

RENTA ATRIBUIDA. CONSTITUCIONALIDAD DEL CONCEPTO

ATtribution METHOD. THE CONSTITUTIONALITY OF THIS CONCEPT

*Jordi Fosalba Henry**

RESUMEN: El presente trabajo analiza la incorporación del concepto de renta atribuida a nuestra legislación tributaria y su posible inconstitucionalidad. Se analizará la incorporación del concepto por la ley N° 20.780¹ y su posterior modificación por la ley N° 20.899². También se considerarán las instrucciones administrativas emanadas del Servicio de Impuestos Internos (en adelante el SII) sobre la materia. Comentaremos los principales argumentos a favor y en contra de la constitucionalidad del concepto, entregando nuestras conclusiones al respecto.

PALABRAS CLAVE: Renta atribuida – Inconstitucionalidad – Retiros – Presunciones.

ABSTRACT: The present paper analyzes the incorporation of Attribution Method concept to our tax legislation and its possible unconstitutionality. We will analyze the incorporation of the concept by Law 20.780 and its subsequent modification by Law N° 20.899. Also, in the analysis, we will consider the administrative instructions issued by the Internal Revenue Service (hereinafter SII) on the subject. Finally, we will comment the main arguments for and against the constitutionality of the concept, delivering our conclusions in this respect.

* Abogado especialista de la División de Servicios Legales y Tributarios en Price Waterhouse Coopers. Magister © en Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Abogado, Universidad del Desarrollo. Magister en Derecho de la Empresa, Universidad del Desarrollo.

¹ Ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Publicada en el *Diario Oficial* con fecha 29 de septiembre de 2014.

² Ley que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Publicada en el *Diario Oficial* con fecha 8 de febrero de 2016.

Key words: Attributed Income – Unconstitutionality – Withdrawals – Presumptions.

I. INTRODUCCIÓN

Una de las principales modificaciones introducidas por la ley N° 20.780 a la Ley de la Renta (en adelante LIR), que rige a partir del 1 de enero de 2017, tiene relación con la forma en que deberán tributar los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

Se incorporan dos nuevos regímenes de tributación alternativos para la aplicación del impuesto global complementario o adicional, que reemplazan el régimen general existente hasta el 31 de diciembre de 2016, consagrado en la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Conforme a lo anterior, a contar del 1 de enero de 2017, los contribuyentes que deban declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de balance general según contabilidad completa, deberán sujetarse a uno de los siguientes regímenes:

1. Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total de crédito por impuesto de primera categoría en los impuestos finales. (Lo que se conoce como sistema de renta atribuida de la letra A) del artículo 14 de la LIR)
2. Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial de crédito por impuesto de primera categoría en los impuestos finales. (Lo que se conoce como sistema semiintegrado de la letra B) del artículo 14 de la LIR)³.

II. RENTA ATRIBUIDA

La ley N° 20.780 y su posterior modificación por la ley N° 20.899, introducen en nuestra legislación el concepto de “renta atribuida”. Este concepto se suma a los conceptos de renta devengada y renta percibida ya incorporados en nuestro sistema legal. Para ello, se modifica el concepto de renta definido en el artículo 2 número 1 de la LIR, quedando con la siguiente nueva redacción:

“Por renta, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

³ En este sentido, SII circular N° 49 de fecha 14 de julio de 2016.

Surge, entonces, la pregunta, ¿qué es la renta atribuida? El propio legislador se encarga de solucionarlo definiéndola en el artículo 2 número 2 párrafo segundo de la LIR:

“Por renta atribuida, aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda”.

De la definición de renta atribuida se desprende que no cualquier contribuyente puede generar dicha renta; en efecto, solo corresponderá a los contribuyentes ahí señalados, materia que revisaremos más adelante.

Se puede apreciar del concepto entregado por el legislador que difiere notoriamente de las definiciones de los conceptos de renta devengada⁴ y renta percibida⁵, por cuanto no la define haciendo referencia a sus elementos, sino que lo hace considerando a quienes se aplica.

De la definición entregada debemos proceder a analizar el artículo 14 letra A) de la LIR para comprender el alcance del concepto de “atribución de renta”. Recordemos que dicha norma regula la tributación de los “dueños de las empresas” y funciona básicamente a través del sistema de retiros que se imputaban al fondo de utilidades tributarias. Pero las leyes N^{os} 20.780 y 20.899 modifican el artículo 14 de la LIR estableciendo una nueva redacción que se relaciona directamente con el nuevo concepto de renta atribuida.

Es importante señalar en este punto que las modificaciones introducidas por las leyes N^{os} 20.780 y 20.899 en materia de renta entraron en vigencia el 1 de enero de 2017, existiendo regímenes transitorios de tributación hasta esa fecha.

⁴ Artículo 2 número 2 de la Ley de Impuesto a la Renta: Por “renta devengada”, aquella sobre la cual se tiene un título o derecho independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

⁵ Artículo 2 número 3 de la Ley de Impuesto a la Renta: Por “renta percibida” aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de un apersona. Debe asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

La renta atribuida consiste, básicamente, en una ficción a través de la cual se entiende que el contribuyente del impuesto final (global complementario o adicional), retiró para efectos tributarios las rentas percibidas, devengadas y atribuidas por la empresa que tributa en primera categoría. Pero materialmente, dicha renta no ingresa necesariamente a su patrimonio, sino que se realiza la atribución con el solo efecto de pagar el impuesto final. Posteriormente, cuando se retiren materialmente las utilidades, se deberá analizar a qué registro se deben imputar con la finalidad de determinar si ya pagó impuesto. Pero en el evento en que no retire materialmente, igual deberá tributar en su impuesto final con crédito del impuesto de primera categoría pagado por la empresa, cuando proceda. (Característica propia de nuestro sistema integrado a la renta)

Conforme a lo anterior, se desprende que la renta atribuida es una ficción legal, ya que:

“...se hace tributar a un accionista o socio de la empresa o compañía, que tenga tal condición al 31 de diciembre de cada año, sobre la base de una renta hipotética, ficta o de carácter teórica, que no ha sido retirada y tampoco devengada (al carecer de un título o crédito, puesto que las sumas pueden encontrarse aún en poder o dominio social), de forma tal que no se grava un incremento efectivo de la renta o del patrimonio...”⁶.

La existencia de ficciones y presunciones en el Derecho Tributario, tiene como objetivo principal facultar a las administraciones tributarias para determinar la obligación tributaria cuando “...existe la imposibilidad o dificultad de alcanzar un conocimiento directo del hecho imponible...”⁷. Sin perjuicio de la existencia de las ficciones y presunciones en nuestro sistema, la doctrina plantea el peligro que conlleva su utilización, por cuanto supondría posibles vulneraciones a garantías fundamentales como la igualdad, legalidad y no confiscatoriedad.

Por otra parte, surge la interrogante de si la atribución de renta es realmente un incremento de patrimonio. La atribución de renta es una “expectativa de renta”, ya que no ha ingresado materialmente el patrimonio del contribuyente; no se tiene un derecho sobre ella, pero igual se le cobra el impuesto. De hecho, puede que el socio o accionista nunca perciba la renta materialmente e igual deba pagar el impuesto.

Conforme a lo anterior, habrá que analizar la obligatoriedad de un sistema u otro, para poder analizar su imposición y constitucionalidad.

Conforme a las instrucciones administrativas emanadas del SII establecidas en la circular N° 49 de 2016, podrán optar por algún régimen tributario los siguientes contribuyentes:

⁶ ESSUS (2016).

⁷ MONTECINOS (2012).

- El empresario individual.
- La empresa individual de responsabilidad limitada.
- Las comunidades, cualquiera sea su origen, cuyos comuneros sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile, contribuyentes sin domicilio y residencia en Chile o ambos.
- Las sociedades de personas, cuyos socios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia tanto en Chile como contribuyentes sin domicilio y residencia en Chile y
- Sociedades por acciones, cuyos accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile, contribuyentes sin domicilio y residencia en Chile o ambos.

Todos los demás contribuyentes quedarán, por defecto, sujetos al régimen de imputación parcial de crédito.

Si los contribuyentes mencionados no optan por algún régimen tributario, quedan por defecto en el sistema de renta atribuida (con excepción de las SpA y los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, que por defecto quedarán en el sistema semiintegrado). De lo anterior entendemos que la renta atribuida, el régimen tributario por defecto y el silencio de determinados contribuyentes pasará a ser su régimen tributario. Aquí es donde se genera el mayor problema, dado que la renta atribuida será una imposición del legislador y podríamos estar frente a la vulneración de derechos fundamentales como el de propiedad y el de asociación.

Conforme a lo anterior, analizaremos los principales argumentos a favor y en contra de la inconstitucionalidad de la renta atribuida.

A. Argumentos a favor de la inconstitucionalidad de la renta atribuida

Los principales argumentos de inconstitucionalidad de la renta atribuida se basan en la vulneración de algunos principios constitucionales tales como el principio de legalidad y el principio de igualdad en materia tributaria, los que analizaremos.

Nuestro ordenamiento tributario distingue entre contribuyentes personas naturales, personas jurídicas y tenedores de bienes ajenos afectos a impuestos⁸.

Conforme con lo anterior, nuestro *Código Civil* distingue claramente las personas jurídicas y sociedades, de las personas naturales⁹.

⁸ Artículo 8° N° 5 del *Código Tributario*: Por “contribuyente”, las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

⁹ Artículo 2053 del *Código Civil*: “La sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan. La sociedad forma una persona jurídica, distinta de los socios individualmente considerados”.

Sobre el particular, se ha dicho:

“...las personas jurídicas o sociedades tienen un patrimonio propio, separado del patrimonio de las personas naturales que la conforman y pueden o no distribuirle los beneficios o utilidades que obtengan. La razón por la cual las sociedades son tratadas tributariamente de manera distinta de los individuos atiende al reconocimiento del principio de personalidad legal separada”¹⁰.

De lo anterior se desprende que existen dos hechos gravados distintos, el que afecta a la empresa y el que afecta a sus dueños, por lo que no correspondería que un mismo hecho gravado afectara a dos contribuyentes distintos.

En este sentido, si la empresa es la que genera una renta, es su patrimonio el que aumenta y no el del dueño. Para ello se requiere de un acto material, que es el retiro o distribución de utilidades que aumenta materialmente el patrimonio del dueño. En ese momento, y no antes, nace un hecho gravado distinto a la obtención de utilidades por parte de la empresa.

En consecuencia, según lo señalado, la renta atribuida infringiría el principio de legalidad por cuanto con el acaecimiento de un hecho imponible se estaría gravando a personas distintas (empresa y dueños de la empresa), sin que se encuentre debidamente tipificado en dos hechos gravados distintos. Como consecuencia del aumento de patrimonio de la empresa, se gravaría inmediatamente el aumento de patrimonio del dueño, sin que ello ocurra materialmente ya que no se retiró ni se distribuyeron las utilidades.

Por otra parte, en las sociedades de personas, para que el socio tenga derecho a las utilidades se requiere de la aprobación del balance u otro sistema señalado en los estatutos. En este sentido, el profesor Álvaro Puelma Accorsi señala:

“...existirá utilidad con la aprobación de los balances respectivos y en tal época surge en favor del socio un derecho puro y simple en contra de la sociedad para exigir su entrega...”¹¹.

Conforme a lo señalado, a los socios se les atribuiría renta aun cuando los balances no están aprobados, en cuanto a la atribución de las rentas, se verificará al término del año comercial respectivo. Del mismo modo, si los socios al aprobar los balances acordaran no distribuir utilidades, tributarían en sus impuestos finales de igual manera. En este caso, se podría generar la situación de que en el ejercicio siguiente la sociedad tuviera pérdida que absorbiera las utilidades acumuladas. Consecuencialmente, el socio tributaría

¹⁰ BENÍTEZ (2014).

¹¹ PUELMA (2011).

sobre una utilidad generada por la empresa y que nunca llegará a su patrimonio.

Debemos recordar que todos los tributos cuentan con elementos comunes, a saber: hecho gravado, contribuyente, base imponible y tasa¹².

Por otra parte, los elementos del tributo deben estar consagrados en una ley, conforme al principio de legalidad, que impera en nuestro sistema. Si bien existe una variante estricta o rigurosa y otra más flexible (tanto nuestra Excelentísima Corte Suprema como el Tribunal Constitucional siguen la última), hay consenso de que todos estos elementos deben estar recogidos por la ley.

En este sentido, se ha señalado:

“...de acuerdo al principio de legalidad, la ley debe establecer todos los elementos de la obligación tributaria, en la cual se debe relacionar el hecho gravado con un contribuyente, de manera que exista una vinculación subjetiva. En el caso de la renta atribuida, el contribuyente final (persona natural residente o contribuyente no residente) no percibe, no devenga ni tiene título o derecho sobre la renta, sin embargo debe pagar impuesto a la renta por un incremento de patrimonio no realizado ni materializado. El contribuyente está gravado por una mera ficción legal, una mera expectativa o derecho eventual”¹³.

Como consecuencia de lo anterior, el contribuyente final debe pagar por una renta que materialmente no ingresó a su patrimonio. Si bien la renta atribuida es una ficción, no podría imputarse a un patrimonio de manera tal que pague impuesto; ahí es donde surge la inconstitucionalidad.

En virtud de lo anterior, el hecho gravado que afecta a la empresa, afectaría también al contribuyente final, sin que exista un verdadero traspaso de renta de un patrimonio a otro.

Por otra parte, tratándose de ciertos contribuyentes, en caso de no elegir un sistema se les imputaría el sistema de renta atribuida, siendo para ellos el sistema por defecto. Este es el caso del empresario individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, las comunidades cualquiera sea su origen, cuyos comuneros sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile y las sociedades de personas, cuyos socios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile. Todos los otros contribuyentes se encontrarían obligados a tributar bajo el régimen de renta semiintegrada. (Recordemos que las SpA y los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR por defecto quedan en el sistema semiintegrado, es decir, deben manifestar su opción por tributar en el sistema de renta atribuida).

¹² En este sentido, la doctrina comparada entrega el concepto de impuestos fijos, que son aquellos en que el legislador prescinde de los elementos base y tasa.

¹³ BENITEZ (2014).

En consecuencia, no todos los contribuyentes pueden optar a tributar bajo el régimen de renta atribuida e, incluso, para algunos queda prohibida la elección. Por ello, parece discriminatorio para algunos, e inconstitucional, puesto que vulnera los principios de igualdad y generalidad de los tributos.

A mayor abundamiento, se puede sostener que la renta atribuida vulnera el principio de igualdad tributaria, por cuanto prescinde del beneficiario real de la renta,

“...haciendo tributar a quien aleatoriamente detente la calidad de accionista o socio al 31 de diciembre de cada año, por rentas que no necesariamente ha percibido o devengado”¹⁴.

En este sentido, un socio podría retirar utilidades y vender sus derechos sociales el 30 de diciembre; como consecuencia de lo anterior, se le atribuiría la renta al nuevo socio que figure como titular el 31 de diciembre, sin que ingrese a su patrimonio utilidad alguna. Por tanto, el nuevo socio estaría tributando por una utilidad del año que nunca retirará.

Sobre el particular, se ha señalado:

“...al no haber un incremento efectivo o real en el patrimonio del contribuyente al que se le atribuye la renta, el tributo se establece sobre una capacidad contributiva ficticia, que en la gran mayoría de los casos no se corresponderá con la realidad”¹⁵.

Lo anterior genera problemas de constitucionalidad, en el sentido de que no existiría un incremento patrimonial, omitiendo la capacidad contributiva del contribuyente. En este sentido el artículo 19 N° 20 de la *Constitución Política de la República* señala que el tributo debe ser en proporción a las rentas o progresión o forma que fije la ley. Debemos entender, entonces, que no puede existir tributo sin renta, si lo que se tiene es una mera expectativa, no existe renta que se pueda gravar. Lo anterior, por cuanto la renta no se ha percibido ni devengado.

En consecuencia, si gravamos a un contribuyente por una renta que nunca percibirá, se vulnera el principio de igualdad, ya que no se estaría afectando su verdadera capacidad contributiva.

Por último, como ya se señaló, no todos los contribuyentes pueden optar por el sistema de renta atribuida. Las sociedades anónimas no pueden elegir y quedan automáticamente en el régimen semiintegrado, con una tasa de impuesto a la renta de primera categoría de 27%. Por otra parte, los accionistas tienen la obligación de restituir, a título de débito fiscal, una suma equivalente al 35% del crédito por Impuesto de primera categoría. En virtud

¹⁴ ESSUS (2016).

¹⁵ *Ibid.*

de lo anterior, podrían verse afectados por un régimen menos favorable contribuyentes que no tuvieron derecho a elegir, vulnerándose, así el principio de igualdad en materia tributaria.

A mayor abundamiento, continuando con la vulneración al principio de igualdad, en el régimen semiintegrado se puede dar el caso en que diversos accionistas tengan créditos por impuesto de primera categoría distintos. Es el caso en que una sociedad anónima tenga, por ejemplo, dos accionistas extranjeros, uno con residencia en un país con convenio para evitar la doble tributación

“en el que se haya acordado la aplicación del Impuesto Adicional, siempre que el Impuesto de Primera Categoría sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto”¹⁶

y el otro no. En este caso, el accionista residente en el país con tratado, no tendrá la obligación de restituir el 35%, lo que se traduce, en la práctica, en que podrá deducir el 100% de su crédito por impuesto de primera categoría, pero en el caso del otro accionista, deberá siempre restituir el 35% de dicho crédito. De lo anterior, se desprende que, pese a que un accionista se encuentre obligado a tributar en el régimen semiintegrado, podrá tener un tratamiento tributario diferenciado a nivel de impuesto final, en relación con otros accionistas.

En otro ejemplo, una sociedad de personas conformada por dos socios extranjeros, en caso de no optar, quedaría por defecto en el sistema semiintegrado. En el mismo caso anterior, el socio residente en el país con tratado vigente, tendrá automáticamente un tratamiento tributario preferente sobre el otro accionista. La diferencia es que en este caso para optar al sistema de renta atribuida se requiere del acuerdo unánime de los socios, de no existir, se queda por defecto en sistema semiintegrado. En conclusión, un socio minoritario con residencia en un país con tratado vigente, podría oponerse a la renta atribuida, sabiendo que tendrá un régimen preferente sobre los otros socios residentes en países sin tratado.

En este punto debemos agregar:

“...de conformidad al artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899 de 2016, a partir del 1° de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, tampoco se aplicará la obligación de restitución a los contribu-

¹⁶ El artículo cuarto transitorio de la ley N° 20.899 de 2016, señala que a partir del 1 de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, tampoco habrá obligación de restitución para los contribuyentes del impuesto adicional residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1 de enero de 2017 un convenio para evitar la doble tributación internacional, aun cuando no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera de categoría sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

yentes del Impuesto Adicional residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017 un convenio para evitar la doble tributación internacional, aunque aún no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del Impuesto Adicional, siempre que el Impuesto de Primera Categoría sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto. En estos casos, el crédito por Impuesto de Primera Categoría que corresponda sobre los retiros, remesas o dividendos percibidos, de acuerdo los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, no está sujeto a la obligación de restituir una parte de éste¹⁷.

De esta forma, por ejemplo, accionistas residentes en Estados Unidos podrían verse beneficiados con la norma.

En otro orden de ideas, aún dentro de los contribuyentes que pueden optar, el derecho a optar puede ser más aparente que real, en cuanto para ejercer dicho derecho se requiere del acuerdo unánime de los socios o accionistas. En este sentido, se puede dar el caso de que en una sociedad de responsabilidad limitada, compuesta por socios personas naturales con domicilio y residencia en Chile, un socio minoritario se niegue a firmar el acuerdo para optar por el régimen semiintegrado, de esta forma quedando por defecto en el sistema de renta atribuida.

De esta forma, el régimen de renta atribuida no sería del todo opcional, puesto que pese a existir un acuerdo mayoritario por elegir el régimen semiintegrado, la sola voluntad de un socio minoritario los obligaría a tributar bajo el sistema de renta atribuida.

B. Argumentos a favor de la constitucionalidad de la renta atribuida

El principal argumento esgrimido a favor de la renta atribuida es que el Tribunal Constitucional no se pronunció respecto de ella.

El fallo del Tribunal Constitucional señala, respecto de la materia

“DECIMOCTAVO.- Que, en primer lugar puede observarse, que el conjunto de cuestionamientos formulados en el debate parlamentario y de que dan cuenta los párrafos consignados en el considerando anterior no versan sobre materias propias de leyes orgánicas constitucionales sujetas a control, sino, mayoritariamente, sobre los conceptos de renta atribuida, las facultades del Servicio de Impuestos Internos discutidas en el Primer Trámite Constitucional, la especificidad de la obligación tributaria y otras materias, por lo que, no refiriéndose a las normas sometidas al control preventivo de constitucionalidad, en esta sentencia no se emitirá

¹⁷ En este sentido SII, circular N° 49 de fecha 14 de julio de 2016.

pronunciamiento sobre la materia (véase en este sentido, las ya aludidas sentencias roles N°s 2231, de 28 de junio de 2012, cons. 20°, y 2390, de 23 de enero de 2013, cons 24°)¹⁸.

Conforme a lo anterior, no existió por parte del tribunal un análisis del concepto, quedando incorporado de esta forma a nuestra legislación.

Otro argumento que existe, en este sentido, es que el concepto de renta atribuida no es nuevo en nuestra legislación. A mayor abundamiento, el artículo 21 de la LIR, ya hacía referencia al concepto al desarrollar los retiros presuntos, donde al contribuyente final se le imputa, para efectos tributarios, un retiro que no realizó desde la empresa. El efecto de lo anterior, es gravar al contribuyente a nivel de impuesto final, a través de una ficción legal donde se presume un retiro.

En este sentido, al incorporar el concepto de retiros presuntos, no se discutió la constitucionalidad del concepto. Por lo anterior, se dice que el concepto de renta atribuida ya estaría presente en nuestra legislación y al aplicarlo en el artículo 14 de la LIR no se vulneraría principio constitucional alguno.

A mayor abundamiento, toda presunción requiere de tres elementos: el hecho base, el hecho presumido y el nexo lógico.

Desde el punto de vista del hecho base, siempre se tendrá la base imponible del impuesto de primera categoría, la cual se constatará en la contabilidad del contribuyente (obligado a llevarla), y se determinará de conformidad de lo preceptuado en los artículos 29 al 33 de la LIR.

En el mismo orden de ideas, también se tendrá certeza de la participación del socio, accionista o comunero (en este parte debemos destacar que eventualmente se podrá estar también a la participación en la utilidades que acordaren los socios en el pacto social).

El hecho presunto, que es el hecho desconocido, consiste en el monto que retira el contribuyente. Este es el elemento por el cual el legislador estimó necesaria la renta atribuida, para evitar el abuso utilizado por algunos contribuyentes para ocultar el verdadero monto retirado. De esa forma, algunos contribuyentes pudieron, mediante maniobras lícitas, tributar menos de lo que les correspondía en sus impuestos finales. Esta injusticia e inequidad llevó al legislador chileno a establecer la renta atribuida, lo que da lugar al tercer requisito, el nexo causal.

En conclusión, la renta atribuida cumpliría en principio con los requisitos generales de las presunciones, las cuales se encuentran aceptadas en nuestro sistema legal y con una gran aplicación en el Derecho Tributario.

Por otra parte, la renta atribuida no es el sistema principal impuesto a los contribuyentes, ya que los contribuyentes que pueden optar, siempre

¹⁸ Fallo del Tribunal Constitucional (2014): Rol N° 2713-14-CPR.

podrán elegir el sistema semiintegrado. A mayor abundamiento, existen contribuyentes que nunca podrán elegir la renta atribuida, como sería el caso de las sociedades anónimas. De esta forma, el sistema de la renta atribuida no es obligatorio para los contribuyentes, ni tampoco una imposición legal, atendido que nadie se encuentra obligado a tributar en dicho sistema.

Finalmente, se argumenta que el legislador al no señalar un concepto propio de renta atribuida y al consagrarlo junto a la renta devengada, estaría reconociendo que es un tipo de renta devengada. Conforme a lo anterior, la renta atribuida no constituiría un concepto nuevo propiamente tal, sino que correspondería a una extensión del concepto de renta devengada.

III. CONCLUSIONES

Conforme a los argumentos desarrollados, podemos señalar que el principio de legalidad es el pilar fundamental de nuestro sistema legal, y en especial de nuestro sistema tributario. Consecuencia de ello, es que los elementos del impuesto deben señalarse con exactitud en la ley.

Así las cosas, no parece claro que en la atribución de renta existan hechos gravados distintos que graven a la empresa por una parte y sus dueños por otra.

En el mismo orden de ideas, un hecho imponible que grava a la empresa tendría como consecuencia incidir también a sus dueños, no existiendo por ello un acto o hecho material de la vida real que implique un cambio efectivo de patrimonio.

Como consecuencia, dos patrimonios distintos quedarían gravados por un mismo acto que en principio, solo realiza uno de ellos (la empresa).

Si bien se intenta sustentar el concepto de renta atribuida a través de las presunciones, nos parece correcto clasificarlas dentro de las ficciones legales, las que no siguen los elementos propios de las presunciones. Lo anterior, por cuanto las ficciones desconocen la realidad de las operaciones y asumen como cierto un hecho que en la realidad no ocurrió. Es decir, se estaría asumiendo como real algo que nunca ocurrió, el retiro. Si bien se entiende la necesidad de crear ficciones legales para evitar abusos de los contribuyentes, como sería el caso del artículo 21 de la LIR, en el caso de la renta atribuida parece innecesario. En el apuro del legislador por eliminar los abusos en materia tributaria, se incurrió en la infracción a los principios constitucionales básicos de nuestro sistema.

Lo anterior encuentra su fundamento por cuanto en el artículo 21 de la LIR parece existir un criterio de justicia al entender que existe un retiro encubierto por parte del socio en su beneficio personal. Frente a lo anterior, la norma presume un retiro, que en la práctica nunca existió, con la finalidad de sancionar al contribuyente aumentando su renta líquida en sus impuestos finales.

Por el contrario, tratándose de la renta atribuida, no nos parece ver esa razón de justicia; en efecto, presumir que los dueños de una empresa retiran toda la utilidad obtenida por esta, parece excesivo. En la práctica, las empresas no siempre distribuyen la totalidad de las utilidades a sus dueños con la finalidad de poder invertir los recursos en beneficio del crecimiento de la empresa. Hacer tributar entonces al dueño, por algo que no retiró y de lo que no se benefició directamente, es del todo inconstitucional.

En el mismo sentido, si los socios personas naturales con domicilio o residencia en Chile de una sociedad de responsabilidad limitada pudiendo elegir, quisieran optar por el sistema semiintegrado, bastaría que un socio se opusiera para quedar por defecto en el régimen de renta atribuida. Conforme a lo anterior, no sería un régimen opcional y, por tanto, sería inconstitucional al obligar al contribuyente.

Sin perjuicio de lo anterior, hay que tener presente que el concepto de atribución de renta es un cambio de paradigma en nuestro sistema tributario. Lo anterior implica que muchos de los conceptos que hemos entendido de una forma por años tienen hoy un sentido diverso. Así, por ejemplo, renta o patrimonio no son ni serán los viejos conceptos estudiados en la universidad.

El llamado hoy es a estudiar los conceptos a la luz de la nueva legislación, que, para bien o para mal, viene para quedarse; y, de esa forma, entregar al sistema uno de los valores olvidados en estos tiempos: “la seguridad jurídica”.

BIBLIOGRAFÍA

- BENÍTEZ, Rodrigo (2014): *Análisis Renta Atribuida y Retención*, Instituto Chileno de Derecho Tributario. Disponible en www.ichdt.cl/userfiles/Analisis%20renta%20atribuida%20y%20retencion%20ppios%20DT%20May2014.pdf.
- ESSUS JIMÉNEZ, Carlos (2016): *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario* (Santiago, Círculo Legal Editores).
- MONTECINOS ARAYA, Jorge (2012): “Reflexiones en torno a la prueba en el Derecho Tributario”, en *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, Año LXXX N° 231-232: pp. 61-80.
- PUELMA ACCORSI, Álvaro (2011): *Sociedades* (Tercera Edición, Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo I.

Normas

- Ley N° 20.780 “Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes al sistema tributario”, publicada en el *Diario Oficial* con fecha 29 de septiembre de 2014.

Ley N° 20.899 “Ley que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”, publicada en el *Diario Oficial* con fecha 8 de febrero de 2016.

Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 49, 14 de julio de 2016.

Historia de la Ley, N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional.

Historia de la Ley, N 20.899, Biblioteca del Congreso Nacional.

Otros

www.sistematributario.cl

www.ichdt.cl

Jurisprudencia

Tribunal Constitucional (2014): Rol N° 2713-14, 22 de septiembre de 2014.