

DF Tax | Impuesto a las diferencias en la determinación del Capital Propio Tributario

Yuri Varela, socio en Portatax

Por: Yuri Varela | Publicado: Jueves 7 de mayo de 2020 a las 04:00 hrs.

En medio de la pandemia del Covid-19, la Operación Renta y las medidas especiales en materia tributaria, hay un hecho que ha pasado un poco desapercibido pero que igualmente preocupa a los contribuyentes: la aplicación del Impuesto a la Renta cuando se basa en una fórmula para la determinación del Capital Propio Tributario (CPT), por cuanto, no se advierte claramente cuál es el hecho gravado.



Yuri Varela

“Resultaría prudente revisar si es compatible la creación de una especie de hecho gravado (el capital propio tributario) con los principios tributarios fundamentales”.

Recientemente, el Tribunal Constitucional acogió un requerimiento por inconstitucionalidad en relación a la aplicación del inciso 4º del Art. 171 del Código Tributario, que establece la posibilidad de poder notificar al deudor “en la propiedad raíz de que se trate”, en caso de tratarse del impuesto territorial, (Rol: 7743-19).

El caso es que la Tesorería General de la República cumplió con la Ley y notificó al deudor en un lugar deshabitado y en el desierto, y cuando el contribuyente se alzó primero alegando la nulidad de la notificación, ésta fue rechazada y luego recurrió al TC y se acogió el requerimiento. Se debe aclarar, en todo caso, que dicho Tribunal no reprochó la actuación del funcionario público sino que la norma que lo habilitaba para actuar de esa manera.

Visto así las cosas, alguien podría decir que nuestro sistema legal funcionó correctamente y que se pudo reestablecer el imperio del Derecho.

Sin embargo, la pregunta que queda en el aire es qué ocurre cuando una de las partes es una entidad pública que gestiona cientos o miles de casos en la misma forma, es decir, de acuerdo a la ley vigente y, por ende, qué ha ocurrido en aquellos otros casos en que se ha aplicado la misma norma cuestionada y donde han existido circunstancias equivalentes, pero sin recurrir al TC.

Resulta interesante destacar el razonamiento del Tribunal Constitucional: "No basta con la realización mecánica de los actos (de los funcionarios públicos)" dispuestos en la ley. Es decir, no basta el mero cumplimiento formal para cumplir con los estándares constitucionales, sino que también hay que atender a la "sustantividad" que debe existir detrás de toda actuación fiscal previamente autorizada por el legislador, sobre quien, en todo caso, señala el Tribunal, pesan deberes constitucionales insalvables como aquellos que se desprenden del inciso 2º del Art. 5º de la Carta Fundamental, como son los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana garantizados por dicha Constitución así como también por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.

En este sentido y ya transcurrido algún tiempo desde la implementación gradual de la reforma tributaria de 2014 y analizado su impacto en las declaraciones del Impuesto a la Renta de los últimos años, cabe preguntarse si el legislador al momento de cambiar la estructura de la Ley de Impuesto a la Renta, al incorporar junto al hecho gravado que tradicionalmente se entendía como "renta", una especie de nuevo hecho gravado que se pretende transformar en un equivalente de renta, como es "usar el CPT como punto de comparación para determinar una diferencia sujeta a impuesto", satisface claramente tales estándares y garantías constitucionales -insistimos- al ser usado más bien como párametro de comparación para la determinación del Registro de Rentas Empresariales (RAI).

Lo anterior, por cuanto, esta "especie de hecho gravado" parte de una premisa que no siempre se cumple, cual es que dicha diferencia en el CPT siempre es renta y que se trataría de una suerte de anomalía transitoria que puede ser subsanada o corregida siendo que, en rigor, las diferencias en la determinación del CPT pueden tener distinto origen, ser permanentes, y pueden tener o no una relativa explicación y sustento a lo largo de la vida de cualquier empresa, incluso tales diferencias se podrían presentar normalmente en el futuro.

En efecto, partiendo de la base que en el sistema tributario chileno prácticamente no existían referencias legales al concepto de CPT hasta el año 1974, es posible advertir, desde ya, que existe una relación directa entre la antigüedad de la empresa y la complejidad en la determinación de su capital propio tributario. Además, incluso para empresas creadas a partir del año 1984, en que se creó el sistema FUT, existe consenso en que durante todo este periodo prácticamente no se hicieron ajustes al CPT, ni por parte de las empresas ni tampoco ello era requerido por parte del SII durante una fiscalización, porque precisamente el CPT no era relevante para determinar ningún Impuesto a la Renta; y seguramente, producto de la carga de trabajo resultaba apremiante dedicar el tiempo a otras materias. Así, es probable que en no pocos casos en que hoy se mantiene una diferencia en el CPT exista una responsabilidad compartida entre el contribuyente y el Fisco.

De esta forma, se comprende que pueden existir diferencias en la determinación del CPT por las más diversas causas. Por ejemplo, por aplicación incorrecta de corrección monetaria; por fiscalizaciones del SII con o sin sus correspondientes ajustes totales o parciales; por errores de cómputo; por pérdidas tributarias; por devoluciones de capital; por procesos de reorganizaciones empresariales; por falta de reconocimiento de anticipo de ingresos, etc.

De acuerdo a lo anterior, cuando el legislador agrega un mecanismo sui generis a la estructura del Impuesto a la Renta en Chile, como es gravar la "diferencia en el CPT", una primera cuestión que surge y que más bien de es carácter temporal, es preguntarse si esta nueva especie de "hecho gravado" se puede aplicar retroactivamente. Es decir, si es posible que se pretenda gravar hoy un hecho que generó una diferencia en la determinación del CPT pero que ocurrió hace 15 años.

La respuesta pareciera ser que no, entre otras cosas, porque la propia norma no autoriza una aplicación retroactiva y porque constituye un cambio relevante y sustancial en las reglas del juego del sistema tributario para los contribuyentes, por lo que resulta lógico que sea aplicado solo para el futuro, entre otras, por razones de evidente seguridad jurídica. También cabe preguntarse qué ocurre con aquellas empresas que han cambiado de dueños y en que existían diferencias de CPT, pero que pese a haber encargado el correspondiente due diligence, nunca se determinó ni cuantificó una diferencia por CPT; o si se hizo, no tuvo impacto en el precio, porque al momento de hacer la operación de compra, no existía la norma que gravaba dicha diferencia.

Pero una segunda cuestión que cabe preguntarse, más de fondo, es si se puede establecer como un "nuevo hecho gravado" dentro de la Ley de Impuesto a la Renta, una situación que no necesariamente es renta ni incremento de patrimonio, sino que otra cosa distinta que se pretende hacer aparecer como renta por mera equivalencia y ello parece más complejo, porque como dice el Tribunal Constitucional, no basta el mero cumplimiento formal para cumplir con los estándares constitucionales, sino que también hay que atender a la "sustantividad" que debe existir detrás de toda actuación fiscal previamente autorizada por el legislador.

Y en este contexto, llama aún más la atención el hecho que -recientemente- el propio legislador, quizás advertido de las contrariedades que genera esta nueva "especie de hecho gravado", estableció en el Art. 32 Transitorio de la Ley 21.210 un "régimen opcional y transitorio" para que los contribuyentes solucionen tales diferencias, aplicando la tasa del Impuesto de Primera Categoría que corresponda, sin distinguir naturaleza, antigüedad, origen ni circunstancias de tales diferencias, pero condonando intereses y multas y ofreciendo no volver a fiscalizar tales diferencias y que incluso, se establece que en el evento de existir "imposibilidad material de establecer el origen de las diferencias en la determinación del CPT" se podrá optar a una tasa opcional para pagar un impuesto único y sustitutivo de 20%, que se aplicará sobre las diferencias detectadas.

En este contexto, resulta útil citar una sentencia del Tribunal Constitucional español, que a propósito de un análisis de proporcionalidad en la persecución del objetivo legítimo constitucional, razona en torno a que la libertad de configuración del legislador no es absoluta cuando las disposiciones adoptadas entorpecen o hacen indiferente el cumplimiento de sus fines (STC 99/2019).

No vaya a ser que el sistema tributario chileno, por avanzar en el legítimo objetivo de mejorar los niveles de recaudación fiscal, corra el riesgo de privilegiar el mero cumplimiento formal desatendiendo la "sustantividad" y razonabilidad que debe existir detrás de toda norma jurídico tributaria, por lo cual resultaría prudente revisar si es realmente compatible la creación de esta especie de hecho gravado con los principios tributarios fundamentales que informan nuestro ordenamiento jurídico en pleno siglo XXI.