



LA PATENTE MUNICIPAL, FRENTE A LA LEY DE MODERNIZACION TRIBUTARIA LEY 21.210

Parte II

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

Alumnos: Tulio Mayorga Ruiz

Profesor Guía: Christian Delcorto

Puerto Montt, septiembre 2020

ÍNDICE

1. El Capital Propio Frente a la Ley 21.210.....	4
1.1. Capital Propio del artículo 14 A) LIR.....	5
1.1.2. Determinación del Capital Propio conforme al 14 A) LIR	6
2. Capital Propio Simplificado 14 D) LIR.....	11
2.1. Capital Propio del Artículo 14 D) Número 3 LIR.....	13
2.2. Capital Propio del Artículo 14 D) Número 8 LIR.....	19
2.2.1. Empresas con Ingresos Superiores a 50.000 UF.....	22
2.2.2. Empresas con Ingresos Inferiores a 50.000 UF	26
CONCLUSIONES.....	28
BIBLIOGRAFIA.....	30

1. EL CAPITAL PROPIO FRENTE A LA LEY 21.210.

El Artículo 24 del Decreto Ley 3.063 de 1979 (en adelante LRM) al establecer la base imponible sobre la que se calculara el monto de la Patente (que va desde un 0,25% a un 0,5% anual, pagadero en dos cuotas) señala que: será el capital propio el inicial declarado por el contribuyente, si se tratare del inicio de actividades de un contribuyente, o el registrado en el balance determinado al 31 de Diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha en que deba presentarse la declaración; con esto nos reenvía a la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante LIR) que, para determinar dicho capital, impone al contribuyente los ajustes del artículo 41 de la LIR, y agrega, los nuevos registros de utilidades tributarias (incorporadas por la ley 21.210 que modificó la LIR) señaladas en los artículos 14 A) y 14 D), de la misma ley, que, a su vez, contienen el denominado “Régimen Propyme”. Por otro lado, el mismo artículo 24 de la LRM incorpora el nuevo concepto de “Capital Propio Simplificado”, en concordancia con el artículo 14 letra D) número 3 letra j) y número 8 letra (a) número (VII), de la LIR.

A continuación, desarrollaremos en forma separada los nuevos mecanismos para la determinación de los distintos capitales propios tributarios que, en forma tangencial, referimos en el párrafo precedente.

1.1. Capital propio para los contribuyentes del régimen 14 A) de la LIR.

En este régimen, el contribuyente está obligado a declarar renta efectiva, según contabilidad completa, conforme al denominado capital devengado; en este régimen se radican las empresas que no cumplan los requisitos del 14 D), en cuanto a ingresos y capital, como también las que opten por el en forma voluntaria. El capital propio tributario para este régimen, en cuanto a procedimiento de cálculo, no varía respecto a la legislación anterior, pero si lo hace en su estructura de presentación de este cuerpo legal, pues se eliminó el concepto y forma cálculo que señalaba en el anterior artículo 41 de la LIR, dejando solo los ajustes, e introduciendo en el número 10 del artículo 2° el concepto de capital propio tributario, y que para tal efecto señala que es 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 inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. En otros términos, es el cálculo del método del “Patrimonio Tributario”, que se expresa como sigue:

Patrimonio tributario = Total activos (-) Pasivos exigibles (ambos a valores tributarios)

Luego artículo el artículo 41 de la LIR, señala que los contribuyentes con rentas efectivas, mediante balance general, deberán reajustar anualmente en su capital propio las partidas del capital inicial, los aumentos y las disminuciones del capital, reajustados

hasta al cierre del balance. Para aterrizar estos conceptos planeados se presenta.

1.1.2. Determinación del capital propio tributario del régimen del 14 A).

Presentación del balance general al 31/12/2020, para la empresa denominada,
Laboratorio 14A SpA.

LABORATORIO 14A SpA
QUENAC - CHILOE

BALANCE GENERAL AL 31/12/2020
Expresado en miles de pesos

CUENTA	SUMAS		SALDOS		INVENTARIOS		RESULTADO	
	DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR	ACTIVO	PASIVOS	PERDIDA	GANANCIA
Disponibles	2.457.200	2.350.100	107.100		107.100			
Valores Mobiliarios	125.800		125.800		125.800			
Deudores Por ventas	3.616.800	3.232.000	384.800		384.800			
Estimaciones incobrables		4.086		4.086		4.086		
Existencias	310.664	256.000	54.664		54.664			
Imptos. por recuperar	185.000	72.000	113.000		113.000			
Activos Fijos	870.872	0	870.872		870.872			
Depreciación Acumulada		106.560		106.560		106.560		
Deuda C/Inst. Financieras	85.850	179.000		93.150		93.150		
Cuentas por Pagar del giro		125.600		125.600		125.600		
Retenciones		35.600		35.600		35.600		
Impuestos por pagar	402.838	488.838		85.600		85.600		
Capital		600.000		600.000		600.000		
Dividendos pagados	120.000		120.000		120.000			
Ingresos del giro		2.120.200		2.120.200				2.120.200
Costos Directos	880.000		880.000				880.000	
Gastos	508.560		508.560				508.560	
Dividendos percibidos		6.800		6.800				6.800
Impuesto pagado al fisco	12.800		12.800				12.800	
TOTAL ACTIVOS	9.576.384	9.576.384	3.177.596	3.177.596	1.776.236	1.050.596	1.401.360	2.127.000
Utilidad del periodo						725.640	725.640	
RESULTADOS IGUALES	9.576.384	9.576.384	3.177.596	3.177.596	1.776.236	1.776.236	2.127.000	2.127.000

Supuestos para este ejercicio, IPC para el 2020 0%, ingresos en M\$ 2.127.000, UF \$ 30.000 ingresos del 2020, expresados en UF 70.900.

En el caso propuesto la empresa inicio actividades el año 2020, cumpliendo los requisitos de capital y de ingreso para acogerse al 14 D), pero dado que sus accionistas lo son del impuesto adicional (donde el impuesto de primera categoría, será utilizado en un 100% para sus dueños), la empresa tomo la decisión de tributar por el régimen del 14 A) de la LIR, lo que nos servirá para comparar el efecto en el pago de la patente respecto de una empresa sujeta al régimen del 14 D) 3.

Determinación del capital propio tributario, por método del activo.

CALCULO DEL PATRIMONIO 14 A)		M\$
TOTAL, DE ACTIVOS	\$	1.776.236
DEPURACION DE ACTIVOS		
Depreciación Acumulada	-106.560	
Dividendos pagados	-120.000	-226.560
TOTAL, ACTIVOS DEPURADOS		1.549.676
MENOS:		
PASIVO EXIGIBLES (Tributarios)		
Deuda con Inst. Financieras	-93.150	
Cuentas por Pagar del giro	-125.600	
Retenciones	-35.600	
Impuestos por pagar	-85.600	-339.950
CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO AL 31/12/2020		1.209.726

La ley 21.210 no ofreció, como ya hemos señalado, variación en cuanto a la metodología de cálculo del capital propio tributario, lo que implica que no hay variaciones en los resultados a determinar.

- **DEPURAR LOS ACTIVOS:** Para tal efecto, la cuenta complementaria del activo fijo, debe restar la depreciación acumulada (que para este caso tributaria), esto porque debe quedar reflejada a su valor neto, por otro lado también debe restar la distribución de utilidades (dividendos pagados) por un valor de M\$ 120.000, dejando al total activos de la empresa, y quedando valorizados en M\$ 1.579.676; continuando con el pasivo, la normativa tributaria señala que deben rebajarse los pasivos tributarios, entre los que encontramos a las deudas con bancos e instituciones financieras, las cuentas por pagar del giro, las retenciones (que incluye sueldos y leyes sociales) e impuestos por pagar, que en total suman \$ M 339.950. Quedando finalmente para la empresa LABORATORIO 14 A SpA, un capital tributario al 31 de diciembre del 2020, el monto de M\$ 1.209.726, que será la información que se incorporará en el formulario 22 para el AT 2021, y que constituirá la base imponible para los fines LRM, específicamente el pago de patente municipal

Es importante mencionar, el concepto de razonabilidad del capital propio tributario, que el SII ha utilizado para validar el capital propio tributario que los contribuyentes presentan al cierre del ejercicio resulta “ser o no razonable” respecto al capital propio anterior, tomando en consideración las variaciones patrimoniales tributarias sufridas durante el último periodo tributario. Es necesario prevenir que este concepto no figura en la ley, pero que ahora la nueva normativa tributaria lo incorpora en el régimen del 14 D) LIR, según veremos más adelante.

Durante la vigencia de la empresa, año tras año, desde el inicio de actividades, se encuentra afecta a variaciones patrimoniales, sea por las ganancias o pérdidas tributarias (RLI), sea por los aumentos o disminuciones de capital, que son precisamente las partidas que considera esta denominada razonabilidad del capital, concepto que para mejor comprensión presentamos tomando, basados en el ejercicio del caso anterior, en que tenemos:

RAZONABILIDAD PATRIMONIAL		M\$
Capital		600.000
<u>Se agrega la RLI</u>		
(=) Utilidad Según balance	725.640	
<u>Agregados y deducciones</u>		
(+) Estimaciones incobrables	4.086	
(+) Multa al fisco art. 21	12.800	
(-) Dividendos percibidos	-6.800	735.726
<u>Menos. Desembolsos efectivos</u>		
(-) Dividendos pagados	-120.000	
(-) Multa al fisco art. 21	-12.800	-132.800
<u>Mas: Participaciones Recibidas</u>		
(+) Dividendos percibidos	6.800	6.800
Capital Tributario		1.209.726

Donde básicamente se señala, que el Capital Propio Tributario, de cierre sería:

Capital tributario: capital inicial (+-) Base imponible (+) Aumentos de capital (+) Utilidades Recibidas - Utilidades distribuidas – valores afectos al art. 21 inciso 2° de la LIR.

Como la sociedad inicio con un capital de \$ 600.000, se le adiciono una RLI de \$ 735.726, lo que generó un disponible tributario de \$1.335.726, al que se le restan los retiros

efectuados ascendentes a \$120.000 y un gasto rechazado pagado, del artículo 21 inciso segundo de la LIR, de \$12.800, disminuyendo el patrimonio en \$ 132.800, y por último se agrega el dividendo percibido de \$ 6.800, con esto el capital propio tributario quedo en \$ 1.209.726, igual al valor calculado por el método del activo de la definición contenida en el número 10 artículo 2°, complementado por el artículo 41 de la LIR.

CONCLUSION DEL NUEVO REGIMEN 14 A) de la LIR

Los términos simples, capital propio tributario, como bien define el CET/114, al señalar que es la diferencia entre el activo y el pasivo tributario, y que el concepto de capital, finalmente, supone que el capital representa a los activos de propiedad de la empresa que respaldan los derechos de sus propietarios, tal es el caso del capital aportado más las utilidades pendientes de retiros. Por último, respecto del nuevo artículo 14 A) de la LIR, vigente desde el 01 de enero del 2020, comparado con los regímenes definidos para los grandes contribuyentes antes de la modificación (anteriores artículos 14 A) y 14 B) de la LIR, vigentes hasta el 31 de Diciembre del 2019), que no reunían los requisitos para acogerse del anterior artículo 14 ter A) de la LIR, se puede concluir que no presenta variaciones en la determinación del capital propio, dado que el procedimiento de cálculo es la mismo en ambos regímenes, por tanto, como elemento de la base imponible para los efectos del artículo 24 del DL 3.063/79, este nuevo régimen no produce efecto o variación en el monto a determinar en el pago final de la patente municipal.

2.0 CAPITAL PROPIO SIMPLIFICADO ARTÍCULO 14 D) LIR.

La ley 21.210 introduce, en la letra j) número 3 del artículo 14, el concepto de capital propio simplificado, a la vez que establece las reglas para su determinación respecto de las empresas que se acojan este numeral, como también para el caso en que se adhieran al régimen Propyme transparente, del número 8 de la letra D), contempla reglas especiales para este último régimen para cuando los ingresos del contribuyente no superen las 50.000 UF en el año respectivo. El procedimiento de cálculo para la determinación del capital propio simplificado puede esquematizarse como se muestra a continuación:

	CONCEPTO O PARTIDA	Monto \$
(+)	Capital Aportado e informado	X.XXX
(+-)	Bases imposables de todos los periodos	X.XXX
(+)	Participaciones recibidas (Utilidades)	X.XXX
(-)	Disminuciones de capital informadas	X.XXX
(-)	Perdidas a valor históricos	X.XXX
(-)	Retiros o distribución de utilidades	X.XXX
(-)	Partidas del Art. 21 Inc. 2° de la LIR	X.XXX
(=)	CAPITALPROPIO SIMPLIFICADO	X.XXX

Es importante mencionar que el segundo elemento, incluye todas las utilidades pendientes de retiros, incluidas todas las utilidades acumuladas que no pagaron impuesto de primera categoría y que optaron por la rebaja del artículo 14 letra C), e incluye también las utilidades del REX, u otras partidas que nunca han tributado.

Las cantidades que forman parte del REX, o cualquier ingreso no constitutivo de renta generados por la propia empresa, deben ser incorporados en el capital propio tributario simplificado, esto porque corresponden a recursos que forman el patrimonio tributario de la empresa, independiente de si quedan o no afectos a los impuestos finales para sus dueños.

Aquellas empresas que queden reguladas por el régimen del 14 D), para efectos de determinar el capital propio tributario, podrán iniciar con el capital propio simplificado determinado al 31 de diciembre del último año que estuvo acogido al régimen precedente, según corresponda, a efectos de que al final del primer año en el régimen simplificado vigente en virtud de la modificación de la ley 21.210, los elementos capital propio simplificado de la pyme reflejen la variación anual del mismo.

La circular en consulta de este régimen, señala que si el resultado del cálculo que hemos representado en el recuadro precedente resulta ser negativo, el capital propio simplificado será CERO. También aclara que para cuando proceda el crédito del artículo 33 bis de la LIR, el monto que corresponda aplicar en contra del impuesto de primera categoría debe agregarse a la base imponible afecta al impuesto de primera categoría.

2.1 CAPITAL PROPIO PARA LOS CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN DEL 14 D) NÚMERO 3 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.

Este artículo, introducido por la ley 21.210 (vigente a partir del año en curso) está dentro del régimen Propyme, que en su numeral primero; señala que se acogerán a las empresas que cumplan los requisitos de ingresos, con un promedio de ingreso inferior a 75.000 UF de los últimos tres ejercicios tributarios y también los requisitos de capital, menor a 85.000 UF al inicio de actividades el 2020, así como los requisitos de relación y tipos de ingresos que establece la norma, **quienes deberán determinar un capital propio tributario**, que en el presente régimen constituirá un elemento esencial para el cálculo de las rentas afectas a los impuestos finales, esto es, para los socios o accionistas personas naturales contribuyentes de impuesto de primera categoría, como para los afectos al impuesto adicional.

Por otro lado, este capital propio, será determinado conforme a un mecanismo que podemos calificar como cálculo simplificado del capital propio, dado que los contribuyentes que se encuentren en esta situación no están obligados a llevar contabilidad completa, no efectúan corrección monetaria y determinan la base imponible sumando los ingresos percibidos en el ejercicio y deduciendo los gastos y egresos pagados, entre las características más importantes a tener en cuenta. Las empresas que se acojan a este régimen, deben determinar, según lo dispone la letra j) de este artículo, un CAPITAL PROPIO SIMPLIFICADO, considerando, para estos efectos, el capital efectivamente aportado, más la totalidad de los aumentos informados al SII, más o menos las bases imponibles tributarias

(pudiendo ser estas últimas utilidad o pérdida) y más participaciones y/o retiros percibidos, menos los retiros o distribuciones de utilidades efectuadas menos las disminuciones de capital establecidas en el inciso segundo del artículo 21.

Este capital propio simplificado está vinculado con el concepto de RAZONABILIDAD PATRIMONIAL, planteada en el acápite anterior, que el SII venía utilizando para los regímenes de renta efectiva con contabilidad completa, vigentes hasta el 31 de diciembre del año anterior.

Explicaremos el mecanismo de cálculo de este régimen, utilizando los mismos datos presentados en el balance anterior utilizado en el ejemplo, con las siguientes supuestas:

- Solo la cuenta de costo soporto IVA, crédito fiscal.
- En la cuenta de gastos hay una depreciación del periodo de M\$ 106.560
- Se pagaron M\$ 260.000 en cuotas del activo fijo.
- El ingreso del periodo para el caso fue de 59.894,63 UF, considerando la.
- La UF de diciembre 2020 es de \$ 30.000

Ejercicio del 14 D número 3 con ingreso superior al 50.000 UF.

CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE AT 2021

		M\$
Ingresos S/G balance	2.120.200	
Deudores por venta Netos \$ (384,800 / 1,19)	-323.361	1.796.839
No reconoce el dividendo		
TOTAL INGRESOS		1.796.839
<hr/>		
Costos Directos Netos	-880.000	
Cuentas por Pagar del giro (125,600/1,19) soporto IVA	105.546	-774.454
Gastos no afectos a IVA	-508.560	
Gasto incluye depreciación	106.560	
Cuotas de activo fijo pagada	-260.000	
Retenciones (Leyes Soc. Por pagar)	35.600	-626.400
Multa pagada al fisco	12.800	12.800
TOTAL, GASTOS		1.388.054
<hr/>		
BASE IMPONIBLE de 1era		
Categoría.		408.785

Es importante mencionar que, en caso de usar la deducción de reinversión del artículo 14 letra E) LIR, esta también es parte de la base imponible, si bien no forma parte de la base para la RLI, pero es utilidad pendiente de tributación.

Por otro lado, como se expresó anteriormente, para determinar el capital propio simplificado, un elemento de variación anual en la determinación de la base imponible es la situación que se presenta en la letra j) número 3 del artículo 14 de LIR, lo que implica que la empresa está obligada a determinar un capital propio simplificado. En el caso propuesto, la empresa obtuvo

M\$ 2.120.200 como ingresos devengados, optando por contabilidad completa, debiendo depurar esos ingresos, para lo que debe descontar como ingreso el valor neto de la cuenta de deudores por venta, reconociendo un ingreso neto percibido de M\$ 1.796.839; por el lado de los egresos, también debemos depurarlo de los valores que soportado IVA y también descontar de los gastos contabilizados bajo el principio del devengado, para que finalmente se reflejen como egresos solo las partidas efectivamente pagadas; para ello se restó al saldo de gasto M\$ 880.000 y se le descontó al valor neto la cuenta por pagar del giro por M\$105.546, la siguiente partida son los gastos por M\$ 508.560, dado que se incluía una depreciación y esta no es un gasto o egreso para este régimen, se debió agregar M\$106.560; por otro lado, si es egreso o gasto para este régimen, las cuotas del activo fijo depreciable que se pagó por M\$ 260.000. La cuenta de gastos también incluía un saldo de leyes sociales por pagar, que está reflejada en el pasivo por M\$ 35.600 que se debió agregar por su estado pendiente de pago, finalmente, se agrega la multa pagada al fisco para no considerarla como gasto y es por tal razón que el artículo 14 en la letra j) señala que debe rebajarse para depurar el flujo de disponible para la empresa, quedando finalmente un total de gastos de MS\$1.388.054, lo que y finalmente nos genera una base imponible de primera categoría de M\$ 408.785.-

Con los antecedentes presentados podemos determinar el capital propio tributario simplificado al 31 de Diciembre del 2020, sabiendo que inicialmente la empresa aportó M\$ 600.000, que tenemos una base imponible de M\$ 408.785 y que la empresa percibió una utilidad por concepto de dividendos por M\$6.800 y que los dueños retiraron de la empresa

Laboratorio 14 A SpA un monto de M\$ 120.000, menos la multa pagada al fisco, comprendida en el art. 21 inciso segundo. Al comparar los dos regímenes presentados tenemos lo siguiente:

COMPARACION DEL 14 A V/S 14 D) Nro 3.

PARTIDA	<u>14 A)</u>	<u>14 D) Nro. 3</u>	Variación
Capital aportado	600.000	600.000	0
Base Imponible	735.726	408.785	326.941
Dividendos percibidos	6.800	6.800	0
Dividendos pagados	-120.000	-120.000	0
Multas pagadas al fisco	-12.800	-12.800	0
Capital propio	1.209.726	882.785	326.941

CONCLUSIONES DE 14 D) número 3) de la LIR,

Al analizar la comparación de los regímenes tributarios planteados en los acápite precedentes, considerando para ambas situaciones bajo un mismo balance, el régimen del 14 A) (primer caso) tenemos un capital de M\$ 1.209.726, en tanto que tratándose del capital simplificado del 14 D) número 3, el capital asciende a M\$ 895.585, entonces, se concluye la existencia de una variación ascendente a M\$ 326.941, que viene dada por las bases imponibles de primera categoría; tratándose de las restantes partidas tomando idénticos conceptos y valores, con esto, se aprecia claramente que la diferencia está en la base imponible. Sin embargo, esta la variación es solo transitoria, pues para el caso del 14 A) se tributó por todos los ingresos devengados, mientras que en el caso del 14 D) número 3, se tributa con los ingresos efectivamente percibidos; también con los gastos pagados versus los gastos devengados o pagados. Esta distorsión sería cero o cercana a cero, solo se diferenciaría por la variación de IPC, dado que el régimen del 14 A) lo contempla y el 14 D) número 3 no, si este último elemento no existiese, y en una situación hipotética en que no se posean activos fijos y tanto los ingresos como los gastos sean pagados de manera efectiva, es decir, sin estar pendientes de pago y no interactúen con empresas relacionadas, la variación en el capital sería Cero. Por tanto la ley 21.210, al introducir el concepto de capital simplificado para este régimen, no genera distorsión en el pago de patente municipal.

2.2. CAPITAL PROPIO PARA LOS CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN DEL 14 D) NÚMERO 8 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.

Las empresas acogidas a este régimen, también denominado Propyme transparente, de la misma manera en que ocurre en el caso del régimen del artículo 14 D número 3, a contar del año comercial 2020 deben determinar un Capital Propio Simplificado aplicando las mismas normas del régimen de la letra D) número 3, pero con la salvedad de que sus ingresos deben sobrepasar las 50.000 UF.

ELEMENTOS DE LA BASE IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORIA QUE AFECTA EL CAPITAL PROPIO DEL REGIMEN TRANSPARENTE.

A diferencia del régimen del 14 D) número 3 que no incorporaba a la base imponible de la primera categoría las utilidades por dividendos o retiros percibidos, en este régimen transparente, los contempla y los considera con el incremento asociado, es decir, sumando el crédito por impuesto de primera categoría asociado a la renta percibida, esto a efectos de que sea ser traspasado a los propietarios para que queden gravados con los impuestos finales respectivos, lo que se debe a que el régimen no discrimina por tipo de ingresos, incorpora a los ingresos percibidos, sean estos afectos como exentos a los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida, elemento a considerar quienes vayan a optar por este régimen. Un punto a favor del régimen, que puede tornarlo interesante para los contribuyentes que opten por este, es que, según el artículo 68 de la

LIR, este régimen no queda afecto al artículo 21 de la LIR, sin embargo, también deberá considerarse que no podrán rebajarlos como egreso o gastos por no cumplir ese requisito, y atendido el hecho de se trata de flujo de caja, se debería rebajar del Capital Propio. Al respecto nada se señala en la ley.

Teniendo presente que este artículo recoge el mecanismo de cálculo del 14 D) número 3 letra j) tenemos lo siguiente:

	CONCEPTO O PARTIDAS	Monto \$
(+)	Capital Aportado e informado	X.XXX
(+-)	Bases imponibles de todos los periodos	X.XXX
(+)	Participaciones recibidas (Utilidades)	X.XXX
(-)	Disminuciones de capital informadas	X.XXX
(-)	Perdidas a valor históricos	X.XXX
(-)	Retiros o distribución de utilidades	X.XXX
(-)	Partidas del Art. 21 Inc. 2° de la LIR	X.XXX
(=)	CAPITALPROPIO SIMPLIFICADO	X.XXX

Es evidente que el esquema de capital propio presentado reconoce la utilidad por dividendos o retiros percibidos y, por otro lado, al calcularse la base imponible de primera categoría, y como se señaló, este régimen no discrimina tipo de ingreso, reconociendo entonces todas

las participaciones percibidas, pasando estas a formar parte de la base imponible, existiendo, a juicio del autor, duplicidad en el capital propio tributario simplificado por este concepto. A la fecha del presente trabajo no ha existido un pronunciamiento sobre la materia, pero todo indica que la intención del legislador es que formen parte de la base imponible, pero sin que haya afectación del patrimonio.

Para clarificar las situaciones planteadas, presentamos dos escenarios de aplicación de este régimen tributario, separando a las empresas por tramos de ingresos, situación que la señala la letra a) en su numeral vii) del régimen propyme transparente. Bajo esa condición se presenta lo siguiente:

- Contribuyentes que cumplen el requisito de acogerse al 14 D) número 8, pero con ingresos superiores a 50.000 UF, según la letra a) de este artículo.
- Por otro lado, contribuyentes del mismo artículo anterior, pero con ingresos inferiores a 50.000 UF.

Tomando como base el siguiente balance y el desarrollo del siguiente ejercicio para los dos regímenes, podremos comparar los efectos para aclarar los conceptos planteados.

2.2.1. EMPRESAS CON INGRESOS SUPERIORES A 50.000 U.F.

Tomando el mismo balance planteado en ejemplos anteriores, tenemos lo siguiente.

LABORATORIO 14 D8 SpA
QUENAC - CHILOE

BALANCE GENERAL AL 31/12/2020

Expresado en miles de pesos

CUENTA	SUMAS		SALDOS		INVENTARIOS		RESULTADO	
	DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR	ACTIVO	PASIVOS	PERDIDA	GANANCIA
Disponibles	2.457.200	2.350.100	107.100		107.100			
Valores Mobiliarios	125.800		125.800		125.800			
Deudores Por ventas	3.616.800	3.232.000	384.800		384.800			
Estimación incobrables		4.086		4.086		4.086		
Existencias	310.664	256.000	54.664		54.664			
Imptos. por recuperar	185.000	72.000	113.000		113.000			
Activos Fijos	870.872	0	870.872		870.872			
Depreciación Acumulada		106.560		106.560		106.560		
Deuda C/Inst. Financieras	85.850	179.000		93.150		93.150		
Cuentas por Pagar del giro		125.600		125.600		125.600		
Retenciones		35.600		35.600		35.600		
Impuestos por pagar	402.838	488.438		85.600		85.600		
Capital		600.000		600.000		600.000		
Dividendos pagados	120.000		120.000		120.000			
Ingresos del giro		2.120.200		2.120.200				2.120.200
Costos Directos	880.000		880.000				880.000	
Gastos	508.560		508.560				508.560	
Dividendos percibidos		6.800		6.800				6.800
Multas pagadas al fisco	12.800		12.800				12.800	
TOTAL, ACTIVOS	9.576.384	9.576.384	3.177.596	3.177.596	1.776.236	1.050.596	1.401.360	2.127.000
Utilidad del periodo						725.640	725.640	
RESULTADOS IGUALES	9.576.384	9.576.384	3.177.596	3.177.596	1.776.236	1.776.236	2.127.000	2.127.000

Se toma como base el mismo balance para el 14 A, 14 D) número 3 y 14 D) número 8, con la intención de analizar las variaciones tributarias que se presentan en un mismo balance general, cuando el contribuyente cuenta con ingresos superiores a 50.000 UF.

CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE PARA EL 14 D) N°8

<u>CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE AT 2021</u>			
INGRESOS	M\$	13 D) N° 3	14 D) N° 8
Ingresos S/G balance	2.120.200		
Clientes netos (\$ 384,800/1,19)	-323.361	1.796.839	1.796.839
(+) Dividendos percibidos	6.800		6.800
(+) Crédito de 1ra Categ. Recibido	756	0	756
TOTAL INGRESOS		1.796.839	1.804.395
<hr/>			
EGRESOS			
Costos Directos netos	-880.000		
Cuentas x pagar del giro			
(+) (125,600/1,19)	105.546	-774.454	-774.454
Gastos S/ IVA	-508.560		
(+) Gasto incluye depreciación	106.560		
Cuotas de activo fijo pagada	-260.000		
(+) Retenciones (Leyes Soc. Por pagar)	35.600	-626.400	-626.400
Multa pagada al fisco	12.800	12.800	12.800
TOTAL GASTOS		-1.388.054	-1.388.054
<hr/>			
BASE IMPONIBLE 1ra Categoría		408.785	416.341

Como se puede apreciar más abajo en el cuadro comparativo, a diferencia del artículo 14 D) número 8, este régimen incorpora el dividendo percibido por \$6.800, más un crédito de primera categoría asociado a una tasa del 10%, vigente para el año comercial 2020; según la mecánica de cálculo (factor= tasa / (100- tasa), asciende a \$756, lo que implica que, en total, agrega a la base de primera categoría \$7.556, aplicando lo dispuesto en la letra a) numeral iv). Entonces, por esta vía de aumentar la base imponible, trae como consecuencia, aumentar el patrimonio, luego por lo dispuesto en la letra a) en su numeral VII) señala que tratándose de las pymes cuyos ingresos excedan de 50.000 UF, señala que este régimen transparente, deberán determinar un capital propio simplificado de acuerdo a lo establecido

en la letra (j) del número 3 de la letra D) del artículo 14 LIR, generando con ello duplicidad en la sumatoria al sumar nuevamente el dividendo recibido. Por otro lado, incorpora el crédito asociado para los fines de los impuestos finales, pero con efecto en el capital propio simplificado, debiendo según aprecia el autor de este trabajo, rebajarlo para efecto del capital propio tributario simplificado, esto por un principio de equidad tributaria, que, bajo este escenario, no se estaría dando.

Ejercicio esquemático.

Capital propio del 14 D) N° 3 v/s 14 D) N° 8

PARTIDA	14 D) N° 3	14 D) N° 8	Variación
Capital aportado	600.000	600.000	0
Base Imponible	408.785	416.341	-7.556
Dividendos percibidos	6.800	6.800	0
Dividendos pagados	-120.000	-120.000	0
Multas pagadas al fisco	-12.800	-12.800	0
Capital propio	882.785	890.341	-7.556

En el esquema de cálculo de capital propio simplificado del artículo 14 D) letra (j), se aprecia que dados los mismos escenarios del balance, para una empresa con ingreso inferior a 75.000 y mayor a 50.000 UF, se produce capital propio simplificado mayor en el régimen del 14 D) número 8 y esto viene dado, como señalamos, por el incremento de la base imponible del dividendo y su correspondiente crédito asociado, la norma para este artículo contempla agregar nuevamente el dividendo percibido de \$6.800, y por otro lado no permite rebajar los \$756 del crédito asociado al dividendo, esto porque bajo un mismo escenario el capital propio simplificado debería ser igual. La propuesta del capital propio simplificado de este artículo no está tratada en la circular en consulta del SII, que solo se refiere caso del 14 D) número 3, en las páginas 14 y 15. Tampoco trata para este artículo, el caso la situación de los gastos rechazados del artículo 21 de la LIR, que no permite rebajarlo. En este escenario solo queda esperar un pronunciamiento del SII.

CASO DE EMPRESAS CON INGRESOS INFERIORES A 50.000 UF

En puntos anteriores se comentó que en este régimen (denominado transparente), que según lo señalado en la letra a) numeral vii), los contribuyentes que cumplen con los requisitos y que cuenten con ingresos superiores a 50.000 UF, están obligados a determinar el capital propio simplificado. Por el contrario, los contribuyentes cuyos ingresos son inferiores al límite de 50.000 UF, no deben determinar capital propio simplificado, quedando afectos a lo dispuesto por el DL.3.063, que en su artículo 24 señala que los contribuyentes que no estén legalmente obligados a demostrar sus rentas mediante balance general, con el fin de determinar el capital propio simplificado, pagarán una patente municipal por los doce meses igual a una unidad tributaria mensual.

DETERMINACION DEL CAPITAL PROPIO SIMPLIFICADO SEGÚN INFORMACION QUE DISPONE EL SII

La ley 21.210, que introdujo el artículo 14 D) número 3 (régimen Propyme), como también el número 8 (Propyme transparente), señala que el SII deberá informar, con los antecedentes de que disponga, el capital propio tributario a las empresas comprendidas en estos regímenes, para que estos contribuyentes, puedan rectificar o ratificar el capital propio tributario que se les propone, con el propósito de facilitarles antecedentes a fin de determinar el capital propio inicial del año comercial 2020. Tomando esto en consideración, habrá que estar atentos a este proceso de información, para los efectos de la conciliación de datos,

dado que estos antecedentes no solo se utilizarán no solo es un antecedente para la tributación de utilidades pendientes de tributación o retiro, sino también para el cálculo del monto o tributo a pagar por concepto de patente comercial.

CONCLUSIONES

La ley 21.210 del 24 de febrero de este año, no solo trajo efectos tributarios, también trajo efectos para en las reglas aplicables a las Pymes contenidas en DL 3.063, fortaleciendo bajo los regímenes tributarios el aumento de las empresas que puedan ser pymes. Antes de esta ley, el antiguo 14 ter, exigía a la empresa que sus ingresos promedio de los últimos tres años fueran de como tope 50.000 UF, la actual ley tiene un límite 75.000 UF, y en cuanto al capital para acogerse al 14 ter, el tope que era de 60.000 UF, actualmente asciende a 85.000 UF, sin embargo, como se demostró en los ejemplos desarrollados, no genera mayor efecto en la recaudación de la patente municipal debido la mecánica de determinación del capital propio simplificado, es decir, no hay variación en relación al antiguo 14 ter pyme que también exigía tal determinación; lo que la nueva normativa incluyó es un eventual ahorro en patentes para las Pymes que no están obligadas a informar el capital propio simplificado cuando sus ingresos no superen los 50.000 UF en ventas netas percibidas, Pymes que, por aplicación del artículo 24 del DL 3.063, solo pagaran una patente de 1 UTM. Como contra partida, la ley 21.210, genero certeza tributaria al incorporar en el artículo 23 del DL 3.063, un inciso especial para las empresas o sociedades de inversión que, no cabe duda, ahora pagaran patente municipal.

Por último, hay tres temas que afectan a las empresas del artículo 14 D) número 8, para cuando sus ingresos superan los 50.000 UF, que deberán zanjarse por el ente fiscalizador en ejercicio de sus facultades de interpretación de la normativa tributaria, que son los

siguientes:

- El efecto de los gastos que no quedaron afectos al artículo 21 de la LIR, que por aplicación de la ley no pueden rebajarse a efectos de depurarlos, dado que es una salida real de dinero y por lo tanto disminuye el patrimonio de la empresa.
- La no rebaja de las utilidades recibidas, esto también por mecánica del cálculo, pues suman en la base imponible y a su vez suman en la determinación del capital propio tributario simplificado, duplicando el valor por estas partidas, dándose una situación de doble tributación por un mismo hecho gravado.
- En la misma línea, cuando este artículo agrega las utilidades recibidas, las adiciona con el crédito de primera categoría asociado a dicho retiro o dividendo recibido con crédito, no siendo flujo real o efectivo para la empresa. Si bien es cierto que la situación sería procedente para efectos del cálculo de la base imponible de primera categoría, no ocurriría lo mismo para el cálculo del Capital Propio Simplificado.

Por último, habrá que estar atentos al pronunciamiento del SII sobre estas materias, debido a que los tres temas planteados tienen efectos en el capital propio, y producto de ellos, podrían existir empresas que tengan que pagar patentes en forma permanente, por flujos que no existen en esas organizaciones.

Bibliografía

DF Tax (2020) Pymes y patentes municipales.

Circular en consulta en la web del SII, del artículo 14 A) de la LIR / Sept/2020

Circular en consulta en la web del SII, del 14 D) de la LIR/2000 / Sept/2020.

CET (2020) Reporte Tributario, edición 113 Marzo 2020, " Modernización tributaria, migración de los nuevos regímenes tributarios" .

CET (2020) Reporte Tributario, edición 114 Abril 2020, " Capital propio tributario y su relación con el RAI elemento básico" .

CET (2020) Reporte Tributario, edición 115 Mayo 2020, " Capital propio tributario simplificado en el régimen Pro Pyme" .

BIBLIOTECA DEL CONGRESOS NACIONAL (2019), Patentes municipales, Regulación, determinación y destinación.

Carilla Tributaria cámara Chilena de la Construcción, 5, Capital propio Tributario y Patrimonio Financiero, efectos de su aplicación, Santiago abril de 2009,

Cavada, J. (2019), Biblioteca del Congreso Nacional, Asesoría Técnica Parlamentaria, sobre "Patentes Municipales", Santiago septiembre de 2019.

Jeldres, Y. (2017), Informe tesis AFE, para el título de Magister, " El capital Propio Tributario y sus efectos en las rentas pasivas y en las divisiones empresariales".