



IMPUESTO ESPECIAL AL DIFERIMIENTO DE LOS IMPUESTOS FINALES

1. Fundamentos del proyecto de reforma tributaria

En el proyecto de reforma tributaria¹ se establece un impuesto especial de un 1,8% por utilidades acumuladas en caso de sociedades que generen rentas pasivas denominado “tributo de diferimiento de impuestos personales”. Para estos efectos, se propone la modificación del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LIR), entre otras disposiciones.

La finalidad de este tributo al diferimiento es evitar que la postergación del impuesto final por parte de empresas cuando estas obtengan rentas pasivas que se mantenga en el tiempo, adelantando parte de la tributación.

2. Razones que harían problemática la implementación de este tributo

2.1 Sujeto pasivo

Si analizamos la forma cómo se ha estructurado este impuesto vemos que el sujeto pasivo es la empresa, lo cual creemos que tiene el problema de enfocarse en el sujeto incorrecto, ya que el problema del diferimiento se da a nivel de impuesto final, no del Impuesto de Primera Categoría (de hecho este impuesto se encuentra totalmente pagado). En este mismo sentido, la propuesta no diferencia la situación de empresas que no tienen propietarios que sean contribuyentes de impuestos finales. Además, por la forma cómo se estructura pareciera un impuesto al patrimonio de la empresa más que un adelanto al impuesto final.

2.2 Tasa efectiva es mucho mayor a la tasa nominal de 1,8%

Al modelar el impuesto no se cumple con lo que se expresa en el Mensaje del Ejecutivo en orden a que se trataría de un impuesto con una carga “similar a una tasa de interés por la postergación del pago del impuesto a las rentas del capital a través de sociedades de inversión u otros vehículos similares”. En efecto, dependiendo las variables, en la realidad la tasa efectiva podría llegar a ser de 10,3% o 8,2% anual².

2.3 Naturaleza jurídica incierta de la figura

El proyecto –desde el punto de vista de sus propósitos– no es claro en cuanto a si este tributo es un impuesto a las empresas, una suerte de impuesto a un préstamo fiscal, un impuesto “sanción” para combatir la elusión de los impuestos finales o un impuesto de anticipo a las utilidades acumuladas.

2.4 El tributo propuesto recarga y complejiza el impuesto a nivel corporativo

¹ BOLETÍN N° 15170-5.

² MICCO, Alejandro, Presentación Reforma Tributaria 2022.



El tributo propuesto no simplifica la tributación empresarial, uno de los objetivos de la reforma tributaria. A lo ya expuesto, podría implicar además cambiar la estructura de algunos grupos empresariales.

En consecuencia, para FESIT, en una primera postura, este tributo no debería existir.

Ahora bien, si el propósito del impuesto es evitar que la empresa acumule sus utilidades más allá de sus necesidades razonables con el fin de evitar los impuestos finales de sus propietarios (contribuyentes de impuestos finales), proponemos considerar la introducción de algunas de las dos siguientes figuras tributarias: tributo de anticipo a los impuestos finales o un impuesto a las utilidades acumuladas cuando se acredite que la intención de la empresa es evitar la tributación de sus accionistas.

3. Tributo de anticipo a los impuestos finales

Esta figura implica establecer en el artículo 14 B) de la LIR un adelanto o anticipo a los impuestos finales (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda) de una tasa que podría ser de un 1,8%, pero imputable o acreditable contra el impuesto final cuando efectivamente se distribuyan o retiren dichas utilidades y se graven sus rentas. De este modo, el sujeto pasivo serían los contribuyentes de los impuestos finales y no la empresa.

La base imponible será el monto que resulte de aplicar la tasa del impuesto a las rentas de capital sobre la suma de los saldos positivos del registro establecido en la letra a) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, determinados al 31 de diciembre del ejercicio respectivo³. Este impuesto deberá deducirse del registro RUA en el ejercicio correspondiente y anotarse de forma especial en el registro REX para que pueda ser retirado con preferencia.

El impuesto se devengará anualmente y deberá ser pagado dentro del plazo establecido en el artículo 69 respecto del ejercicio comercial anterior.

Para los efectos del control de estos adelantos de impuestos finales, se debería hacer la anotación especial en el registro REX (se las consideraría rentas con tributación cumplida). Otra alternativa es que este tributo sea considerado como crédito contra los impuestos finales. En este caso, sería necesario mantener el registro histórico de los créditos, lo cual supondría mantener o reeditar para estos efectos el registro SAC.

Cualesquiera de estas opciones implicarán hacer ajustes respecto a los órdenes de imputación, como también a las correspondientes normas de los impuestos finales relativas a las deducciones a la base imponible o imputación de créditos.

Por otra parte, respecto de las rentas pasivas que gatillan la imposición, creemos que debe estructurarse de tal forma que la renta pasiva que provenga directamente del ejercicio de una

³ Habría que definir qué pasa con las utilidades del periodo.



actividad operativa debiera excluirse, en términos similares a la existente en el artículo 41 G de la LIR.

4. Impuesto a las utilidades retenidas cuando la acumulación no se puede justificar por necesidades razonables del negocio

Este tributo existe en algunos sistemas tributarios extranjeros, por ejemplo, el estadounidense⁴. Tiene por objetivo evitar que una empresa acumule sus beneficios y utilidades más allá de las necesidades razonables de la empresa con el propósito de evitar los impuestos sobre la renta de sus accionistas (propietarios).

Es decir, el presupuesto de hecho del tributo es la concurrencia de las siguientes dos condiciones: (a) la empresa deber haber retenido más ganancias o beneficios de las que puede justificar para las necesidades razonables del negocio; y (b) debe haber una intención por parte de la empresa de evitar el impuesto sobre la renta de sus accionistas o socios acumulando utilidades y ganancias en lugar de distribuirlas.

La misma normativa estatuye los indicadores o factores de intención de elusión tributaria: tratos entre la empresa y sus accionistas; inversiones de utilidades no distribuidas en activos que no tienen una conexión razonable con el negocio de la empresa; y el historial de dividendos de la empresa.

Asimismo, se establecen los factores a considerar para determinar las “necesidades razonables de la empresa”: incluye necesidades futuras razonablemente anticipadas de la empresa; expansión del negocio de buena fe o reemplazo de la planta; adquisición de una empresa comercial a través de la compra de acciones o activos; eliminación de buena fe del endeudamiento creado con relación al comercio o negocio; capital de trabajo necesario para el negocio; inversiones o préstamos a proveedores o clientes; reembolso de acciones en poder de accionistas minoritarios; necesidades relacionadas con la competencia; reservas para diversos riesgos y contingencias comerciales; necesidad de financiar planes de pensiones; posible pérdida de cliente principal, etc.

Todos los indicadores y factores que pudieren ser indiciarios de la intención de eludir los impuestos de los propietarios de la empresa deberán ser acreditados por la Administración Tributaria.

En definitiva, este régimen tributario, en general, tiene alguna similitud con lo dispuesto en los artículos 17 N° 7, 21 y 41 G de la LIR. En otras palabras, esta propuesta implica la introducción de una norma especial antielusión sin castigar la inversión justificada en necesidades razonables de la empresa.

⁴ INTERNAL REVENUE SERVICE: https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-010-013