



Seminario de Grado

Capital Propio Tributario, su incidencia en la determinación de la renta afectas a impuestos finales

Integrantes: Alejandro Ruiz Jimenez

Moisés Soto Troncoso

Profesor Guía: César Olivares Brito

Contenido

Introducción.....	5
CAPITULO I	7
1.1 Antecedentes empíricos	7
1.2 Problemática de estudio y justificación de la investigación	13
1.3 Objetivos de la investigación	14
1.3.1 Objetivo General:	14
1.3.2 Objetivos Específicos:.....	14
CAPITULO II.....	15
2.1 Marco teórico	15
2.1.1 Conceptos generales	15
2.1.2 Conceptos donde se aplica o incide el CPT	16
CAPITULO III	20
3.1 Marco Metodológico.....	20
3.1.1 Investigación Descriptiva:.....	20
3.1.2 Tipos de investigación descriptiva:	21
3.2 Fuentes de Información	22
3.2.1 Fuente Bibliográfica	22
3.2.2 Fuente Normativa	22
CAPITULO IV	23
4.1 Patrimonio Financiero versus Patrimonio Tributario	23
4.2 Capital Pagado y su relación con el Patrimonio	24
4.3 Aplicación del Capital Propio Tributario.....	24
4.3.1 Definiciones y Generalidades.....	24
4.3.2 Variaciones del Capital a considerar en el CPT.....	28
4.4 Métodos para la determinación del Capital Propio Tributario.....	29
4.4.1 Método del Activo.....	31
4.4.2 Método De Patrimonio	33
4.4.3 Método del Balance.....	34
4.4.4 Método de razonabilidad del patrimonio	35
4.4.5 Capital Propio Simplificado	39
CAPITULO V	45

5.1 Renta Líquida Imponible y el Capital Propio Tributario	45
5.1.1 Cálculo de la Renta Líquida Imponible.....	47
5.2 Relación de capital propio tributario, Rentas Exenta, Ingresos No Renta, Rentas con tributación cumplida, Diferencia Depreciación Acelerada y Fondo de Utilidades Tributarias	49
5.3 Régimen de la letra A del artículo 14°	49
5.4 Régimen de la letra D N°3 del artículo 14°	50
5.4.1 Transición de Régimen Letra A del artículo 14° a régimen letra D N°3 del artículo 14°	50
5.4.2 Transición de régimen letra D N°3 del artículo 14° a Régimen Letra A del artículo 14°	51
5.4.3 Registro de las utilidades acumuladas al cambio de régimen	53
CAPITULO VI	54
6.1 Capital Propio Tributario y las Normas IFRS	54
6.2 Capital Propio Tributario y empresas que han adoptado balance bajo IFRS	54
6.3 Capital Propio Tributario método activo y Determinación Capital Propio Tributario Simplificado.....	55
6.4 Elementos que inciden en la determinación del CPT Método Activo).....	56
6.4.1 Corrección Monetaria.....	56
6.5 Análisis de Partidas de Balance que afectan el Capital Propio Tributario (CPT), se analizan algunas partidas.	59
6.5.1 Activo Fijo (Diferencia con IFRS y Tributario).....	59
6.5.2 Bienes Leasing	63
6.5.3 Deudores Incobrables.....	67
6.5.4 Provisión de vacaciones	71
6.5.5 Inversiones en empresas relacionadas.....	75
6.6 Aplicación de Capital Propio Tributario con Normas Ley de la Renta	78
6.6.1 Capital Propio Tributario y Renta Afecta Impuestos (RAI)	78
6.6.2 Capital Propio Tributario y Patentes Municipales	80
6.6.3 Capital Propio tributario y las Gratificaciones Legales	83
6.6.4 Diferencias del CPT: Artículo N°32 transitorio de la Ley 21.210.....	85
CAPITULO VII.....	89
7.1 Caso práctico 1. Balance, RLI y Determinación CPT empresa Régimen 14 A	89

7.2 Caso Practico 2. Balance, RLI y determinación CPT Simplificado empresa Régimen 14 D N°3.....	99
Conclusión	103
Bibliografía.....	104

Introducción

Este seminario lo que busca es reforzar e instruir la forma de cálculo de un registro base para la determinación de impuestos finales con la entrada en vigencia de la ley de modernización tributaria N° 21.210 del año 2020, el cual es el Capital Propio Tributario. Éste presenta una serie de diferencias a considerar, entre los valores financieros y los valores tributarios, de las partidas del balance que lo conforman, entendiéndose que para efectos de su cálculo, por ejemplo un activo financiero será diferente a un activo tributario. El Capital Propio Tributario al ser identificado podría llevarnos a pensar que es una palabra que envuelve un concepto sencillo, pero su determinación engloba una mayor complejidad, abarcando el total del balance de la empresa, haciendo un barrido por toda la historia patrimonial de la empresa. En este sentido, el Capital Propio Tributario presenta diversas metodologías de cálculo para determinarlo, las cuales serán desarrolladas en este trabajo, junto con las implicancias que tiene este concepto en relación con los tributos que se pagan en Chile y su importancia en cada régimen tributario establecido por la Ley de Impuesto a la Renta.

De esta manera, la elaboración del seminario está dividida en cuatro grandes partes. La primera, inicia con la descripción de los antecedentes empíricos sobre el Capital Propio Tributario, realizando una especie de barrido histórico de su evolución en la legislación tributaria chilena. La siguiente etapa guarda relación con la problemática de estudio y los objetivos que pretende lograr este seminario. Y para finalizar esta primera parte nos abocamos a desarrollar el marco teórico, en el cual identificaremos y describiremos los principales conceptos que se relacionan con el Capital Propio Tributario, tales como activo, pasivo, renta, impuestos finales, entre otros, incluyendo el mismo concepto de Capital Propio Tributario definido en la Ley.

La segunda parte de este seminario abarca un análisis teórico y práctico sobre las relaciones que tiene el Capital Propio Tributario con conceptos como el Patrimonio, los registros empresariales, y también las implicancias e incidencias que tiene el Capital Propio Tributario con otras exigencias impositivas. Además, identificaremos los métodos para calcular y determinar el Capital Propio Tributario, tales como el método del activo, del patrimonio, del balance, así como también el método del Capital Propio Tributario Simplificado.

La tercera parte de este seminario abarca un análisis entre el Capital Propio Tributario y su relación con la Renta Liquida Imponible, las Rentas Exentas, los Ingresos No Renta, y los nuevos regímenes tributarios 14 A y 14 D N°3, haciendo alusión a los requisitos y mecanismos determinados en la ley para cambiar, por parte del contribuyente, de un régimen a otro.

La cuarta parte del seminario analizaremos las partidas del balance que afectan el Capital Propio Tributario tales como, el Activo Fijo, los Bienes Leasing, los Deudores Incobrables, las Provisiones de Vacaciones y las Inversiones en empresas relacionadas. Asimismo, en esta parte analizaremos la incidencia que tiene el Capital Propio Tributario en la determinación del registro RAI, en la determinación del valor de las Patentes Municipales, en las Gratificaciones Legales. Y para terminar con esta parte del seminario, identificaremos las indicaciones del artículo N°32 transitorio de la Ley 21.210 que guarda relación con la posibilidad de rectificar los CPT determinados en años tributarios anteriores.

Finalmente, este seminario presenta el análisis y elaboración de dos casos prácticos de determinación de Capital Propio Tributario, tanto para una empresa acogida al régimen 14 A y otra al régimen 14 D N°3 de la LIR, con el objetivo final de emitir algunas conclusiones respecto a este seminario desarrollado.

CAPITULO I

1.1 Antecedentes empíricos

Nuestra legislación tributaria, a lo largo del tiempo, ha tenido como objetivo principal el aumentar las arcas fiscales a través de la recaudación de los impuestos a las personas y empresas. En este sentido, la evolución de las leyes que han buscado gravar las rentas de manera más efectiva en Chile se remonta a finales del siglo XIX. Es así, como a partir de la década de 1920 en que se comienza a referenciar la definición de capital efectivo sobre la base del cálculo de la Renta Líquida Imponible (RLI). Ahora bien, para acercarnos al concepto de Capital Propio Tributario (CPT), debemos continuar con el desarrollo temporal de éste, para poder observar su importancia en la determinación e influencia en el cálculo de las Rentas Afectas a Impuestos (RAI).

La primera aparición del concepto más cercano a Capital Propio Tributario, fue en el artículo 16 de la Ley 7.144 de 1942, donde señala que “se entenderá por capital propio, del contribuyente, al patrimonio líquido que resulte a su favor como diferencia entre el activo y el pasivo exigible a los balances respectivos, debiendo excluirse previamente del activo los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden, y otros que determine la Dirección General de Impuestos Internos y que no representen inversiones efectivas” (Diario Oficial N° 19.151, 1942). Posteriormente, se comienza a dar relevancia al concepto de Capital Propio para determinar impuestos, tal como se señala en el artículo 5 y 27 de la Ley 11.575 de 1954, donde se señala la aplicación de tasas al Capital Propio por beneficios excesivos (Ministerio de Hacienda , 1954).

Continuando con el desarrollo del Capital Propio, es necesario mencionar que en el año 1960 entra en circulación como moneda nacional el Escudo (E°) reemplazando al Peso (\$), lo que conlleva a la necesidad de crear una ley que permitiera la correcta valorización del Capital Propio, a través de reajustes, y controlar así el efecto inflacionario (Ministerio de Hacienda, 1959). Es así, como en 1959, anteponiéndose a esta problemática, se crea la Ley 13.305, que “establece por primera vez y explícitamente un sistema de reajuste del capital propio, activos y pasivos no monetarios, ello como consecuencia de los procesos inflacionarios” (Riquelme Silva, 2019, pág. 12). A su vez, en el año 1964, atendiendo a los cambios inflacionarios, se

crea la Ley 15.564 en la cual se establece la revalorización del Capital Propio tomando como método de cálculo las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC), “entre el mes calendario anterior a la fecha del balance y el del mismo mes del año anterior” (Ministerio de Hacienda, 1964).

Posteriormente, en 1974 se crea el Decreto Ley 824 sobre Impuesto a la Renta y se implementa la “Corrección Monetaria” con el objetivo de establecer un mecanismo que permitiera “depurar los resultados contables de los efectos distorsionadores que en ello provoca el proceso inflacionario que en distintos niveles de magnitud afecta a la economía del país. La idea es que tanto el capital invertido como el valor de los activos y pasivos se expresen en valores reales” (Contreras Urzua & Gonzalez Silva, 2021, pág. 1). En este sentido, el mecanismo de la corrección monetaria viene a perfeccionar la revalorización del Capital Propio, haciendo que no sólo se consideren los patrimonios inicial y final a la hora de determinar los impuestos, sino que también establece una revalorización más integral del capital, activos y pasivos (Riquelme Silva, 2019).

Ahora bien, en los últimos años, el Capital Propio Tributario ha comenzado a establecerse como base fundamental del cálculo de las Rentas Afectas a Impuestos y, por ende, en la determinación de los impuestos finales. Esta importancia se ha visto reforzada con la implementación de las leyes 20.780 del año 2014 y 21.210 del año 2020.

Por un lado, en la Ley 20.780 el concepto del CPT “forma parte del cálculo de la base para impuestos finales de los socios o accionistas, respecto de las utilidades tributables controladas en el registro RAI” (Riquelme Silva, 2019, pág. 14).

Por otro lado, podemos mencionar algunas generalidades a partir del análisis de la Ley 21.210 donde se realizan nuevas definiciones legales, con el objetivo de otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes. Para esto nos apoyaremos en el análisis hecho por los autores Castro y Morales (2020). Una de las nuevas definiciones, y siendo para este tema la más relevante, fue la definición de CPT. Debemos considerar que anteriormente a la señalada ley, el CPT no contaba con una definición explícita, más bien, se podía deducir un concepto extraído del N°1 del artículo 41 de la LIR, el cual nos señalaba que “para los efectos de la presente disposición se entenderá por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los

valores Intangibles, Nominales, Transitorio y de Orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas”. Ahora bien, en la Ley 21.210 el cuerpo legal va más allá y establece una definición del concepto, señalando que se entiende por CPT al “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 una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios” (Ministerio de Hacienda, 2020). A modo de ejemplo, podemos señalar que, en una empresa individual, formarán parte del CPT los activos y pasivos del empresario individual que hayan estado incorporados al giro de la empresa, debiendo excluirse los activos y pasivos que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o negocios de la empresa. Es así, que la principal diferencia entre el concepto de CPT de la Ley 21.210 y la definición que se percibe de capital propio anterior a ésta es la palabra “Tributario”, considerando que tanto los activos como los pasivos deben estar valorizados a valor tributario.

Ahora bien, esta reforma tributaria, al establecer una definición más detallada del CPT, nos permite identificar la relevancia de éste en materia de impuestos y en otras determinaciones legales.

Podemos mencionar las implicancias que tiene la corrección monetaria en el CPT y que tal como señala Castro y Morales (2020), “los referidos reajustes tienen incidencia directa en su resultado tributario, por la vía de efectuar los agregados o deducciones en la determinación de la RLI” (Castro & Morales, 2020).

Asimismo, el CPT es considerado como límite o parámetro para la aplicación de sanciones estipuladas en el Código Tributario o en la Ley sobre Impuesto a la Renta, puesto que las multas consideran, como límite para el monto, un porcentaje del CPT informado por el contribuyente. A modo de ejemplo podemos señalar lo siguiente: en el artículo 97 del Código Tributario, “en su N° 16, referido a la pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, se sancionará de la siguiente manera: a) con multa de una unidad tributaria mensual a veinte unidades tributarias anuales,

la que, en todo caso, no podrá exceder de 15% del capital propio (Ministerio de Hacienda, 1974)

Al igual que en el caso anterior, el CPT se utiliza como límite para la aceptación de ciertos gastos o desembolsos que puedan ser deducidos en la RLI o imputados como créditos al Impuesto de Primera Categoría (IDPC), tales como donaciones o gastos incurridos a causa de reglamentaciones gubernamentales. En este sentido, podemos mencionar las donaciones a universidades o institutos profesionales, ya sean estatales o privados, en donde los contribuyentes “podrán descontar de los impuestos señalados en el inciso primero [IDPC o IGC] hasta el 50% de dichas donaciones” (Ministerio de Hacienda, 1987), es decir, se deduce como crédito con tope del monto del IDPC, de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año, y el 50% restante, o aquella parte que no pueda ser imputada como crédito se rebaja como gasto necesario para producir renta, con tope de la cantidad mayor entre el 2% de la RLI o del 1,6%o del CPT de la empresa al término del correspondiente ejercicio” (Castro & Morales, 2020). También, podemos mencionar a modo de ejemplo los gastos incurridos a causa de reglamentaciones gubernamentales, denominadas “gastos en responsabilidad social empresarial”. La LIR en su artículo 31, N° 13, señala que se podrán deducir “los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad” (Ministerio de Hacienda, 1974) considerando como límite “la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión anual que se efectuó en la ejecución del proyecto” (Ministerio de Hacienda, 1974). Como podemos observar, tanto para las sanciones pecuniarias como para la aceptación o deducción de gastos o desembolsos, un porcentaje del CPT es utilizado como límite para dicha determinación.

Continuando con las aplicaciones que tiene el CPT, podemos mencionar la incidencia que tiene en la reorganización de una empresa o sociedad, puesto que, según la LIR, en su artículo 14, N° 1, letra A), al momento de la división “se asignará a cada una de ellas en proporción al capital propio tributario respectivo [...] considerando como capital efectivamente aportado el monto considerado en la determinación del registro RAI a la fecha de la división” (Ministerio de Hacienda, 1974). También, podemos mencionar la importancia del CPT en el

proceso de disolución de una sociedad, puesto que éste se determina como base imponible para el cálculo del Impuesto de Término de Giro. En este sentido, el CPT considerado dependerá del régimen tributario al cual este acogido la empresa. A modo de ejemplo, en el caso de las empresas acogidas al N° 3 de la letra D del artículo 14 de la LIR, cuyos propietarios tributan en base a retiros, deberán “considerar como capital propio tributario de la empresa el determinado considerando el siguiente valor de los activos: i) aquellos que formen parte de su activo realizable, valorados según costo de reposición; ii) los bienes físicos de su activo inmovilizado, a su valor actualizado al termino de giro, conforme al artículo 31 número 5 y artículo 41, aplicando la depreciación normal; iii) los demás activos valorizados conforme a lo dispuesto en el artículo 41 (Ministerio de Hacienda, 1974). A su vez, en el caso de las empresas acogidas a la letra D del artículo 14 de la LIR, el Impuesto por Termino de Giro, con tasa del 35%, se aplicará a las cantidades que resulten de:

las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario de la empresa, a la fecha de término de giro incrementado en el saldo negativo del registro REX, asignándole valor cero si resultare negativo y las siguientes cantidades: i) El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX; y ii) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro (Servicio de Impuestos Internos, 2020, pág. 96)

Asimismo, el CPT tiene una incidencia importante en la determinación del registro RAI, pues el saldo de éste se determina a partir del valor del CPT y por consiguiente los impuestos finales de los socios o accionistas, entiéndase Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), también se ven afectados por el CPT.

Ahora bien, es necesario mencionar que la reforma tributaria actual crea el concepto del CPT Simplificado, considerado para aquellas empresas acogidas al régimen Pro PYME, el cual se calcula, tal como señala Castro y Morales (2020) considerando la diferencia entre el valor del capital aportado más la base imponible del IDPC determinada cada año, según

corresponda, más las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas, menos las disminuciones de capital, de las pérdidas tributarias declaradas, excluyendo las de arrastre, menos las partidas del inciso 2° del artículo 21 de la LIR (gastos rechazados), menos los retiros o dividendos pagados a los socios o accionistas. Asimismo, esta reforma establece la posibilidad de rectificar el CPT declarado por los contribuyentes en años anteriores, señalando las formas de declarar el nuevo CPT, considerando además la restricción para realizar esta rectificación en aquellas empresas que tengan sanciones legales, tales como la Ley N° 19.913 (Lavado de Activos) o infracciones al Código Tributario.

Finalmente, cabe mencionar la incidencia que tiene el CPT en la base del cálculo para el valor de las patentes municipales. Si bien en el artículo 23 del D.L N° 2.385 de 1979 se hace alusión al concepto de capital propio, en realidad se está hablando del CPT. Asimismo, según señala Castro y Morales (2020) para efectos de las rentas municipales, entiéndase patente municipal, el capital propio es el capital propio tributario y no el capital determinado de acuerdo con normas de contabilidad financiera. Esto se debe a que el mismo D.L en su artículo 24 considera que el valor por doce meses de la patente se determinará a partir del capital propio del contribuyente señalando que “se entenderá por capital propio el inicial declarado por el contribuyente si se tratare de actividades nuevas, o el registrado en el balance al 31 de diciembre inmediatamente anterior a la fecha que deba prestarse la declaración, considerándose los reajustes, aumentos y disminuciones señaladas en la LIR” (Ministerio del Interior, 1979). Para reforzar la idea de que el concepto utilizado es el CPT, podemos señalar que la información utilizada para el cálculo de las patentes es solicitada al Servicio de Impuestos Internos, pues en el mismo artículo 24 se señala que es esta entidad la que “aportará por medios electrónicos a cada una de las municipalidades que corresponda, dentro del mes de mayo de cada año, la información del capital propio declarado, el rol único tributario y el código de la actividad económica” (Villalobos, 2016, pág. 5).

1.2 Problemática de estudio y justificación de la investigación

La presente investigación se fundamenta en dos principales razones. La primera, guarda relación con el contexto tributario nacional, en el cual las sucesivas reformas tributarias han ido generando cambios en la forma de determinar la base imponible de los impuestos. Ahora bien, estas reformas están ligadas a diversos factores socioeconómicos que han provocado que los gobiernos de turno busquen métodos para recaudar los fondos necesarios para responder a las demandas socioeconómicas de la población. Un ejemplo de lo expuesto es lo sucedido con la última reforma tributaria de 2020, Ley 21.210, en donde “el objetivo consistente en fomentar el crecimiento económico, luego del estallido social del 18 de octubre de 2019, dejó de ser un eje del proyecto, pues el énfasis finalmente recayó en la recaudación, con miras a financiar la profunda agenda social que el Poder Ejecutivo se comprometió a realizar” (Navarro & Magasich, 2020).

En este escenario, es necesario reforzar los conceptos y cálculos asociados al Capital Propio Tributario considerando, además, que las últimas leyes tributarias lo han convertido en el elemento base para determinar los diferentes tributos asociados a éste. La segunda razón, se debe a la distancia conceptual y metodológica del mundo financiero y del mundo tributario, ya sea con la utilización de los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) o con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS).

Asimismo, esta investigación se justifica en el desarrollo del conocimiento teórico-técnico sobre el Capital Propio Tributario, el cual nos permitirá afrontar diferentes escenarios de su determinación y cálculo, en relación con el contexto tributario actual o en la posibilidad de un cambio de éste. A su vez, esta investigación es relevante tanto para el mundo académico contable-tributario, como para el mundo práctico contable-tributario, debido a que se pretende que la metodología de cálculo sea visible y sea de utilidad para la profesión.

En este sentido, esta nueva conceptualización del CPT nos lleva a preguntarnos lo siguiente: ¿Se justifica la importancia que le otorga la Ley 21.210 al CPT al ser aplicado en el proceso de determinación de los impuestos finales? Y ¿es relevante saber qué partidas afectan al CPT para poder determinar correctamente su cálculo?

1.3 Objetivos de la investigación

Por otra parte, la presente investigación pretende lograr los siguientes objetivos;

1.3.1 Objetivo General:

- Analizar la metodología de cálculo del CPT, según la reciente Ley 21.210, y su incidencia en la determinación de los impuestos finales.

1.3.2 Objetivos Específicos:

- Comprender la incidencia del Capital Propio Tributario (CPT) en determinación de las Rentas Afectas a Impuestos finales.
- Comprender el concepto de Capital Propio Tributario (CPT) y sus elementos integrantes.
- Establecer las diferentes formas de cálculo del CPT en los distintos regímenes tributarios y tipos de sociedades.
- Comparar el cálculo del CPT según la anterior y nueva definición del CPT.

Finalmente, es necesario señalar los alcances y las limitaciones que tendrá esta investigación. Entre los alcances, podemos mencionar las aplicaciones e incidencias que tiene el CPT en la elaboración del RAI y por consiguiente en la determinación de los impuestos finales, en la determinación de las patentes municipales, en la aceptación o rechazo de gastos en la RLI como donaciones, entre otros. Por otra parte, en lo que respecta a las limitaciones, no desarrollaremos las implicancias que tiene el CPT en el proceso de reorganización empresarial, entendiéndose este como el proceso de divisiones, fusiones o disoluciones.

CAPITULO II

2.1 Marco teórico

El siguiente marco teórico está enfocado en dar una definición a los conceptos que abarcará la presente investigación, con el fin de describir el cómo se entenderán dichos conceptos. En un principio, identificaremos y definiremos los conceptos generales sobre el Capital Propio Tributario y sus elementos que lo conforman, principalmente desde una mirada tributaria. Posteriormente, identificaremos y definiremos los conceptos que se relacionan con la aplicación e incidencia del CPT, considerando los alcances y limitaciones que esta investigación tendrá.

2.1.1 Conceptos generales

Capital Propio Tributario: según la Ley 21.210 (2020) en su artículo 2 N° 10, el CPT 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 una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios (Ministerio de Hacienda, 2020)

Capital Efectivo: según el D.L 824 (1974) en su artículo 2 N° 5, es el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden (Ministerio de Hacienda, 1974)

Renta: según el D.L 824 (1974) en su artículo 2 N° 1, son 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 o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación (Ministerio de Hacienda, 1974)

Activo: Corresponde a todos los bienes y derechos que posee una empresa, susceptibles de ser valorados en dinero, tales como bienes raíces, automóviles, derechos de marcas, patentes, cuentas por cobrar, entre otros (Servicio de Impuestos Internos, 2021). Ahora bien, es necesario señalar que para efectos del CPT el activo se trabajará desde el concepto de Activo Tributario, el cual es el activo financiero más o menos los ajustes tributarios.

Pasivo: Cantidad total que una empresa adeuda a terceras personas, que representa los derechos que tienen los acreedores y los propietarios sobre su activo. Está compuesto por el pasivo no exigible y por el pasivo exigible a corto y largo plazo (Servicio de Impuestos Internos, 2021). Ahora bien, es necesario señalar que para efectos del CPT el pasivo se trabajará desde el concepto de Pasivo Tributario, el cual es el pasivo financiero más o menos los ajustes tributarios.

2.1.2 Conceptos donde se aplica o incide el CPT

Renta Líquida Imponible: Es la renta líquida a la que se le efectúan agregados o disminuciones, ordenados por la ley, cuyo resultado es la base para la aplicación de los impuestos correspondientes (Servicio de Impuestos Internos, 2021).

Corrección Monetaria: es un mecanismo destinado a reconocer el efecto inflacionario en un determinado ejercicio comercial en aquellas partidas de la empresa y clasificadas en activos y pasivos, de acuerdo con lo señalado en el artículo 41 del D.L 824 de 1974 (Servicio de Impuestos Internos, 2021)

Impuestos finales: según la Ley 21.210 (2020) en su artículo 2 N° 11, señala que los impuestos finales son el Impuesto Global Complementario (IGC) y el Impuesto Adicional (IA).

Impuesto Global Complementario: Es un impuesto anual que afecta a las personas naturales que obtengan rentas o ingresos de distinta naturaleza, tales como honorarios, intereses por depósitos y ahorros, dividendos por la tenencia de acciones, retiros de utilidades de empresas, ingresos por arriendos, rentas presuntas originadas por la actividad de transporte y de la minería, entre otras. (Servicio de Impuestos Internos, 2021). Su tasa aumenta progresivamente a medida que la base imponible aumenta, aplicándose, cobrándose y pagándose anualmente.

Impuesto Adicional: Es un impuesto anual que afecta a las personas naturales y jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, aplicado sobre el total de las rentas percibidas o devengadas, de acuerdo con los conceptos y tasas definidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta (Servicio de Impuestos Internos, 2021). Su tasa de aplicación es de un 35%.

RAI: La palabra RAI aparece por primera vez en el D.L N° 824 1974 en el artículo 14° letra a), el cual lo define de la siguiente manera: “Registro RAI o de Rentas Afectas a los Impuestos Finales” (Ministerio de Hacienda, 1974, pág. 10). Cabe destacar que dicho artículo nos menciona la forma de cálculo del RAI, para lo cual lo citaremos textualmente y luego describirlo en una ilustración que se ejemplifique de manera más sencilla:

Registro RAI o de Rentas Afectas a los Impuestos Finales. Deberán registrar las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia positiva, entre:

- i) El valor positivo del capital propio tributario, y
- ii) El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro REX, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial. Para estos efectos, si el capital propio fuese negativo, se considerará como valor cero (Ministerio de Hacienda, 1974, pág. 10 y 11)

La determinación del RAI ilustrada queda de la siguiente manera:

- (+) Valor Positivo del Capital Propio Tributario (si este CPT es negativo es igual a 0)
- (+) Retiros, Remesas o dividendos efectuados durante el ejercicio
- (+) Saldo negativo REX
- (-) Saldo positivo REX
- (-) Valor del capital aportado efectivamente más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores
- (=) RAI

Para seguir entendiendo los conceptos a la definición, el cálculo y uso del RAI definiremos el registro REX, el cual en el mismo D.L N° 824 de 1974 se define de la siguiente manera:

REX: “Registro REX o de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta” (Ministerio de Hacienda, 1974, pág. 11). Ahora bien, sólo mencionaremos su definición, pero para efectos de este marco teórico no ahondaremos más en este registro debido a que su importancia en el CPT no es relevante. Ahora si cabe mencionar, que la ley nos dice que las empresas que

no mantengan rentas o cantidades que deban ser controladas en el registro REX, quedarán liberadas de llevar los registros RAI, REX y DDAN. Se debe comentar que en este caso todos los retiros, remesas o distribuciones quedaran gravados con los impuestos finales.

La Ley nos menciona que si una empresa acogida al artículo 14° letra A, que esta liberada de llevar los registros tributarios antes mencionados efectuará retiros, remesas o distribuciones con cargo al capital aportado por los propietarios, deberán reconstruir todos los registros para efectos de beneficios con el tratamiento tributario. Otro de los puntos importantes en la determinación del RAI es que en el artículo 14° letra A, inciso 8 c, la ley nos menciona que se debe detallar la determinación del registro RAI, y que se debe identificar los valores que han servido para la determinación del Capital Propio Tributario y el capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y disminuciones posteriores. (Ministerio de Hacienda, 1974, pág. 16)

Capital Propio Tributario Simplificado y Régimen del artículo 14° D, “Pro Pyme”

Cabe destacar que en la actualidad está operativo el régimen Pro Pyme, el cual se crea con la intención de dar incentivo a las pequeñas empresas de tributar. Solo como mención el régimen mencionado tiene una serie de requisitos para poder trabajar bajo este régimen, es importante destacar que las empresas que se asocian a este régimen podrán optar por declarar su renta efectiva según contabilidad implicada de acuerdo con lo establecido en el artículo 68. El D.L N° 824 de 1974 en su artículo 14, menciona que para determinar esta tributación se deberá realizar un capital propio tributario simplificado, el cual se calcula de la siguiente manera:

- (+) Valor capital aportado
 - (+) Bases imponibles del impuesto de primera categoría determinada cada año
 - (+) Rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas
 - (-) Valor de las disminuciones de capital, de las pérdidas, de las partidas del inciso segundo del artículo 21 pagadas y de los retiros y distribuciones efectuadas a los propietarios en cada año.
- (=) Capital Propio Tributario

Patentes municipales: según el D.L 2.385 (1979) en su artículo 23 señala que es una tributación municipal al ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o

denominación (Ministerio del Interior, 1979). Asimismo, en su artículo 24 señala que la patente grava la actividad que se ejerce por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado con prescindencia de la clase o número de giros o rubros distintos que comprenda (Ministerio del Interior, 1979).

Donaciones: desde el punto de vista tributario, es el desembolso financiero que efectúan libre y gratuitamente los contribuyentes, con el fin de ayudar a instituciones establecidas por ley y que tributariamente constituyen un gasto aceptado o un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría o Global Complementario (Servicio de Impuestos Internos, 2021).

Termino de Giro: Cesación de las actividades comerciales o industriales de un agente económico. En la legislación tributaria chilena una persona natural o jurídica que deje de estar afecta a impuestos, en virtud de haber terminado su giro comercial o industrial o sus actividades, debe dar aviso de tal circunstancia al SII, a menos que constituya una excepción en la ley (Servicio de Impuestos Internos, 2021)

CAPITULO III

3.1 Marco Metodológico

3.1.1 Investigación Descriptiva¹:

En las investigaciones de tipo descriptiva, llamadas también investigaciones diagnósticas, buena parte de lo que se escribe y estudia sobre lo social no va mucho más allá de este nivel. Consiste, fundamentalmente, en caracterizar un fenómeno o situación concreta indicando sus rasgos más peculiares o diferenciadores.

En la ciencia fáctica, la descripción consiste, según Bunge, en responder a las siguientes cuestiones:

- ¿Qué es?, el Correlato.
- ¿Cómo es?, las Propiedades.
- ¿Dónde está?, el Lugar.
- ¿De qué está hecho?, la Composición.

El objetivo de la investigación descriptiva consiste en llegar a conocer las situaciones, costumbres y actitudes predominantes a través de la descripción exacta de las actividades, objetos, procesos y personas. Su meta no se limita a la recolección de datos, sino a la predicción e identificación de las relaciones que existen entre dos o más variables. Los investigadores no son meros tabuladores, sino que recogen los datos sobre la base de una hipótesis o teoría, exponen y resumen la información de manera cuidadosa y luego analizan minuciosamente los resultados, a fin de extraer generalizaciones significativas que contribuyan al conocimiento.

1.1. Etapas de la investigación descriptiva:

1. Examinan las características del problema escogido.

¹ Autor: Frank Morales, Conozca 3 tipos de investigación: Descriptiva, Exploratoria y Explicativa

2. Lo definen y formulan sus hipótesis, para este seminario se plantea una pregunta de investigación
3. Enuncian objetivos a buscar respuestas.
4. Eligen los temas y las fuentes apropiados.
5. Seleccionan o elaboran técnicas para la recolección de datos a través de casos.
6. Establecen, a fin de clasificar los datos, categorías precisas, que se adecuen al propósito del estudio y permitan poner de manifiesto las semejanzas, diferencias y relaciones significativas.
7. Verifican la validez de las técnicas empleadas para la recolección de datos.
8. Realizan observaciones objetivas y exactas.

3.1.2 Tipos de investigación descriptiva:

Tomando en cuenta que las siguientes categorías no son rígidas, muchos estudios pueden encuadrarse sólo en alguna de estas áreas, y otros corresponden a más de una de ellas. Encuestas, estudio de Interrelaciones y estudios de Desarrollo

Para este seminario Capital Propio Tributario se utilizó estudio de interrelaciones aplicando estudio de casos.

Estudios de interrelaciones.

Si el objeto es identificar las relaciones que existen entre los hechos para lograr una verdadera comprensión del fenómeno a estudiar, los estudios de esta índole son los estudios de casos, estudios causales comparativos y estudios de correlación.

Estudio de casos:

Se realizará una investigación de Capital Propio Tributario. Para ello recoge información acerca de la situación existente en el momento en que realiza el estudio, las experiencias y condiciones pasadas y las variables ambientales que ayudan a determinar las características específicas y conducta de la unidad. Después de analizar las secuencias e interrelaciones de esos factores, aplicando a casos particulares y modelos legales. El objetivo de los estudios de

casos consiste en realizar una indagación a profundidad dentro de un marco de referencia social; las dimensiones o aspectos de dicho marco dependen de la naturaleza del caso estudiado.

Un estudio de casos para este seminario debe incluir estudios de normas legales vigentes, normales legales derogadas, análisis de interpretaciones administrativas, documentos, revisión de literatura técnica.

3.2 Fuentes de Información

Las fuentes de información que se utilizarán en este seminario son²:

3.2.1 Fuente Bibliográfica.

Todo recurso que ofrezca información de una publicación puede ser considerado como una fuente bibliográfica. En este sentido estricto incluye en esta categoría las fuentes que facilitan la descripción o referencia de monografías, contribuciones a congresos, artículos de contribuciones periódicas, etc. No obstante, estas fuentes deben extenderse a cualquier tipo de documento en cualquier soporte. Partiendo de esta idea, es posible encontrarse con base de datos bibliográficas, analíticas, boletines, boletines resúmenes, publicaciones periódicas, etc.

3.2.2 Fuente Normativa.

Las publicaciones generadas por órganos legislativos y judiciales son de gran valor e interés. Existen múltiples recursos para localizar este tipo de información. Como fuentes primarias o directas destacan las leyes, boletines oficiales, textos legislativos, circulares y oficios del Servicio de Impuestos Internos. También se pueden considerar como fuente de información normativa los portales jurídicos, con acceso a internet como CETUCHILE o UDP.

Los textos legales también son una fuente de información de primer orden, ya que recogen la legislación en vigor en un país en Chile destacamos Thomson Reuters.

² Autor: José Antonio Merlo Vega, La Fuentes de Información.

CAPITULO IV

4.1 Patrimonio Financiero versus Patrimonio Tributario

Con la entrada en vigor de la Ley 21.210 de modernización tributaria, el Capital Propio Tributario (CPT) ha sido establecido por el legislador como el elemento principal para la determinación de los impuestos finales que los contribuyentes deben declarar y/o pagar. Es así, que para entender y trabajar correctamente con el CPT debemos considerar las diferencias semánticas y metodológicas de los conceptos que engloban al CPT. Es por esto, que debemos entender la diferencia entre el Patrimonio Financiero y el Patrimonio Tributario, pues si bien pueden parecer que significan lo mismo, esto es incorrecto.

Primeramente, debemos entender que el mundo financiero y el mundo tributario son diferentes, pues el primero refleja los hechos económicos que una empresa experimenta en un tiempo determinado, mientras que el segundo representa la aplicación de normas legales a esos hechos económicos que el mundo financiero experimenta. En otras palabras, podemos señalar que el mundo tributario y el mundo financiero se desarrollan de manera paralela, pues el primero permite cumplir con la ley y el segundo con los objetivos de los usuarios de la información financiera.

Ahora bien, para poder comprender la diferencia entre el Patrimonio Financiero y el Patrimonio Tributario, debemos entender que el Patrimonio o Capital Propio Tributario es o son los derechos o bienes que posee una persona natural o una persona jurídica y que pueden ser estimados de manera económica o monetaria. De esta manera, el Patrimonio Financiero se conforma por los aportes realizados por él o los dueños, aumentando o disminuyendo a medida que existen ganancias o pérdidas experimentadas en el tiempo por la persona o entidad. Por otro lado, el Patrimonio Tributario es el Patrimonio Financiero afectado y modificado por las regulaciones o normas tributarias, que principalmente son reajustes a causa de la inflación y de partidas contables que el legislador establece considerar o desestimar al momento de determinar este patrimonio.

En este sentido, el Patrimonio Financiero y Tributario forman parte importante del CPT, pues al momento de determinarlo, necesitaremos que ambos conceptos se entiendan, ya que los bienes y derechos que la persona o entidad posea se disminuirán con las obligaciones que ésta tenga, considerando además los procedimientos legales tributarios.

4.2 Capital Pagado y su relación con el Patrimonio

Por otra parte, para entender la relación que existe entre el Capital Pagado y el Patrimonio, debemos conocer qué es o qué significa este concepto. En este sentido, se entiende que el Capital Pagado es el monto del capital suscrito que efectivamente se encuentra pagado o enterado en las arcas de la entidad, que se utiliza preferentemente en las sociedades anónimas. Esto se puede deducir a partir de la siguiente pregunta al Servicio de Impuestos Internos, en su sección de “Preguntas Frecuentes”: “¿Para determinar el capital propio tributario se debe rebajar el capital suscrito y no pagado por los accionistas de una Sociedad Anónima Cerrada? Si, por no corresponder a una inversión efectiva” (Servicio de Impuestos Internos, 2021), por consiguiente, el capital pagado corresponde a una inversión efectiva en el patrimonio de la entidad. De esta manera, podemos entender que el patrimonio de una entidad se verá aumentado de manera real al momento de que el capital suscrito sea pagado, por lo que para efectos de determinar nuestro CPT deberemos considerar este capital pagado, que aumenta nuestro patrimonio, pero que se diferencia de la revalorización del Capital Propio por efecto de la corrección monetaria.

4.3 Aplicación del Capital Propio Tributario

Para entrar en la determinación del Capital Propio Tributario se debe tener en cuenta algunos puntos importantes, debido a que el dicho registro es tributario y no financiero, por ende, para su determinación no se puede ocupar los datos del balance sin antes hacer correcciones. Además, antes de entrar a la confección del Capital Propio Tributario se definirán algunos conceptos y se realizarán algunas generalidades a tomar en cuenta que son de mucha importancia para que el CPT no contenga errores en su ejecución.

4.3.1 Definiciones y Generalidades

- Valores Tributarios

El DL N° 824 en su número 10, artículo 2° da la definición de Capital Propio Tributario y en él hace mención a lo siguiente: “El capital propio tributario es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones a Valores Tributarios” (Ministerio de Hacienda, 1974). Cuando se contempla este breve punto de la definición del CPT que entrega la ley, se puede hacer una pausa y realizar la siguiente pregunta ¿a qué se refiere la ley cuando habla de Valores Tributarios?

Es importante responder esta pregunta antes de entrar en la determinación del Capital Propio Tributario, porque si bien es cierto, los datos para su determinación serán extraídos de un Balance el cual se considera un informe financiero, estos datos deberán sufrir modificaciones para realizar la determinación del CPT , modificaciones que son especificadas en el artículo 41° del DL N° 824, se debe recordar que el CPT es un registro o calculo tributario que se crea con la finalidad de ser una base para el cálculo de impuesto, siendo específicos por ejemplo, es la base del Registro RAI descrito en la letra A del artículo 14° (Ministerio de Hacienda, 1974). Ahora, Hugo Contreras y Leonel González Hacen una ilustración muy buena para entender esto de manera gráfica (Contreras, Hugo; Gonzalez, Leonel, 2021, pág. 20)

Activos Financieros	-	Pasivos Financieros	=	Capital Propio Financiero
Mas/Menos Ajustes Tributarios	-	Mas/Menos Ajustes Tributarios	=	Ajustes Tributarios
Activos Tributarios	-	Pasivos Tributarios	=	Capital Propio Tributario

- **Impuestos diferidos**

Hoy en día cuando se ve un Estado de Situación o Balance de Ocho Columnas a modo financiero es muy común ver que se tiene en cuenta los impuestos diferidos, los cuales se generan con la finalidad de reflejar un gasto en el periodo en el cual se efectuó el servicio, y no en el periodo en el cual el gasto fue pagado o facturado. Esto es muy importante de destacar debido a que cuando se reflejan estos movimientos contables los cuales hoy en día son requeridos por las normas IFRS. Se generan activos o pasivos los cuales no son considerados en el CPT, esto se debe a que el CPT está destinado a contemplar los movimientos reales producidos en el ejercicio, tales como provisiones de vacaciones, provisiones de gasto, etc.

Claudio Ortega hace una afirmación interesante sobre este tema que ayuda a concluir el uso de los impuestos diferidos: “lo importante entonces es la claridad al comprender que *"cualquier cosa"* que se genere por los impuestos diferidos —cuentas de activo, pasivo, patrimonio o resultado— no es real para efectos tributarios y sólo responde a una norma contable (Nota: Establecida en la NIC 12) que pretende dejar plasmado de manera

homogénea los estados financieros en un mismo idioma, incorporando en ellas las determinaciones tributarias; por lo cual, para efectos de determinación de capital propio tributario no deben considerarse como parte de éste ni afectar su determinación” (Ortega, Claudio, 2020)

- **Valores INTO**

La sigla INTO es el acrónimo de “Valores Intangibles, Transitorios y de orden”, ahora bien, siempre se menciona que los valores INTO no se consideran en la determinación del Capital Propio Tributario de una empresa según la ley, ya que no representan una inversión efectiva. Claudio Ortega (2020) en su libro menciona su apreciación a la relevancia de estos valores: “lo relevante de dichos INTO es que tales partidas o cuentas se deducen del activo por el monto integro de su *valor estimado*, por lo que no deben formar parte del CPT en la medida en que no representan *erogaciones efectivas*” (Ortega, Claudio, 2020). En resumidas palabras, los valores INTO son deducciones del activo, los cuales no tienen un valor establecido, a continuación, detallaremos la definición de estos valores:

- **Valores Intangibles:**

Según la definición de Katia Villalobos (2016) “se define un activo intangible como un activo monetario identificable sin esencia física (incorporal) (Villalobos, 2016). Esto se podría deducir en que la empresa es dueña de un poder sobre algo, ya que ese algo físico como tal no existe, sino que de lo que somos poseedores es de ese concepto. Los valores intangibles tienen dos puntos importantes para ser identificados:

- a) Son separables: Estos activos son separable de la sociedad, por lo que son transferibles de la mano de un contrato.
- b) Surgen a través de derechos contractuales, tales pueden ser contratos los cuales son transferibles.

Algunos ejemplos de los valores Intangibles son los siguientes: Derecho de llaves, Derechos de Fabricación, Marcas, Patentes.

Villalobos (2016) indica que “si los valores con que figuran contabilizados estos derechos representan meras estimaciones (valorizaciones financieras), es de cuando su adquisición no

hubiere significado para la empresa una inversión o desembolso efectivo, dichos valores deben deducirse del activo por su monto íntegro” (Villalobos, 2016).

- Valores Nominales

Estos valores al igual que los valores intangibles no representan una inversión efectiva, pero hay excepciones que mencionaremos. Ahora según la recién citada autora, “estas cuentas corresponden a contrapartidas de inversiones de capital” (Villalobos, 2016). Entre los valores nominales se encuentran las: Pérdidas de arrastre y el Goodwill (Valor de inversión mayor al CPT de la sociedad absorbida). Cabe destacar que el valor nominal si se puede contemplar en el CPT, siempre y cuando se haya pagado un valor real, pero si este valor esta efectuado por estimaciones financieras, este no será incluido en el CPT, ya que no cumpliría el principio de ser una inversión efectiva, y esto sería un indicador de que se está abultando el patrimonio de forma financiera, lo cual para la determinación de CPT no es apto.

- Valores Transitorios

Son cuentas que se ocupan para reflejar “contratos o situacionales eventuales que impidieran efectuar cargos o abonos a las cuentas correspondientes que reflejarían la operación comercial” (Villalobos, 2016). Al ser transitorias, al cese del contrato, o la eventualidad que los motivo, se anulan de la contabilidad.

- Valores de orden

“Las cuentas de orden son aquellas que controlan operaciones que no alteran la naturaleza de los bienes, derechos u obligaciones de un ente” (Villalobos, 2016). Las cuentas de orden se ocupan para reflejar responsabilidades, cabe destacar que las cuentas de orden se llevan externamente al balance debido a que son cuentas como su nombre lo dice “solo para mantener un orden” y no alteran ni resultados ni cuentas de Activos o Pasivos.

- **Otros Valores que no representan inversiones efectivas**

Respetando la premisa de que los activos deben representar una inversión efectiva, el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha determinado que deben rebajarse del activo, “en el cálculo del capital propio inicial, los saldos deudores de las cuentas particulares de los socios, las cuentas obligadas representativas o aportes por enterar” (Villalobos, 2016).

4.3.2 Variaciones del Capital a considerar en el CPT

Para la determinación del Capital Propio Tributario, hay puntos importantes a considerar, sin embargo, de los puntos más relevantes, son los que tienen relación con las variaciones que puede sufrir el capital y cuáles son las condiciones para que el capital pueda considerarse como un aumento o disminución de capital:

- Aumento de Capital: Esto se refiere a un incremento de capital el cual debe ser efectuado de manera formal, se debe tener en consideración que si se quieren pasar las utilidades percibidas de la empresa al capital esto se debe hacer de manera formal, considerando que se deberían hacer retiros de dichas utilidades y hacer un aumento de capital, si esto no se efectuara de esta manera, no se considerará acto para aplicar en el Capital Propio Tributario. Ahora, cabe destacar que para realizar un aumento de capital se deben cumplir las medidas legales, societarias, reglamentarias y/o estatutarias.
- Disminución de Capital: Se refiere a un decremento formal del capital, estas son las devoluciones efectivas de capital. Cabe recalcar que se deben cumplir las medidas legales, societarias, reglamentarias y/o estatutarias.
- Retiros de Utilidades y Distribución de Dividendos: ya sea en sociedades de personas o sociedades anónimas, se refiere a: “el dinero o bienes que el propietario, socio o accionista, según corresponda, se ha llevado en términos personales o familiares” (Ortega, Claudio, 2020)
- Capital Propio Tributario inicial negativo: para efectos tributarios se contempla que el CPT Inicial negativo para efectos de cálculo es igual a 0.
- Apreciación de importancia: cuando se hace el cálculo del Capital Propio Tributario los activos y pasivos deben estar ajustados tributariamente de acuerdo a lo establecido en el artículo 41° de la LIR, debido a que dicho calculo al estar mal efectuado no solo tendría efectos en el capital propio tributario, sino que también tendría efectos en la RLI. Por esta razón, se podría deducir que si el Capital Propio Tributario tuviera problemas en la información de los activos o pasivos ocupados la RLI debería presentar los mismos errores.

4.4 Métodos para la determinación del Capital Propio Tributario

A continuación, propondremos un balance de ocho columnas con el fin de utilizarlo como base para ejemplificar las diferentes metodologías de cálculo de determinación del Capital Propio Tributario.

Figura 1. Balance a estudiar para las diferentes determinaciones de Capital Propio Tributario.

Cuentas	Débitos	Crédito	Deudor	Acreedor	Activo	Pasivo	Pérdida	Ganancia
Caja	\$70.000	\$20.000	\$50.000		\$50.000			
Banco	\$150.000	\$8.000	\$142.000		\$142.000			
Clientes	\$350.000		\$350.000		\$350.000			
Existencias	\$685.000		\$685.000		\$685.000			
IVA CF	\$150.000		\$150.000		\$150.000			
Activo Fijo	\$635.000		\$635.000		\$635.000			
Derecho de Llaves	\$15.000		\$15.000		\$15.000			
Bienes Raíces	\$15.000		\$15.000		\$15.000			
Depr. Acumulada		\$120.000		\$120.000	\$0	\$120.000		
Proveedores		\$200.000		\$200.000	\$0	\$200.000		
IVA DF		\$15.000		\$15.000	\$0	\$15.000		
Préstamo		\$100.000		\$100.000	\$0	\$100.000		
Capital		\$1.020.000		\$1.020.000	\$0	\$1.020.000		
Rev. Capital Propio		\$15.000		\$15.000	\$0	\$15.000		
Utilidades Acumuladas	\$178.000		\$178.000		\$178.000			
Ventas		\$765.000		\$765.000				\$765.000
Depreciación	\$15.000		\$15.000				\$15.000	
Totales	\$2.263.000	\$2.263.000	\$2.235.000	\$2.235.000	\$2.220.000	\$1.470.000	\$15.000	\$765.000
Resultado del Ejercicio						\$750.000	\$750.000	
Totales	\$2.263.000	\$2.263.000	\$2.235.000	\$2.235.000	\$2.220.000	\$2.220.000	\$765.000	\$765.000

4.4.1 Método del Activo

Para explicar la forma de aplicar el método del activo para la determinación del Capital Propio Tributario primero aplicaremos un pequeño esquema el cual nos dará las directrices a seguir para lograr la correcta determinación del CPT. Bajo este método luego realizaremos un caso práctico, el cual nos hará entender de mejor manera la forma de cálculo del CPT según el método del activo

Figura 2. Esquema del Método del Activo

(+) Suma de activo
(-) Cuentas de Depreciación Acumulada
(-) Valores INTO
(-) Bienes que no originen rentas gravadas de primera categoría o que no corresponda al giro del negocio cuando se trate de personas naturales
(-) Otras Deducciones
(-) Dividendos provisorios o internos, solo cuando estén contabilizados en el activo
(-) Activos en Leasing
(+/-) Ajustes Tributarios
(=) Total Activo depurado
(-) Suma Pasivo Exigible
(+/-) Ajustes Tributarios
(=) Pasivo Depurado
Total Activo depurado – Total Pasivo Depurado = CPT

De acuerdo al Balance que anteriormente hemos presentado como laboratorio, lo utilizaremos para determinar del Capital Propio Tributario según el método del Activo:

Figura 3. Esquema con los datos del Balance de estudio

Esquema	Inventario	Comentarios
(+) Suma de activo	\$2.042.000	Suma de los activos del balance
(-) Cuentas de Depreciación Acumulada	\$-15.000	Se resta Depreciación Acumulada
(-) Valore INTO	\$-15.000	Se resta Derecho de Llave
(-) Bienes que no originen rentas gravadas de primera categoría o que no corresponda al giro del negocio cuando se trate de personas naturales		
(-) Otras Deducciones	\$-178.000	
(-) Dividendos provisorios o internos, solo cuando estén contabilizados en el activo		
(-) Activos en Leasing		
(+/-) Ajustes Tributarios	\$ 150.000	
(=) Total Activo depurado	\$1.984.000	Total Activos depurados
(-) Suma Pasivo Exigible	\$-315.000	
(+/-) Ajustes Tributarios	\$115.000	
(=) Pasivo Depurado	\$-430.000	
Total Activo depurado – Total Pasivo Depurado = CPT	\$1.554.000	CPT Determinado

Como conclusión podemos señalar que el método del activo busca en primer lugar clasificar los activos, de modo que se diferencien entre los activos que representan una inversión efectiva y los valores INTO. Luego, permite depurar el total del activo, eliminando los valores INTO y la depreciación acumulada se rebaja automáticamente del activo fijo. Posteriormente, el pasivo exigible se considera como un dato total, el cual se resta al activo determinado (ambos a valores tributarios). Además, los ajustes tributarios corresponden a los reajustes por corrección monetaria del CPT inicial y de los activos y pasivos. Detalladamente, los ajustes tributarios por \$178.000 de otras deducciones corresponden a Utilidades Acumuladas, los \$115.000 corresponden a la cuenta Proveedores y los \$150.000

corresponden a la corrección monetaria de los activos. Finalmente, obtenemos un resultado determinado como Capital Propio Tributario.

4.4.2 Método De Patrimonio

El método del patrimonio se calcula a través de las cuentas patrimoniales, es importante indicar que independiente de los métodos para calcular el Capital Propio Tributario, el resultado siempre será el mismo.

Figura 4. Esquema Método del Patrimonio.

(+) Capital
(+) Revalorización Capital Propio
(+) Utilidades Acumuladas
(+) Utilidades del ejercicio
(=) Capital Propio Financiero
(+) Ajustes Tributarios
(-) Ajustes Tributarios
(-) Valores INTO
(=) Capital Propio Tributario

Figura 5. Esquema con los datos del Balance de estudio.

Esquema	Inventario
(+) Capital	\$1.020.000
(+) Revalorización Capital Propio	\$120.000
(+) Utilidades Acumuladas	\$-178.000
(+) Utilidades del ejercicio	\$572.000
(=) Capital Propio Financiero	
(+) Ajustes Tributarios	\$150.000
(-) Ajustes Tributarios	\$-115.000
(-) Valores INTO	\$-15.000
(=) Capital Propio Tributario	\$1.554.000

Este método no contempla los activos ni los pasivos, porque bajo la premisa contable de la partida doble, éstos tienen como contrapartida el Capital, por lo que este método, permite

calcular el CPT revisando de manera directa las cuentas patrimoniales. Asimismo, los ajustes tributarios corresponden a la corrección monetaria del patrimonio inicial y de los aumentos y disminuciones de capital que se generaron durante el ejercicio.

4.4.3 Método del Balance

Para la determinación del Capital Propio Tributario en base al método del Balance vamos a tomar el mismo formato que nos indica la Declaración Jurada 1847, que es la que se ocupa para la determinación del CPT en este método, ahora es importante destacar que en este método se trabaja con los activos y pasivos de la empresa con sus ajustes ya aplicados.

Figura 6. Esquema del Método del Balance con los datos de estudio.

Nombre de la Cuenta	Inventario		Capital Propio Tributario
	Activo	Pasivo	
Caja	\$50.000		\$75.000
Banco	\$142.000		\$167.000
Clientes	\$350.000		\$400.000
Existencias	\$685.000		\$735.000
IVA CF	\$150.000		\$150.000
Activo Fijo	\$635.000		\$620.000
Derecho de Llaves	\$15.000		
Bienes Raíces	\$15.000		\$15.000
Depr. Acumulada	\$0	\$15.000	
Proveedores	\$0	\$200.000	\$-285.000
IVA DF	\$0	\$15.000	\$-15.000
Préstamo	\$0	\$100.000	\$-130.000
Capital	\$0	\$1.020.000	\$0
Rev. Capital Propio	\$0	\$120.000	\$0
Utilidades Acumuladas		\$178.000	\$-178.000
Utilidades del ejercicio		\$572.000	\$0
Total	\$2.042.000	\$2.220.000	\$1.554.000

Con la elaboración de la DDJJ 1847 el Servicio de Impuestos Internos pretende que el contribuyente informe de manera específica las partidas del balance de la empresa y de entender que éste está cerrado a la fecha de confección de esta declaración, puesto que se debe presentar el folio inicial y final de las hojas autorizadas por el Servicio donde se registró el balance, como también se debe registrar el código de cuenta contable que el contribuyente utilizó. Asimismo, el Servicio busca que el contribuyente informe individualmente el valor de los activos y pasivos, demostrando la diferencia entre los valores financieros y tributarios, indicando que los pasivos tributarios deberán reflejarse con saldo negativo.

4.4.4 Método de razonabilidad del patrimonio

La razonabilidad del Capital Propio Tributario es un cálculo que ocupa el Servicio de Impuestos Internos, el cual tiene su función para determinar si el Capital Propio Tributario presentado por la empresa es razonable o si tiene diferencias muy consistentes que hicieran dudar de su cálculo. Ahora la base sobre la cual nos pide ocupar esta razonabilidad el SII es la siguiente:

Figura 7. Razonabilidad del CPT.

RECUADRO N° 14: RAZONABILIDAD CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO (ART. 14 LETRA 4) LIR)			
CPT positivo inicial	1145		+
CPT negativo inicial	1146		-
Corrección monetaria capital propio tributario Inicial	1177		+
Aumentos (efectivos) de capital del ejercicio, actualizados	893		+
Disminuciones (efectivas) de capital del ejercicio, actualizadas	894		-
Renta líquida imponible afecta a IDPC del ejercicio	1694		+
Pérdida tributaria del ejercicio del 31 de diciembre	1695		-
Pérdidas de ejercicios anteriores (art. 31 N°3 LIR)	1696		+
Rentas exentas del IDPC e ingresos no renta (positivo), generados por empresas en el ejercicio	1178		+
Pérdida por rentas exentas del IDPC e ingresos no renta del ejercicio	1179		-
Retiros o dividendos percibidos en el ejercicio por participaciones en otras empresas	1180		+
Utilidades percibidas afectas a impuestos finales imputadas a la pérdida tributaria del ejercicio	1181		-

Remesas, retiros o dividendos repartidos en el ejercicio, reajustados	1182		-
Partidas del inciso primero no afectas al IU de tasa 40% y del inciso segundo del art. 21 LIR, reajustados	1697		-
Aumentos del ejercicio (por reorganizaciones)	1186		+
Disminuciones del ejercicio (por reorganizaciones)	1187		-
Ingreso diferido por cambio de régimen	1700		-
Crédito Total disponible imputable contra impuestos finales (IPE), del ejercicio	1188		-
Incentivo al ahorro según art. 14 letra E) LIR	1701		+
Base del IDPC voluntario según art. 14 Letra A) N° 6 LIR	1702		+
Otras partidas a agregar	1189		+
Otras Partidas a deducir	1190		-
CPT positivo	645		=
CPT negativo	646		=

Cuando se observa este recuadro, automáticamente aquella persona que no está habituada a este cálculo podría tener muchas dudas de su aplicación. Sin embargo, para determinar la razonabilidad del Capital Propio Tributario solo se deben ocupar las líneas del esquema presentado que se utilizarán. A continuación, se realizará un ejemplo breve de razonabilidad de Capital Propio Tributario

Ejercicio

Una empresa “X” perteneciente al régimen 14 A) General Semi- Integrado, inicio sus actividades el 01-01-2020, presenta la siguiente estructura de activos, pasivos, pérdidas y ganancias. Se supondrá que la corrección monetaria del AT 2021 es del 3,74%, y que la Utilidad Financiera determinada es de \$ 42.500.000.-

A continuación cuadros resumidos de Activos, Pasivos, Pérdidas y Ganancias.

Composición de Activos

Cuenta	Activo
Caja	\$3.600.000
Banco	\$69.000.000
Acciones	\$750.000
Derechos de Llaves	\$3.000.000
Capital por enterar	\$1.200.000
Terrenos	\$2.400.000
Perdida Tributaria	\$307.000
Total de activos	\$80.257.000

Composición Pasivos y Pat.

Cuenta	Pasivo
Proveedor	\$2.790.000
Prov. Impto. Renta	\$10.625.000
Capital	\$22.062.000
Resultado Acu.	\$1.500.000
Reval. Capital Propio	\$780.000
Total	\$37.757.000

Composición Pérdidas y Ganancia

Cuenta	Pérdida	Ganancia
Ventas		\$53.896.100
Corrección Monetaria Ganancias		\$8.900
Impuesto a la Renta	\$10.625.000	
Corrección Monetaria Pérdidas	\$780.000	
Totales	\$11.405.000	\$53.905.000

Sobre estos valores entregados, se hará un cálculo de RLI y el cálculo del Capital Propio Tributario, este último se hará bajo el método de activo.

Determinación CPT Método

Determinación RLI

Activo

Total Activos	\$80.257.000
Valores INTO	
Derecho de Llave	\$-3.000.000
Pérdida Tributaria	\$-307.000
Capital Efectivo	\$76.950.000
P.E.: Proveedor	\$-2.790.000
CPT	\$74.160.000

Resultado Financiero	\$42.500.000
Agregados	
Prov. Impto. Renta	\$10.625.000
Deducciones	
Perdida Tributaria	\$-307.000
RLI	\$52.818.000

Ahora miraremos el esquema de razonabilidad del SII completado con los datos de nuestro ejercicio y veremos que el resultado es igual al del CPT calculado

Figura 8. Ejemplo de resolución de Razonabilidad del CPT.

RECUADRO N° 14: RAZONABILIDAD CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO (ART. 14 LETRA 4) LIR)			
CPT positivo inicial	1145	\$22.062.000	+
CPT negativo inicial	1146		-
Corrección monetaria capital propio tributario Inicial	1177	\$780.000	+
Aumentos (efectivos) de capital del ejercicio, actualizados	893		+
Disminuciones (efectivas) de capital del ejercicio, actualizadas	894		-
Renta líquida imponible afecta a IDPC del ejercicio	1694	\$52.818.000	+
Pérdida tributaria del ejercicio del 31 de diciembre	1695		-
Pérdidas de ejercicios anteriores (art. 31 N°3 LIR)	1696		+
Rentas exentas del IDPC e ingresos no renta (positivo), generados por empresas en el ejercicio	1178		+
Pérdida por rentas exentas del IDPC e ingresos no renta del ejercicio	1179		-
Retiros o dividendos percibidos en el ejercicio por participaciones en otras empresas	1180		+
Utilidades percibidas afectas a impuestos finales imputadas a la pérdida tributaria del ejercicio	1181	\$1.500.000	-
Remesas, retiros o dividendos repartidos en el ejercicio, reajustados	1182		-
Partidas del inciso primero no afectas al IU de tasa 40% y del inciso segundo del art. 21 LIR, reajustados	1697		-
Aumentos del ejercicio (por reorganizaciones)	1186		+

Disminuciones del ejercicio (por reorganizaciones)	1187		-
Ingreso diferido por cambio de régimen	1700		-
Crédito Total disponible imputable contra impuestos finales (IPE), del ejercicio	1188		-
Incentivo al ahorro según art. 14 letra E) LIR	1701		+
Base del IDPC voluntario según art. 14 Letra A) N° 6 LIR	1702		+
Otras partidas a agregar	1189		+
Otras Partidas a deducir	1190		-
CPT positivo	645	\$74.160.000	=
CPT negativo	646		=

CPT calculado con Metodología de Activo y comparativo con Razonabilidad del esquema anterior.

Total Activos	\$80.257.000
Valores INTO	
Derecho de Llave	\$-3.000.000
Pérdida Tributaria	\$-307.000
Capital Efectivo	\$76.950.000
P.E.: Proveedor	\$-2.790.000
CPT	\$74.160.000

La Razonabilidad del CPT que nos propone el Servicio de Impuestos Internos (SII), tiene la finalidad de argumentar el resultado que podamos entregar como CPT, debido a que el esquema del SII realiza un descarte matemático con la información que proporcionamos. Si nuestro CPT determinado, en este caso con el método del activo, fuese distinto al resultado del código 645, tendríamos una inconsistencia de la información presentada, y el artículo 14 de la LIR indica que el SII está facultado para solicitar la información del cálculo del CPT.

4.4.5 Capital Propio Simplificado

El DL N° 824 indica la utilización de un Capital Propio Tributario Simplificado para aquellas empresas que estén acogidas a la letra D del artículo 14 de la LIR. La Ley nos da una descripción explícita en la letra (j) del N°3 de la letra D) del artículo 14 LIR (Ministerio de Hacienda, 1974), la cual dice que el CPT Simplificado será la diferencia entre:

- El valor del capital aportado formalizado mediante las disposiciones legales aplicables al tipo de empresa, más las bases imponibles del Impuesto de Primera Categoría determinada cada año, según corresponda, más las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas (Ministerio de Hacienda, 1974) y;
- El valor de las disminuciones de capital, de las pérdidas, de las partidas del inciso segundo del artículo 21 pagadas y de los retiros y distribuciones efectuadas a los propietarios en cada año (Ministerio de Hacienda, 1974)

Es preciso señalar que con la entrada en vigencia de la ley 21.210 de modernización tributaria, las empresas acogidas al régimen tributario Pro Pyme, pueden determinar un Capital Propio Tributario Simplificado. Asimismo, este régimen tributario presenta una diferencia relevante con el régimen 14 A, pues los contribuyentes acogidos al régimen Pro Pyme están liberados de la corrección monetaria y por consiguiente, el CPTS no considera el reajuste que genera dicho mecanismo tributario, ya que la contabilidad se simplifica en ingresos y egresos, siendo depreciados sus activos de manera instantánea como gastos del ejercicio.

El Servicio de Impuestos Internos nos da el siguiente cuadro en forma de resumen a lo expuesto en la Ley previamente mencionada. Es en base a este cuadro en cual se realizará un ejercicio práctico, el cual nos ayudará a entender el funcionamiento de la aplicación del Capital Propio Tributario.

Figura 9. Esquema propio de determinación del Capital Propio Tributario Simplificado

- (+) **CPT positivo (inicial)**
 - (-) **CPT negativo (inicial)**
 - (+) Capital Aportado en el Ejercicio
 - (+) Aumentos (efectivos) de capital
 - (-) Disminuciones (efectivas) de capital

 - Más:**
 - (+) Base Imponible afecta a IDPC del ejercicio
 - (+) Incentivo al Ahorro
 - (+) Pérdida ejercicios anteriores
 - (+) Retiros o dividendos **percibidos** sociedades relacionadas

 - Menos:**
 - (-) GR no afectos art. 21 (pagados)
 - (-) Retiros o distribuciones del ejercicios
 - (-) Pérdida tributaria del ejercicio
- CAPITAL PROPIO SIMPLIFICADO 01.01.2021**

En relación a algunos conceptos que presenta este CPTS, podemos mencionar que el CPT Positivo inicial corresponde al determinado en el ejercicio anterior, o al capital inicial aportado por los dueños, mientras que el CPT Negativo inicial es considerado como valor cero (\$0).

Figura 10. Explicación conceptos del CPTS

Concepto	Explicación	Mas o Menos
Base Imponible IDPC ejercicio	En caso de ser una base imponible positiva aumenta nuestro CPT y en caso de ser negativa se resta por ser una pérdida tributaria	(+)
Incentivo al Ahorro	Aumenta debido a que este incentivo se rebaja de la RLI.	(+)
Perdida ejercicios anteriores	Aumenta debido a que la pérdida está contenida en el CPT inicial, pues ya fueron rebajadas en el ejercicio de su generación.	(+)
Retiros o dividendos percibidos sociedades relacionadas	Aumenta porque esos ingresos reflejan un incremento patrimonial afectando al CPT	(+)
GR no afectos art. 21 (pagados)	Disminuye porque están agregados a la base imponible y constituyen un egreso de la entidad	(-)
Retiros o distribuciones del ejercicio	Disminuye porque representan una disminución del patrimonio, ya que son flujos o activos que salieron de la empresa	(-)
Perdida Tributaria del Ejercicio	Disminuye porque representa una disminución del patrimonio	(-)

Ahora supongamos que una empresa presenta la siguiente información al 31.12.2020:

- Capital Aportado: 250.000.000
- Base imponible IDPC: 50.000.000 que se conforma de:
 - a. Ingresos del giro Percibidos: 100.000.000
 - b. Gastos pagados: 50.000.000
- No percibe rentas por participaciones en otras empresas.
- No presenta partidas del inciso segundo artículo 21 de la LIR
- Retiros de los propietarios: 100.000.000

Figura 11. Esquema de determinación del CPTS desarrollado con datos de estudio,

CPT SIMPLIFICADO		
Valor del capital aportado formalizado mediante las disposiciones legales aplicables al tipo de empresa, y sus aumentos posteriores, a valor histórico.	250.000.000	(+)
Más (menos): bases imponibles del IDPC determinadas cada año (o pérdidas), a valor histórico.	50.000.000	(+) (-)
Más: rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas, a valor histórico, independiente de la naturaleza tributaria de estas rentas, esto es, ya sea trate de rentas afectas a impuestos finales, exentas, ingresos no constitutivos de renta (INR) o rentas con tributación cumplida		(+)
Menos: valor de las disminuciones de capital, formalizado mediante disposiciones legales aplicables al tipo de empresa.		(-)
Menos: partidas del inciso primero no afectas al impuesto único de 40% y del segundo, ambos del artículo 21, pagadas a valor histórico.		(-)
Menos: retiros y distribuciones efectuadas a los propietarios en cada año a valor histórico.	(100.000.000)	(-)
Mas/menos: otros ajustes.		(+) (-)
CPT SIMPLIFICADO	200.000.000	=

A continuación explicaremos los cálculos aritméticos que se presentan en el recuadro. En primer lugar, se toma como base el valor del capital aportado con sus aumentos, sin reajustes de la corrección monetaria. En segundo lugar, como en este ejercicio la base imponible para el IDPC fue positiva se suma al valor explicado anteriormente. En tercer lugar, como no existen rentas percibidas de otras sociedades, estas no se consideran al igual que las disminuciones de capital que no presenta este ejercicio y al igual que las partidas del inciso primero y segundo del artículo 21. Finalmente, se restan los retiros que se efectuaron por parte de los propietarios, dando como resultado el CPT Simplificado que se observa en el recuadro.

Este CPT Simplificado nos permite conocer el patrimonio tributario que posee una empresa acogida al régimen Pro Pyme y que decidió calcularlo bajo esta modalidad. Ahora bien, a través del anterior recuadro podemos observar que este CPTS no presenta ajustes tributarios como la corrección monetaria, pues las empresas acogidas a este régimen se encuentran liberadas de tal mecanismo. A su vez, a partir de este CPTS se podrán realizar los cálculos para las patentes municipales, multas estipuladas en el Código Tributario, entre otras. Sin

embargo, este CPT presentará información insuficiente para un Termino de Giro, pues se excluyen rentas que puedan considerarse como exentas o no constitutivas de renta, por lo que afectarán al cálculo final del impuesto de Termino de Giro.

CAPITULO V

5.1 Renta Liquida Imponible y el Capital Propio Tributario

El Capital Propio Tributario no solo es importante para el cálculo del registro RAI, o la determinación de las patentes comerciales, entre otras. El cálculo del CPT tiene implicancia en diferentes informes o registros tributarios, una de las bases en las que tiene implicancia el CPT es en el cálculo de la Renta Liquida Imponible. Es de esta última que se hablará a continuación, debido a que hay una relación directa entre el Capital Propio Tributario y la Renta Liquida Imponible. Pero primero para entrar de lleno en el tema ocuparemos la definición de Renta Liquida Imponible de acuerdo al Servicio de Impuestos Internos.

Renta Liquida Imponible (aplicable para los contribuyentes acogidos al régimen 14 A de la LIR): Es la renta líquida a la que se le efectúen agregados o disminuciones ordenados por la ley, cuyo resultado es la base para la aplicación de los impuestos correspondientes (Servicio de Impuestos Internos, 2021), ahora viendo esta definición vemos que la RLI tiene una importancia muy alta por lo que debemos tener en cuenta que un error en ella podría llevar a tener que sufrir percances tributarios en un futuro como por ejemplo una fiscalización por el Servicio De Impuestos Internos

Ya teniendo la definición de la Renta Liquida Imponible, buscaremos la relación entre el CPT y la RLI.

Primero comenzaremos mirando un cuadro esquemático que nos orientara a realizar el cálculo de la RLI, el cual lo ocuparemos no solo en la relación que se está efectuando, sino en futuras relaciones del Capital Propio Tributario que haremos en adelante. El Servicio de Impuesto Internos nos da como base para determinar la Renta Liquida Imponible el siguiente esquema en cual se mencionan los artículos en el cual la persona que calcule la RLI puede guiarse.

Figura 12. Esquema Renta Liquida Imponible.

Ingresos Brutos, Excepto los Ingresos no Constitutivos de Renta (Artículo 17°)	Artículo 29°	(+)
Menos: Costo de Ventas o Servicios	Artículo 30°	(-)
Menos Gastos con Aptitud de Generar Renta	Artículo 31°	(-)
Ajustes a la Renta Liquida Imponible, según normas Artículo 41°	Artículo 32°	(+/-)
Ajustes por Agregados y Deducciones	Artículo 33°	(+/-)
Renta Liquida Imponible de Primera Categoría		(=)

Según el cuadro mostrado anteriormente podemos ver en los “ajustes a la Renta Liquida Imponible, según el artículo 41°, hacer mención al artículos 32°”, es en este artículo en el cual encontramos la relación directa que existe entre el Capital Propio Tributario y Renta Liquida Imponible, esta relación es la siguiente: según la RLI determinada según el artículo 31°, se ajusta según lo previsto en el artículo 41°, ahora según esto en el cálculo de la RLI se deducirá de la renta liquida las siguientes partidas:

- Monto de reajuste del capital propio del ejercicio
- Monto de reajuste de los aumentos de capital propio y los montos de los reajustes de los pasivos exigibles reajustables o en moneda extranjera, esto siempre en cuanto no estén deducidos conforme a los artículos 30° y 31°

Es importante mencionar que estos agregados tienen relación directa con la determinación del Capital Propio Tributario, debido a que, para deducir los montos mencionados, deben estar realizado los ajustes mencionados anteriormente según lo indicado en el artículo 41°, en simples palabras, para calcular la RLI es necesario tener los ajustes de capital tributario realizados, ahora para agregar en la renta liquida serán las siguientes partidas:

- Monto de reajuste de la disminución del Capital Propio Tributario
- Monto de los ajustes del activo a que se refieren los numero 2 y 9, del artículo 41°.

5.1.1 Cálculo de la Renta Liquida Imponible

Para el cálculo de la renta líquida imponible y para la mayor comprensión de este primero describiremos de manera sencilla y rápida los puntos para calcular este impuesto:

1.- Ingresos Brutos, Excepto los Ingresos no Constitutivos de Renta: Estos ingresos están amparados en el artículo 29° de la ley 824, y lo que contempla es que estos ingresos son todos los que se producen por la explotación de los bienes de la primera categoría, la excepción que abra en estos ingresos son los que no constituyan renta según el artículo 17°, estos ingresos suman en el cálculo de la renta líquida imponible.

2.- Costo de ventas o servicios: Esto se determina deduciendo de los ingresos brutos los costos directos por los bienes y servicios, estos costos restan a la Renta Líquida Imponible.

3.- Gastos con aptitud de generar renta: Son aquellos que tengan la aptitud de generar renta tanto en el ejercicio actual o en futuros ejercicios, estos costos restan a la Renta Líquida Imponible.

4.- Ajustes a la Renta Líquida Imponible: Estos ajustes se refieren a las variaciones que se produzcan según el artículo 41° en el Capital Propio Tributario, ya sea una variación positiva, la cual se deducirá o una variación negativa que se agregará. Estas variaciones pueden aumentar o disminuir la renta líquida imponible según su resultado.

5.- Ajustes Por agregados y deducciones: Son una serie de agregados y deducciones que se realizan según el artículo 33° de la ley 824, esto puede ser positivo o negativo según sean mayores los valores de agregados o deducciones.

- Ejemplo práctico de Cálculo de Renta Líquida Imponible:

Tenemos en una empresa los siguientes saldos en diferentes cuentas

1. Costo de venta	\$ 500.000.-
2. Ingresos Por venta	\$ 1.400.000.-
3. Remuneraciones	\$ 200.000.-
4. Variación en CPT Inicial Positivo	\$ 300.000.-

Ahora clasificaremos los saldos según la estructura de cálculo de la Renta Líquida Imponible

Figura 13. Esquema desarrollado Renta Líquida Imponible.

Ingresos Brutos, Excepto los Ingresos no Constitutivos de Renta (Artículo 17°)	Ingresos Por Ventas	1.400.000.-	(+)
Menos: Costo de Ventas o Servicios	Costo de venta	500.000.-	(-)
Menos Gastos con Aptitud de Generar Renta	Remuneraciones	200.000.-	(-)
Ajustes a la Renta Líquida Imponible, según normas Artículo 41°	Variación en CPT Inicial Negativo	300.000.-	(-)
Ajustes por Agregados y Deducciones			(+/-)
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría	Determinación de RLI	500.000.-	(=)

Explicación de algunas partidas de la figura N°13

- Variación en CPT Inicial Positivo: el cálculo de corrección monetaria acepta una pérdida anual, la cual es una revalorización necesaria al Capital Propio Inicial (positivo) de la empresa, esto nos permite expresar en moneda de igual valor adquisitivo a la fecha del balance, para ello se utiliza el porcentaje indicado por el IPC.
- Agregados y Deducciones: es necesario especificar que estos valores corresponden a montos netos, puesto que provienen de cuentas de resultado, las cuales se ocupan para agregar o deducir la RLI.
- Determinación RLI: en primer lugar, debemos señalar que esta metodología se aplica en empresas acogidas al régimen 14 A, en la cual se busca determinar la RLI a través de un cálculo aritmético, reconociendo los ingresos que constituyen renta, restando sus costos aceptados para producir dicha renta y los gastos con aptitud de generar rentas en el mismo o futuros ejercicios, tales como los arriendos de leasing. Posteriormente, se agregan los ajustes realizados al Capital Propio Inicial y finalmente, se agregan y deducen de forma excepcional los diferentes resultados de las operaciones no consideradas anteriormente, tales como los castigos de incobrabilidad provisionados. Por tanto, el resultado final de esta RLI corresponde a la utilidad tributaria que posee la empresa durante el ejercicio comercial.

5.2 Relación de capital propio tributario, Rentas Exenta, Ingresos No Renta, Rentas con tributación cumplida, Diferencia Depreciación Acelerada y Fondo de Utilidades Tributarias.

Para definir esta relación, en primer lugar, abreviaremos algunos conceptos en algunos registros tributarios, los cuales son más fáciles de asociar, las rentas exentas, ingresos no renta, rentas con tributación cumplida, son movimientos que los agruparemos en el registro REX, la diferencia de depreciación acelerada, la consideraremos como el registro DDAN, y el Fondo de Utilidades Tributarias lo utilizaremos como FUT, aunque actualmente se trabaja con el concepto de STUT (Saldo Total de Utilidades Tributables).

Ahora luego de esta breve agrupación de concepto en los registros tributarios de las rentas empresariales, podemos tener una relación directa, esta relación es que a partir de todos estos registros se calcula el registro RAI, y este se ocupa para la determinación de impuestos finales. En base a este resumen se puede entender que cada uno de estos registros afectan la base, que es el capital y sus remanentes que tiene la empresa.

5.3 Régimen de la letra A del artículo 14°

Todos los regímenes buscan las formas de aplicar los impuestos finales a las rentas, en este caso la letra A del artículo 14°, denominado Semi Integrado o Parcialmente Integrado, en este régimen se graban las rentas provenientes de empresas obligadas a declarar los impuestos de primera categoría según renta efectiva determinada con contabilidad completa. Las empresas asociadas a este régimen deben cumplir los siguientes puntos los cuales resumiremos y solo mencionaremos:

- Régimen tributario de los propietarios de las empresas, afecta a los impuestos finales
- Las empresas que estén acogidas a este régimen deben llevar los siguientes registros tributarios de las rentas empresariales. CPT, REX, DDAN, SAC, RAI, STUT etc.
- Quedan libres de llevar registros tributarios de rentas empresariales aquellas empresas que no tengan movimientos que deban ser controlados por el registro REX.
- Orden de imputación y sus efectos tributarios
- Determinación del crédito aplicable a los propietarios de las empresas

- Opción de la empresa de anticipar a sus propietarios el crédito por impuesto de primera categoría
- Normas para compensar rentas y créditos improcedentes
- Se deberán entregar informaciones anuales al servicio de impuestos internos
- Facultad especial de revisión del servicio de impuestos internos

5.4 Régimen de la letra D N°3 del artículo 14°

Este régimen se ocupa para las micro, pequeñas y medianas empresas, y crea para generar la inversión el capital y la liquidez de las PYME, este régimen se denomina Por Pyme, para entender las empresas que se asocian a este régimen, notaremos las cualidades que debe tener una empresa para entrar en el concepto PYME

Para entrar en el concepto PYME, la empresa deberá reunir las siguientes condiciones:

- Capital efectivo inicial no debe exceder las 85.000 UF
- Promedio de ingresos brutos percibidos o devengados en tres años incluyendo el año en el cual se está trabajando se a no mayor a 75.000 UF
- Que el conjunto de los ingresos que percibe la Pyme en el año comercial respectivo, correspondientes a las siguientes actividades, no excedan de un 35% del total de sus ingresos brutos del giro.

La pyme que se asocien a este régimen podrá declarar sus rentas efectivas según contabilidad simplificada. La pyme que no tome esta opción deberá llevar contabilidad completa, pero de igual forma los resultados tributarios deben realizarse según lo establecido en la letra D, esto es a grandes rasgos un resumen de lo que es el régimen 3 de la letra D del artículo 14°.

5.4.1 Transición de Régimen Letra A del artículo 14° a régimen letra D N°3 del artículo 14°

Las empresas que se acojan al régimen 14 D3 del artículo 14°, y que vengan de la letra A del mismo código deberán tener consideraciones con respecto a los valores contabilizados al 31

de diciembre del año anterior al ingreso del régimen 14 D3, las consideraciones serán las siguientes:

Valores	Consideraciones del Régimen 14D3
Activos Fijos	Los activos fijos depreciables según lo establecido en el número 5 y 5 bis del artículo 31 se reconocen como egreso o gasto del primer día del ejercicio sujeto a este régimen
Existencias e Insumos	Se reconocerán como gasto o egresos el primer día del ejercicio las existencias e insumos que formen parte del activo realizable
Perdidas Tributarias	Se considerarán como egreso o gasto del primer día del ejercicio, conforme a las disposiciones de esta ley
Ingresos devengados y gastos adeudados	No se reconocen nuevamente, al momento de su percepción o pago, según corresponda, hasta el término del ejercicio inmediatamente anterior al del ingreso del presente régimen, sin perjuicio de la obligación de mantenerlos registrados y controlados.
RAI	Se reconoce como saldo inicial del RAI, el saldo de este registro que mantenga al 31 de diciembre del año anterior
REX	Se reconoce como saldo inicial del REX, el saldo de este registro que mantenga al 31 de diciembre del año anterior
SAC	Reconocer como saldo inicial del registro SAC, el saldo acumulado de este al 31 de diciembre del año anterior

Lo dispuesto en relación al RAI y al REX, solo se considerará si a la fecha de ingreso, la empresa mantuviera rentas exentas de los impuestos finales o ingresos no constitutivos de renta o con rentas atribuidas.

5.4.2 Transición de régimen letra D N°3 del artículo 14° a Régimen Letra A del artículo 14°

Si la empresa decide retirarse del régimen Pro Pyme o si decide pasar al régimen de la letra A del artículo 14, deberán dar aviso al servicio de impuestos internos entre el 1 de enero al 30 de abril del año comercial en que se decida abandonar el régimen 14D3, en el caso

indicado las empresas quedan sujetas a las normas de la letra A del artículo 14, a contar del 1 de enero del año comercial del aviso.

Se debe tener en cuenta que al efectuar el cambio de régimen los ingresos devengados y los gastos adeudados que no sean computados según las disposiciones de la letra D, deberán ser reconocidos y deducidos, respectivamente por la empresa al pasar al régimen de la letra.

Además en el momento de pasar al régimen de la letra A, deberán seguir una serie de reglas que esquematizaremos a continuación

Registros y cuentas	Reglas a seguir para cambio de régimen
Capital Propio Tributario	Se considerará el CPT Simplificado determinado
Inventario	Consideraciones
Maquinarias, vehículos, equipos y enseres	Serán valorizados a un peso, no quedarán sometidos a las normas del artículo 41, deberán permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien, motivado por la venta, castigo, retiro u otra causa.
Materias Primas y Productos en diferente estado	Deben ser valorizados a un peso, no quedarán sometidos a las normas del N°3 del artículo 41, los que quedarán en los registros contables hasta la eliminación, castigo retiro u otra causa
Bienes Raíces	Tratándose de bienes raíces depreciables, estos serán valorados a un peso, estos no quedarán sometidos a las normas del artículo 41 y deberán permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa
Intangibles	Valor de adquisición pagado, o valor de inscripción a falta de aquel, reajustado según la variación del IPC
Bienes no depreciables	Se reconocerá el valor de adquisición, reajustado de acuerdo al N°2 del artículo 41, entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior al cierre del ejercicio respectivo
Otros Bienes	Serán reajustados según corresponda a la naturaleza del respectivo bien, el SII podrá definir un criterio diferente en el caso de ser requerido por un contribuyente

Pasivos exigibles	Se reconocerán según el tipo de obligación que se trate, sean estos reajustables, en moneda extranjera o según acordado según corresponda en la ley
-------------------	---

5.4.3 Registro de las utilidades acumuladas al cambio de régimen

A contar del capital propio señalado precedente y el capital efectivamente pagado, se determinan los ajustes a las utilidades que estén pendientes de tributación, a las rentas exentas de os impuestos finales, a los ingresos no constitutivos de renta, a las rentas con tributación cumplida y al crédito de primera categoría que pudiera estar disponible, estos pasaran a ser parte de los saldos iniciales a los que se refiere la letra del Régimen del artículo 14°.

CAPITULO VI

6.1 Capital Propio Tributario y las Normas IFRS

Con la entrada en vigencia de la nueva Ley 21.210 de modernización tributaria, el Capital Propio Tributario posee una definición que nos permite conocer los elementos que contiene este concepto tributario, manteniendo la metodología base de cálculo, es decir, restando al total de activos que representan una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. Esta metodología es similar a la establecida por las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) en relación con el Patrimonio neto. El “Marco conceptual” de las normas establece que el patrimonio neto “es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos”, es decir, los activos menos los pasivos. Ahora bien, es preciso señalar que si bien existe esta semejanza en la metodología de cálculo, el CPT presenta una importante diferencia con el Patrimonio neto de la norma IFRS, ya que los activos y pasivos tienen que estar ajustados a valores tributarios. En síntesis, el CPT y las normas IFRS presentan semejanzas conceptuales para determinar, por un lado el CPT y por otro el Patrimonio neto. Sin embargo, los ajustes tributarios son la principal diferencia, manteniendo la diferencia entre el mundo financiero y el tributario, pues los activos y pasivos se reajustarán de acuerdo a las variaciones del IPC para reflejar un valor real a causa de los efectos inflacionarios.

6.2 Capital Propio Tributario y empresas que han adoptado balance bajo IFRS

Por otra parte, para las empresas que han adoptado sus balances bajo norma IFRS y su relación con el Capital Propio Tributario, podemos señalar que se mantiene la diferencia entre el mundo financiero y el tributario, puesto que las normas IFRS cumplen con una función contable financiera, ya que sus indicaciones tienen una influencia principalmente en esta materia, y una poca incidencia para la función tributaria. A modo de ejemplo, podemos mencionar el tratamiento contable y tributario del “activo en leasing”, el cual es normado en IFRS por la NIIF 16 de “arrendamientos”, mientras que en la legislación tributaria el activo solo se considerará como un activo tributario cuando éste sea adquirido por la empresa. Asimismo, podemos señalar algunos alcances que la norma IFRS tiene con el Capital Propio Tributario, siendo la presentación de los estados financieros la principal relación. En este

sentido, nos referimos al estado financiero llamado “Estado de cambios en el Patrimonio neto”, el cual nos permite observar las variaciones del Patrimonio financiero de la empresa. Sin embargo, estos cambios o variaciones tienen una utilidad financiera contable, puesto que para la determinación del CPT es necesaria la utilización de análisis extracontables que permitan una mejor identificación de las disminuciones o aumentos de capital, retiros o dividendos y los ajustes tributarios como la revalorización del capital propio.

6.3 Capital Propio Tributario método activo y Determinación Capital Propio Tributario Simplificado

La determinación del Capital Propio Tributario por el método del activo nos plantea que los activos y pasivos deben estar valorizados tributariamente, es decir, sus valores deben ser ajustados a través de la corrección monetaria del artículo 41 de la LIR. Por otro lado, las empresas acogidas al régimen de tributación Pro Pyme pueden determinar un Capital Propio Simplificado el cual ha sido planteado anteriormente, sin embargo, una de las principales características de este régimen Pro Pyme es la liberación de aplicar la corrección monetaria del artículo 41 de la LIR. En este sentido, no es posible determinar un CPT Simplificado a través del método del activo, ya que los activos y pasivos no se encontrarán reajustados, y es por esta razón que el CPT Simplificado posee su propio método de cálculo. Asimismo, este CPT Simplificado al no poseer ajustes tributarios no refleja un valor real del patrimonio de la empresa, generando posibles errores o dificultades, tales como un saldo insuficiente para la determinación del RAI o de un CPT para la determinación del impuesto por Termino de Giro.

6.4 Elementos que inciden en la determinación del CPT Método Activo)

6.4.1 Corrección Monetaria

La corrección monetaria es un sistema establecido en el artículo 41 de la LIR que permite la reajustabilidad de los estados financieros con el fin de corregir los efectos inflacionarios de la economía. Este mecanismo establece la forma de reajustar el valor de los activos y pasivos que el legislador determina expresamente, siendo denominados como “activos no monetarios” los cuales están resguardados de la inflación, por lo que deben ser corregidos para reflejar su verdadero valor a la fecha del balance.

En este sentido, la corrección monetaria influye en la determinación del Capital Propio Tributario, pues reajusta los valores de las partidas que lo componen a través de las indicaciones de la circular 100 del año 1975. De esta manera, podemos mencionar que la corrección monetaria permite que la comparación entre el patrimonio inicial y final de una empresa, en una determinada fecha, sea realizada con una moneda a igual valor adquisitivo, puesto que el patrimonio inicial es reajustado para lograr la corrección de la moneda por los efectos inflacionarios. Asimismo, otras partidas del CPT se reajustan por efecto de la corrección monetaria, tales como los activos y pasivos no monetarios, y los aumentos y disminuciones de capital efectuados desde la realización de éstos hasta el cierre del balance. Ahora bien, existe la posibilidad de que el Capital Propio Tributario resulte negativo por pérdidas tributarias que consuman el capital aportado por los propietarios, sin embargo, a criterio del Servicio, establece que en caso de un CPT negativo, éste se considerará a valor cero (\$0).

A continuación, se desarrollará un ejemplo de la corrección monetaria del patrimonio de una empresa “X”, considerando aumentos de capital y distribuciones a los propietarios (dividendos) en dos meses distintos del año, con fin de graficar los efectos que genera este mecanismo.

Figura 14. Ejemplo de corrección monetaria del Patrimonio Inicial.

PATRIMONIO	VALORES NETOS	% CM	CM	VALORES REAJUSTADOS
Patrimonio inicial al 01.01.2020	10.000.000	2,7%	270.000	10.270.000
Aumento de Capital (Junio)	5.000.000	1,4%	70.000	5.070.000
Pago Impuesto Renta AT 2021	(1.000.000)	1,3%	(13.000)	(1.013.000)
Corrección Monetaria Dividendos 1 (Abril)	(500.000)	1,3%	(6.500)	(506.500)
Corrección Monetaria Dividendos 2 (Octubre)	(500.000)	0,5%	(2.500)	(502.500)
Patrimonio final al 31.12.2020	13.000.000			13.318.000

En primer lugar, es necesario explicar la metodología de cálculo del esquema anterior:

- 1- El patrimonio inicial de la empresa al 01.01.2021 debe ser reajustado, aplicándole un 2,7% que corresponde a la corrección monetaria al 31.12.2020. El resultado de multiplicar el patrimonio inicial por el porcentaje de corrección monetaria da como resultado el patrimonio reajustado al 31.12.2020.
- 2- Al aumento de capital efectuado en Junio se le aplica un 1,4% que corresponde a la corrección monetaria del mes de junio, dando como resultado un aumento de capital reajustado al 31.12.2020.
- 3- Al pago de Impuesto a la Renta se le aplica un 1,3% que corresponde a la corrección monetaria del mes de abril, dando como resultado el pago de impuesto a la Renta reajustado al 31.12.2020.
- 4- A los dividendos de abril y octubre se les aplica el porcentaje de corrección monetaria de 1,3% y 0,5% respectivamente, dando como resultado el reajuste de ambos dividendos que disminuirán nuestro patrimonio al 31.12.2020.
- 5- Finalmente, a nuestro patrimonio inicial reajustado se le suma el aumento de capital reajustado y se le disminuyen los dividendos reajustados efectuados en abril y octubre, dando como resultado final el valor de nuestro patrimonio al 31.12.2020.

De esta manera, podemos observar que este mecanismo corrige los efectos inflacionarios y permite comparar la variación existente entre el patrimonio inicial y el patrimonio final de la empresa, en este caso al 31.12.2020, pues reajusta los valores para que estos sean medidos con una moneda de igual valor adquisitivo. A su vez, nos permite observar la diferencia entre los valores financieros y tributarios, y como los cambios en el patrimonio son valorizados de distinta manera.

Por último, estableceremos las siguientes partidas a las cuales se les aplica la corrección monetaria.

Figura 15. Partidas donde se aplica la corrección monetaria.

Artículo inciso 1 N°1	41	Corrección monetaria del capital propio, aumentos y disminuciones de capital
Artículo inciso 1 N°2	41	Corrección monetaria de los bienes físicos del activo inmovilizado
Artículo inciso 1 N°3	41	Corrección monetaria de los bienes físicos del activo realizable
Artículo inciso 1 N°4	41	Corrección monetaria de los créditos o derechos en moneda extranjera o reajustables
Artículo inciso 1 N°5	41	Corrección monetaria de monedas extranjeras y de oro
Artículo inciso 1 N°6	41	Corrección monetaria de los derechos de llave, pertenencias, concesiones mineras y otros
Artículo inciso 1 N°7	41	Corrección monetaria de los gastos de organización y puesta en marcha, costos y gastos diferidos
Artículo inciso 1 N°8	41	Corrección monetaria de las acciones de sociedades anónimas
Artículo inciso 1 N°9	41	Corrección monetaria de los aportes en sociedades de personas
Artículo inciso 1 N°10	41	Corrección monetaria de deudas u obligaciones en moneda extranjera o reajustables
Artículo inciso 1 N°11	41	Facultad del SII para fijar normas de reajustabilidad
Artículo inciso 1 N°12	41	Contabilización de la corrección monetaria

6.5 Análisis de Partidas de Balance que afectan el Capital Propio Tributario (CPT), se analizan algunas partidas.

6.5.1 Activo Fijo (Diferencia con IFRS y Tributario)

Dentro de las partidas del Balance que afectan el Capital Propio Tributario tenemos la referente al Activo Fijo. En este análisis identificaremos las diferencias de valorización y tratamiento que tiene la norma IFRS y la norma tributaria respecto a esta partida, para luego comparar y analizar su efecto en el Capital Propio Tributario.

Por una parte, la norma tributaria, en el artículo 31 N° 5 y 5 bis de la LIR, nos señala que la depreciación será una cuota anual por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa. Esta depreciación debe ser calculada sobre el valor neto de dicho activo a la fecha del balance respectivo, es importante recalcar que la depreciación se realizará después de haber realizado la corrección monetaria que dispone el artículo 41° del mismo cuerpo legal. El porcentaje de depreciación que se aplicará será proporcional a la vida útil, que mediante normas generales fije la Dirección, y éste opera bajo el valor neto del bien. Ahora bien, como un beneficio tributario la ley ofrece la utilización de una herramienta de depreciación llamada “Depreciación Acelerada”, ésta nos permite aplicar a los activos inmovilizados nuevos o ya internados, una depreciación correspondiente a un tercio de la vida útil determinada por la Dirección Regional. Para acogerse a este beneficio tributario el bien debe tener una vida útil mayor a tres años, de no ser así, no se podrá depreciar de manera acelerada un activo inmovilizado. Los contribuyentes que hayan adoptado el método de depreciación acelerada y quieran volver al método de depreciación normal, podrán hacerlo en cualquier momento, considerando que al término de la depreciación del bien, éste deberá tener en la contabilidad un valor equivalente a \$1.- este valor no quedara sujeto a las correcciones monetarias indicadas en el artículo 41°. Por otra parte, la norma IFRS, en la NIC 16, nos señala que los activos deben reconocerse y registrarse inicialmente al costo de adquisición o construcción, o a un valor razonable determinado por una tasación. En la norma financiera, se pueden realizar revalorizaciones a grupos de activos fijos para establecer el valor razonable de éstos. Asimismo, la depreciación se realizará una vez que el activo esté

disponible para su uso y tendrá una vida útil definida por la utilidad que se espere obtener de él.

En este sentido, podemos identificar diferencias conceptuales sobre la valorización y tratamiento de los activos fijos, en especial con sus revalorizaciones y depreciaciones. Por una parte, desde la norma financiera, la revalorización de los activos fijos se realiza mediante una tasación de mercado con el objetivo de representar un valor razonable del bien. Mientras que en la norma tributaria, la revalorización de los activos fijos (inmovilizados) se efectúa, según lo indicado en el artículo 41 de la LIR, a través del mecanismo de la corrección monetaria en función de las variaciones anuales del IPC. Por otra parte, ambas normas poseen un método de depreciación de los activos fijos, sin embargo, la diferencia está en la determinación de la vida útil del activo y en los métodos de depreciación según esa vida útil. Es decir, desde la norma financiera, la vida útil es determinada a criterio de la entidad, mientras que en la norma tributaria está determinada por la Dirección o Dirección Regional del SII. Además, en la norma tributaria, existe el beneficio tributario de la “depreciación acelerada” que tiene efectos en la Renta Líquida Imponible, mas no en la determinación del Capital Propio Tributario.

Ejercicio Practico

La empresa “Tus sueños” dentro de su balance cuenta solo con un activo fijo el cual es una maquinaria que se compró el 01 de enero de 2020. Al 31 de diciembre del 2020 se realiza la respectiva depreciación considerando un valor residual de \$ 500.000 y una vida útil de 5 años. También, se considerará una corrección monetaria de un 2,7%.

Además, presentaremos un esquema comparativo entre el activo fijo financiero y el activo fijo tributario, con el fin de mostrar las diferencias que presentan las valorizaciones financieras y tributarias, así podremos identificar el valor financiero y tributario del activo fijo que posee la empresa. Luego de este esquema se explicará paso a paso los cálculos realizados para lograr los valores financieros y tributarios.

Figura 16. Esquema propio diferencia entre Activo Fijo valor financiero y valor tributario.

Activo Fijo	Valor Financiero	Activo Fijo	Valor Tributario
Valor Maquina	3.500.000	Valor Maquina	3.500.000
Depreciación acumulada	0	Depreciación Acumulada	0
Valor Neto Sujeto a Revalorización	No aplica	Valor Neto Sujeto a Revalorización	3.500.000
Corrección Monetaria	No aplica	Corrección Monetaria 2,7%	94.500
Valor Neto	3.500.000	Valor Neto Revalorizado	3.594.500
Valor Residual	(500.000)	Valor Residual	No aplica
Vida Útil	5 años	Vida Útil	5 años
Depreciación $\frac{(3.500.000-500.000)}{5}$	(600.000)	Depreciación $\frac{3.594.500}{5}$	(718.900)
Valor Neto 31/12/2020	2.900.000	Valor Neto 31/12/2020	2.875.600

Como podemos observar, el valor financiero y tributario del activo fijo es diferente, debido a las consideraciones que se tienen en cada uno de los cálculos.

A continuación, la explicación del cálculo financiero:

- 1- Se considera el valor de adquisición de la máquina.
- 2- Se considera el valor residual que tendrá la maquina al finalizar su vida útil para disminuir el valor de adquisición en el cálculo de la depreciación.
- 3- Se realiza cálculo de depreciación por los 5 años de vida útil.

A continuación, la explicación del cálculo tributario:

- 1- Se considera el valor de adquisición de la maquina
- 2- Se considera el porcentaje de corrección monetaria por variación del IPC (art. 41 LIR) que se aplicará al valor de adquisición.
- 3- Se realiza cálculo de depreciación por los 5 años de vida útil considerando el valor reajustado por corrección monetaria del activo fijo.

Una vez comprendida la diferencia entre el valor financiero y tributario del activo fijo, podemos llevar estos valores a la determinación del CPT por el método del activo, de manera tal que podamos observar y explicar las variaciones que se producen en tal determinación.

Para el supuesto ejercicio se utilizarán los siguientes valores:

Total del Activo	54.500.000
Total Pasivo Exigible	25.300.000

Para los valores del activo financiero y activo tributario se considerarán los valores entregados en el cuadro anterior.

Figura 17. Esquema propio efecto activo fijo financiero y tributario en el CPT

Determinación del Capital Propio al 31.12.2020

Total Activo		54.500.000
Menos:		
Activo Financiero	(2.900.000)	
Mas:		
Activo Tributario	2.875.600	
Capital Efectivo		54.475.600
Total Pasivo	(25.300.000)	
Pasivo exigible		(25.300.000)
Capital Propio Tributario al 31.12.2020		29.175.600

El método del activo para determinar el CPT nos propone que el total del activo que posee la empresa debe estar a valores tributarios, sin embargo el activo fijo considerado en el total del activo está valorizado financieramente, por lo tanto, es necesario rebajar ese valor financiero del activo fijo y agregar el valor tributario de éste, dándonos como resultado un activo depurado a valores tributarios tal como se grafica en el esquema anterior.

6.5.2 Bienes Leasing

Otra partida del Balance que afecta al Capital Propio Tributario es la referente a los Bienes Leasing. En primer lugar, es necesario señalar que el concepto Leasing proviene del verbo inglés “to lease” que significa “alquilar o arrendar”. Bajo esta premisa, podemos señalar que para la norma tributaria, los Bienes Leasing son un arriendo, y solo son considerados como activos cuando el contribuyente utiliza la opción de compra del bien. Mientras que para la norma financiera los Bienes Leasing, a pesar de ser un arriendo, el bien es considerado un activo, ya que cumple con los criterios para reconocerlo como tal (un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados [y] es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos). Además, al considerarlo como activo, éste se debe depreciar. Ahora bien, para efectos del Capital Propio Tributario los Bienes Leasing que sean considerados como activos deberán ser rebajados del total de activos, pues para la norma tributaria éste no es considerado como tal, sino como un gasto.

Ejemplo Practico

Con fecha 12 de Septiembre de 2020, una empresa “x” realizó un contrato de Leasing Operativo a cinco años, por una traspaleta de \$ 100.000.000. La empresa decide pagar la cuota anual por un monto de \$ 20.000.000. Además, la empresa presenta el siguiente balance clasificado:

Figura 18. Balance Clasificado empresa X

Cuentas	Débitos	Créditos
Total Activo	350.000.000	
Pasivo Exigible		181.000.000
Utilidad		70.000.000
Capital		99.000.000
Sumas	350.000.000	350.000.000

En el siguiente esquema se presentan los saldos correspondientes a las contabilizaciones por Leasing al 31/12/2020 y su efecto en la RLI y CPT.

Figura 19. Esquema comparativo de saldos y efectos en RLI y CPT

Cuenta	Saldo	Efecto RLI	Efecto CPT
Maquinaria en Leasing	100.000.000	No aplica	No aplica
Obligaciones en Leasing (cuota anual)	20.000.000	Se deduce	No aplica
Intereses Leasing	1.000.000	Se agrega	No aplica
Depreciación Acumulada Leasing	20.000.000	No aplica	No aplica
Depreciación	20.000.000	Se agrega	No aplica

A continuación esquema del CPT por el método del Activo:

Figura 20. CPT Método Activo

Determinación del Capital Propio al 31.12.2020

Total Activo		350.000.000
Menos:		
Leasing		
Activo Fijo en Leasing	(100.000.000)	
Intereses diferidos por leasing	(1.000.000)	(101.000.000)
Capital Efectivo		249.000.000
Total Pasivo	(350.000.000)	
Pasivo No exigible		
Depreciación Acumulada leasing al 31.12.2020	20.000.000	
Obligaciones por Leasing	81.000.000	
Patrimonio	169.000.000	
Pasivo exigible		(80.000.000)
Capital Propio Tributario al 31.12.2020		169.000.000

A continuación la explicación del cálculo del CPT Método del Activo:

- 1- Se considera que el total de activo posee un activo financiero (Maquinaria en Leasing), éste se debe rebajar del total activo para obtener el total del capital efectivo.
- 2- Se considera que el total de activo posee un activo financiero (Intereses Diferidos Leasing), éste se debe rebajar del total activo para obtener el total del capital efectivo.
- 3- Al total del pasivo le deducimos las obligaciones correspondientes a los activos leasing.
- 4- Se considera que el pasivo exigible se encuentra depurado de las obligaciones leasing para el cálculo del CPT.
- 5- Se disminuye el pasivo exigible depurado del total del capital efectivo, resultando el CPT determinado en el esquema anterior.

A partir de este método de determinación del CPT podemos observar que todos los saldos financieros del activo en leasing se rebajan del total del activo, debido a que la norma IFRS considera que este activo tiene cualidades para reconocerse como tal, sin embargo para la norma tributaria éste no es considerado como tal, ya que sólo es un arrendamiento por parte de la empresa.

A continuación, presentamos esquema de determinación de la RLI con el objetivo de mostrar los efectos que tienen las partidas relacionadas al leasing en ésta. Cabe señalar que no se considerará la corrección monetaria para la simplificar la comprensión del ejercicio.

Figura 21. Determinación RLI

Renta Liquida Imponible al 31.12.2020	
Resultado Según Balance	70.000.000
Agregado:	
Intereses en Leasing	1.000.000
Depreciación Leasing	20.000.000
Deducción:	
Cuota Anual Leasing	(21.000.000)
Renta Liquida Imponible al 31.12.2020	70.000.000

Puntos a considerar en el cálculo de la RLI determinada:

- 1- A la utilidad según balance se agregará y deducirán los siguientes valores:
 - 1.1- Se agregan los intereses en leasing por ser considerados un gasto financiero, asociado a un activo financiero, pero que tributariamente no se reconoce como tal.
 - 1.2- Se agrega la depreciación leasing por ser considerada un gasto financiero, asociado a un activo financiero (leasing), pero tributariamente no se reconoce como tal.
 - 1.3- Se deducirá la cuota anual del leasing que contiene el reconocimiento de los intereses diferidos, considerando que para la normativa tributaria esta cuota se considera como un gasto aceptado.

Para comprobar si la determinación del CPT esta correcta ocuparemos el método de la razonabilidad del CPT.

Figura 22. Razonabilidad CPT

RECUADRO N° 14: RAZONABILIDAD CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO (ART. 14 LETRA 4) LIR)			
CPT positivo inicial	1145	99.000.000	+
Renta líquida imponible afecta a IDPC del ejercicio	1694	70.000.000	+
CPT positivo	645	169.000.000	=

Al realizar la razonabilidad del CPT nos damos cuenta de que no existe una diferencia entre nuestro CPT positivo inicial más la RLI y el CPT positivo determinado, por lo tanto, significa que nuestro cálculo no presenta inconsistencias en su determinación.

6.5.3 Deudores Incobrables

Otra partida del Balance que afecta al Capital Propio Tributario es la referente a los Deudores Incobrables. En primer lugar, es necesario identificar qué es o son los deudores incobrables, para poder relacionarlos con la norma tributaria y la financiera. Los deudores incobrables son los clientes de la entidad a los cuales se les entrega crédito para cancelar sus documentos (facturas, boletas o pagares), pero que no han cancelado su deuda con la entidad, generándose una pérdida para el emisor del documento. En este sentido, podemos señalar que para la norma financiera el tratamiento de estas deudas tiene su premisa en el concepto del devengado, con lo cual se busca reflejar la pérdida financiera que implica la probabilidad de no pago de los documentos emitidos. De esta manera, el reconocimiento y medición de los deudores incobrables en la norma IFRS se realizará a través de una medición de pérdidas crediticias, señalada en la NIIF 9, la cual nos menciona que para medir las pérdidas crediticias esperadas se debe reflejar: a) un importe de probabilidad ponderada no sesgado que se determina mediante la evaluación de un rango de resultados posibles; b) el valor temporal del dinero; y c) la información razonable y sustentable que está disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de presentación sobre sucesos pasados. Luego de esto se determina una estimación de incobrabilidad anual, la cual genera una cuenta contable complementaria de activo con saldo acreedor que tendrá el objetivo de provisionar la incobrabilidad estimada. Por otra parte, en la norma tributaria, fundamentada en el N°4 del artículo 31 de la LIR, nos menciona como requisito fundamental para reconocer el gasto de incobrabilidad que, se hayan agotado todos los medios pertinentes de cobranza y que estos créditos incobrables hayan sido registrados contablemente de manera oportuna. Asimismo, la norma señala que para rebajar como gasto los deudores incobrables, los contribuyentes tienen tres alternativas: a) agotar prudencialmente los medios de cobro, cumpliendo con los métodos de cobranza instruidos en las circulares N° 24 y 34 de 2008; b) deducir como incobrables los créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento; y c) deducir como créditos incobrables el valor que resulte de aplicar un porcentaje sobre el monto de los créditos vencidos, el que será determinado por el Servicio mediante sucesivas resoluciones, tomando como referencia indicadores de incobrabilidad del sector o mercado relevante donde opera el contribuyente.

En consecuencia, las principales diferencias entre la norma tributaria y la norma financiera, que tiene el reconocimiento y medición de los deudores incobrables, se explican en la circular N°24 de 2008 que nos menciona que el castigo y la provisión incobrables no están debidamente aceptados por el marco legal, por lo cual tendrá afectación directa en la RLI y en el CPT. En la primera, nos menciona que el castigo incobrable habrá que agregarlo a la RLI. Y en el segundo, habrá que reponer el activo en la determinación del CPT.

Ejemplo Practico

La empresa "Química Moderna" al 31 de diciembre de 2020 tiene un saldo en la cuenta Clientes de \$ 55.000.000, y de este monto se estimó que un 10% serian considerados como deterioro de incobrables. Para la determinación del Capital Propio Tributario nos entregan los siguientes datos

Figura 23. Balance Clasificado empresa Química Moderna

Cuentas	Debito	Crédito
Total Activo	127.000.000	
Incluyendo Clientes por 55.000.000		
Total Pasivo Exigible		67.500.000
Utilidad del Ejercicio		38.500.000
Capital (Se considerará como CPT Inicial)		21.000.000
Sumas	127.000.000	127.000.000

Información adicional: Deterioro de Incobrabilidad de 10% por 5.500.000

Según la información entregada se realiza la determinación del CPT por el método del activo.

Figura 24. CPT Método Activo

<u>Determinación del Capital Propio al 31.12.2020</u>	
Total Activo	127.000.000
Capital Efectivo	127.000.000
Total Pasivo	(127.000.000)
Agrega:	
Pasivo No exigible	
Provisión Incobrables	5.500.000
Patrimonio	59.500.000
Pasivo exigible	(62.000.000)
Capital Propio Tributario al 31.12.2020	65.000.000

Figura 25. Determinación RLI

<u>Renta Líquida Imponible al 31.12.2020</u>	
Resultado Según Balance	37.000.000
Agregado:	
Provisión de Incobrabilidad	5.500.000
Deducción:	
Corrección Monetaria CPT Inicial	(567.000)
Renta Líquida Imponible al 31.12.2020	41.933.000

Al analizar las figuras 24 y 25 podemos señalar que el deterioro de las cuentas por cobrar no es un pasivo exigible, por lo que debo depurar mi pasivo exigible para determinar el CPT. Asimismo, este deterioro de las cuentas por cobrar lo debo agregar a mi RLI pues no corresponde a un gasto efectivo, sino más bien es un pasivo financiero que sólo refleja un deterioro de mis cuentas por cobrar.

Figura 26. Razonabilidad del CPT

RECUADRO N° 14: RAZONABILIDAD CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO (ART. 14 LETRA 4) LIR)			
CPT positivo inicial	1145	\$21.000.000	+
Corrección monetaria capital propio tributario Inicial	1177	\$567.000	+
Renta líquida imponible afecta a IDPC del ejercicio	1694	\$41.933.000	+
CPT positivo	645	\$63.500.000	=

Al realizar la razonabilidad del CPT podemos observar que no existen diferencias entre el CPT positivo que nos entrega la razonabilidad y el CPT determinado por el método del activo, por lo que nuestro cálculo no presentaría inconsistencias.

6.5.4 Provisión de vacaciones

Otra partida del Balance que afecta al Capital Propio Tributario es la referente a la Provisión de Vacaciones. En primer lugar, la provisión de vacaciones es una provisión financiera del beneficio que poseen los trabajadores con más de un año de servicio, teniendo como derecho a un feriado anual no inferior a quince días, y que está estipulado en el Código del Trabajo. Desde la norma financiera, el cálculo de la provisión de vacaciones se determina en función de base devengada por aquellos días que el trabajador tiene pendientes de utilizar, generándose un pasivo exigible en la entidad. Por otra parte, la norma tributaria no acepta la provisión de vacaciones como un gasto con aptitud de generar renta, ya que éste no es un desembolso realizado de manera efectiva durante el ejercicio correspondiente, tal como lo señala el artículo 31 de la LIR. En este sentido, la diferencia principal que se genera entre la norma IFRS y la norma tributaria, respecto de la provisión de vacaciones, es su consideración como desembolso efectivo, ya que para la norma IFRS este gasto se genera el ejercicio correspondiente, aunque este no sea efectivo en dicho ejercicio, mientras que para la norma tributaria si dicho gasto no significó un desembolso real para la entidad, éste no puede considerarse como tal.

Ejemplo práctico

La empresa “Las Estrellas” tiene 10 trabajadores, los cuales en el año 2020 acumularon un total de 7 días cada uno, valorizado tiene un valor de \$ 1.350.000.-

Ante esta situación expuesta, financieramente se debe contabilizar esta provisión, al 31 de diciembre del 2020, por el monto de los días que tienen los trabajadores para tomarse vacaciones, ya que estos días se consiguieron en el año 2020 independiente del día en que se tomen estos días. La empresa mantiene los siguientes datos en su balance.

Figura 27. Datos de Balance de la empresa “La estrella”

Cuentas	Debito	Crédito
Total Activo	45.000.000	
Pasivo Exigible (Incluye el Provisión de Vacaciones por 1.350.000)		18.900.000
Utilidad del Ejercicio		16.100.000
Capital		10.000.000

Información adicional: se realiza una provisión de vacaciones al 31-12-2021.

Según la información entregada se procederá a realizar un cálculo de Capital Propio Tributario según el método del Activo:

Ahora se debe tener en consideración que para el cálculo del Capital Propio Tributario debemos tomar el Pasivo Exigible y restar el monto de la provisión, debido que para efectos tributarios no se considerará esta provisión de este gasto financiero, por ende el Pasivo Exigible quedará expresado de la siguiente manera para efectos del cálculo del CPT:

Pasivo Exigible	18.900.000
Provisión Vacaciones	(1.350.000)
Pasivo Exigible por considerar en CPT	17.550.000

Figura 28. Determinación del CPT a través del método del Activo

Para poder corroborar que el CPT calculado está bien determinado, procederemos al cálculo de la RLI, para de manera posterior efectuar la razonabilidad del Capital Propio Tributario.

Determinación del Capital Propio al 31.12.2020

Total Activo		45.000.000
Capital Efectivo		45.000.000
Total Pasivo	(45.000.000)	
Agrega:		
Pasivo No exigible		
Provisión Vacaciones	1.350.000	
Patrimonio	26.100.000	
Pasivo exigible		(17.550.000)
Capital Propio Tributario al 31.12.2020		27.450.000

Figura 29. Determinación de RLI

Renta Liquida Imponible al 31.12.2020

Resultado Según Balance		16.100.000
Agregado:		
Provisión de Vacaciones		1.350.000
Deducción:		
Corrección Monetaria CPT Inicial		(270.000)
Renta Liquida Imponible al 31.12.2020		17.180.000

En la determinación de la RLI, agregamos el gasto de vacaciones debido a que no es un gasto aceptado por la LIR.

Cuando ya se ha determinado el Capital Propio Tributario, y por otro lado se ha determinado la RLI, estamos en condiciones de poder hacer el cálculo de la razonabilidad del CPT.

Figura 30. Razonabilidad del Capital Propio Tributario

RECUADRO N° 14: RAZONABILIDAD CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO (ART. 14 LETRA 4) LIR)			
CPT positivo inicial	1145	\$10.000.000	+
Corrección monetaria capital propio tributario Inicial	1177	\$270.000	+
Renta líquida imponible afecta a IDPC del ejercicio	1694	\$17.180.000	+
CPT positivo	645	\$27.450.000	=

A través de este cálculo de razonabilidad podemos ver que tanto el CPT determinado a través del método del Activo como el CPT determinado a través de la razonabilidad del CPT son iguales, esto nos muestra que el CPT está bien calculado.

6.5.5 Inversiones en empresas relacionadas

Cuando hablamos de inversión en empresas relacionadas, la NIIF 9 nos da un alcance y nos determina que, una inversión en asociadas es cuando se hace una inversión en una empresa en la cual se tendrá una influencia importante pero no un control, excepto en las organizaciones de capital de riesgo, como las empresas de valores, ya que estas se valorizarán según el método del valor razonable, por ejemplo el valor de cierre de una acción. Volviendo al concepto principal, según la norma nos indica que estas inversiones se contabilizan con el método de la participación, inicialmente se registran al costo y luego se reajustan según los dividendos que éstas generen, determinados por la participación. Ahora, para efectos tributarios estos dividendos generados nos pueden entregar tanto ingresos como pérdidas, lo cuales serán argumentados por los balances de la empresa en la cual haya una inversión en la asociada. Cabe destacar que dichos dividendos tendrán una variación que se reconocerá como agregado o deducción en la Renta Liquida Imponible, según corresponda, pero en términos del Capital Propio Tributario este dividendo será justificado en la razonabilidad del Capital Propio Tributario. Por otra parte, es necesario indicar que la inversión en empresas relacionadas será considerada como una cuenta de activo que tendrá que ser restada del capital propio tributario en su monto financiero y agregada según su valor tributario.

A continuación se presenta el siguiente balance clasificado de la empresa “X”

Figura 31. Balance clasificado empresa “X”

Cuentas	Débitos	Créditos
Total Activo	120.000.000	
Pasivo Exigible		56.000.000
Utilidad del ejercicio		37.000.000
Capital		27.000.000
Sumas	120.000.000	120.000.000

Además, la empresa presenta la siguiente información adicional al 31.12.2020:

- Utilidad percibida en inversiones en empresas relacionadas (considerada en la utilidad del ejercicio): 13.000.000

- Corrección Monetaria del CPT Inicial: 2,7%.

En primer lugar, presentaremos el desarrollo de la RLI para graficar la deducción que debe hacerse a la utilidad del ejercicio, por concepto de utilidad percibida por inversiones en empresas relacionadas, que según el artículo 39 de la LIR estarán exentas del IDPC.

Figura 32. Determinación RLI

Renta Líquida Imponible al 31.12.2020	
Resultado Según Balance	37.000.000
Agregado:	
Corrección Monetaria de Inversión Empresas Relacionadas	1.350.000
Deducciones:	
Corrección Monetaria CPT	(729.000)
Utilidades Percibidas	(13.000.000)
Renta Líquida Imponible al 31.12.2020	24.621.000

Como se puede observar, las utilidades percibidas son deducidas de nuestra RLI, dándonos una base imponible menor para el cálculo del IDPC.

En segundo lugar, presentaremos la metodología de cálculo del CPT por el método del activo para poder graficar los efectos que tienen las utilidades percibidas en CPT.

Figura 33. Determinación del CPT a través del método del Activo

Determinación del Capital Propio al 31.12.2020	
Total Activo	120.000.000
Menos:	
Inversión Empresa Relacionada Finan.	(50.000.000)
Mas:	
Inversión Empresas Relacionada V. T.	51.350.000
Capital Efectivo	121.350.000
Total Pasivo	(120.000.000)
Pasivo No exigible	
Patrimonio	64.000.000
Pasivo exigible	(56.000.000)
Capital Propio Tributario al 31.12.2020	65.350.000

A continuación se explica la metodología de cálculo por el método del activo:

- 1- Se considera el valor del total de activos según balance.
- 2- Se restará la inversión en empresa relacionada a valor financiero y se sumará la inversión en empresa relacionada a valor tributario.
- 3- Una vez determinado el Capital Efectivo se restará el pasivo exigible dando como resultado el CPT al 31.12.2020.

En tercer y último lugar, presentaremos el cálculo de la razonabilidad del CPT.

Figura 34. Razonabilidad del Capital Propio Tributario

RECUADRO N° 14: RAZONABILIDAD CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO (ART. 14 LETRA 4) LIR)			
CPT positivo inicial	1145	\$27.000.000	+
Corrección monetaria capital propio tributario Inicial	1177	\$729.000	+
Renta líquida imponible afecta a IDPC del ejercicio	1694	\$24.621.000	+
Retiros o dividendos percibidos en el ejercicio por participaciones en otras empresas	1180	\$13.000.000	+
CPT positivo	645	\$65.350.000	=

Finalmente, a través del cálculo de la razonabilidad podemos observar y comprobar que el cálculo de nuestro CPT por el método del activo es correcto, demostrando también los efectos que tienen las inversiones en empresas relacionadas en nuestro CPT.

6.6 Aplicación de Capital Propio Tributario con Normas Ley de la Renta

6.6.1 Capital Propio Tributario y Renta Afecta Impuestos (RAI)

Cuando hablamos de RAI nos referimos al registro de Rentas Afectas a Impuesto, este concepto está definido en el N°2 de la letra A del artículo 14° de la LIR, el RAI es parte de los registros tributarios de rentas empresariales, y en la letra mencionada del artículo 14° se deben llevar estos registros. Ahora bien, para la determinación del registro RAI el artículo que mencionamos anteriormente nos hace hincapié que debemos tener dos registros como bases, los cuales son el Capital Propio Tributario y el registro REX, por ende, el Capital Propio Tributario se vuelve como base del registro RAI y el registro REX los cuales son indispensable para su cálculo.

Según lo interpretado en el N°2 de la letra A del artículo 14° el cálculo se efectuaría de la siguiente manera:

Figura 35. Esquema cálculo del RAI

(=)	Capital Propio Tributario al fin de año del ejercicio
(+)	Saldo Negativo del REX
(+)	Retiros, remesas y dividendos efectuados durante el ejercicio, reajustados (afectados o no afectos a Impuestos finales)
(=)	Si el resultado es negativo será igual a 0, de no ser así se mantendrá el valor positivo
(-)	Saldo positivo REX (RAP-REX-INR-ISFUT)
(-)	Sobreprecio obtenido por S.A. en la colocación de acciones de su propia emisión (Art. 17 N°5)
(-)	Capital efectivamente aportado, más aumentos y disminuciones, esto incluye capital aportado con Retiros Reinvertidos que estén formando parte del saldo de FUR
(=)	RAI positivo, si el RAI determinado diera un resultado negativo, se entenderá que será equivalente a valor 0.

Una vez vista la esquematización de la determinación del registro RAI realizaremos un caso práctico de determinación de RAI, con algunos datos y siguiendo las indicaciones del esquema realizado anteriormente.

Ejemplo practico

Una empresa “X” luego de haber realizado el cálculo de Capital Propio Tributario y de haber hecho la actualización de los registros tributarios empresariales, proporciona la siguiente información:

Figura 36. Información sobre RRE y CPT

CPT determinado al 31/12/2020	120.000.000
Retiros del ejercicio ajustados al 31/12/2020	46.700.000
Total REX positivo	65.240.000
Composición del REX	
RAP	40.000.000
ISFUT	20.000.000
Rentas Exentas	5.240.000
Capital Aportado	55.000.000

Figura 37. Determinación del RAI con la información proporcionada

Determinación del RAI	Monto
(+) CPT Determinado al 31-12-2020	120.000.000
(+) Retiros de ejercicio ajustado al 31-12-2020	46.700.000
(-) Registro Rex Positivo	(65.240.000)
(-) Capital Social Aportado	(55.000.000)
(=) Rentas Afectas al Ejercicio	46.460.000

6.6.2 Capital Propio Tributario y Patentes Municipales

Las patentes municipales son una contribución pagada a las municipalidades con el fin de obtener el permiso para ejercer una actividad lucrativa, ya sea secundaria o terciaria, y en algunas actividades primarias o extractivas en que exista algún proceso de elaboración de los productos extraídos. Asimismo, las tasas para calcular el monto de la contribución oscilan entre el 2,5 por mil y el 5 por mil las cuales son aplicadas a una base imponible correspondiente al capital propio tributario del contribuyente. El cálculo que resulte no podrá ser menor a 1 UTM ni mayor a 8.000 UTM. También, se entenderá que el capital propio tributario del contribuyente es el que éste declare en su inicio de actividades, o el registrado en el balance al 31 de diciembre inmediatamente anterior a la fecha en que deba prestarse la declaración. A su vez, cada municipalidad podrá establecer el valor de la tasa, entre el rango anteriormente señalado, con la posibilidad de fijar una tasa única para toda la comuna o tasas diferenciadas para distintos sectores de ésta.

Por otra parte, existen algunas situaciones especiales para determinar la base imponible de la patente municipal. En primer lugar, los contribuyentes podrán deducir la parte del capital propio que se encuentre invertida, a valor tributario, en otra empresa que también pague patente municipal debidamente por certificado. En segundo lugar, los contribuyentes que tengan sucursales podrán distribuir su capital propio según el número de trabajadores, es decir, el monto total de la patente podrá ser pagado de manera proporcional al número de trabajadores que laboren en las respectivas sucursales.

Es preciso señalar que según los regímenes tributarios chilenos, el CPT que se utilizará como base imponible dependerá del régimen. En primer lugar, para el régimen 14 A el CPT utilizado será el determinado a partir del balance general más o menos los ajustes del artículo 41 de la LIR. En segundo lugar, para los regímenes 14 D N°3 y N°8 se considerará el CPT Simplificado que la ley faculta determinar para estos regímenes. En tercer lugar, para aquellos contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa y demostrar sus rentas mediante un balance general pagarán una patente, por los doce meses, correspondiente a 1 UTM.

Para comprender mejor, realizaremos algunos ejemplos prácticos del cálculo de la patente municipal. En el ejemplo 1 mostraremos el monto de la patente a pagar en una empresa que no posee inversiones en sociedades. En el ejemplo 2 veremos el monto de la patente a pagar en una empresa que posee inversiones en otras sociedades. Para ambos ejemplos consideraremos la tasa de patente municipal determinada por la municipalidad de Pudahuel correspondiente a 5 por mil del CPT.

Ejemplo práctico 1

Datos y valor de la patente en la Municipalidad de Pudahuel. Se utiliza un CPT para efectos del ejemplo de 80.000.000

UTM al 31.12.2020	51.029
Valor Mínimo Patente 1 UTM	51.029
Valor Máximo Patente 8.000 UTM	408.232.000
CPT Determinado al 31.12.2020	80.000.000
Tasa Municipalidad 5 por mil	0,005
Valor Patente Municipal	400.000

La metodología de cálculo para determinar el valor de la patente es el siguiente:

- 1- Calcular el valor mínimo de la patente correspondiente a 1 UTM, es decir, 51.029 al 31.12.202
- 2- Calcular el valor máximo de la patente correspondiente a 8.000 UTM. Al multiplicar los 8.000 por los 51.029 obtenemos los 408.232.000, que significa que el valor de la patente no puede superar dicho monto.
- 3- La tasa establecida por la municipalidad es de 5 por mil, por lo que, debemos convertir ese porcentaje a decimal para luego aplicarlo al CPT de la empresa.
- 4- Se multiplica el CPT determinado de 80.000.000 por el 0,005 de la tasa municipal, obteniendo el valor de la patente municipal para esta empresa.

Ejemplo práctico 2

Datos y valor de la patente en la Municipalidad de Pudahuel. Se utiliza un CPT para efectos del ejemplo de 80.000.000 y además una inversión en empresa relacionada de 2.000.000 la cual pago patente municipal.

UTM al 31.12.2020	51.029
Valor Mínimo Patente 1 UTM	51.029
Valor Máximo Patente 8.000 UTM	408.232.000
CPT Determinado al 31.12.2020	80.000.000
Inversión en empresa relacionada incluida en CPT	(2.000.000)
CPT rebajado por la inversión	78.000.000
Tasa Municipalidad 5 por mil	0,005
Valor Patente Municipal	390.000

La metodología de cálculo para determinar el valor de la patente es el siguiente:

- 1- Se calculan los mínimos y máximos al igual que en el ejercicio N°1.
- 2- Se rebaja del CPT de la empresa la inversión realizada en empresa relacionada, es decir, a los 80.000.000 le rebajamos los 2.000.000, dando como resultado un CPT sin la inversión de 78.000.000.
- 3- Para simplificar la comprensión del cálculo no se ha considerado corrección monetaria.
- 4- La tasa establecida por la municipalidad es de 5 por mil, por lo que ese porcentaje se convierte a decimal, dando como resultado 0,005.
- 5- Se multiplica el valor del CPT sin inversión por la tasa de 0,005, dando como resultado el valor de la patente municipal de la empresa.

Como se puede observar el valor del CPT determinado por una empresa es primordial para calcular el valor de la patente municipal, indistintamente del porcentaje que cada municipalidad establezca, puesto que la base imponible para aplicar esta tasa es el CPT, ya sea en empresas que no tienen inversiones en otras empresas, que pagan patente, como en aquellas que si tienen inversiones.

6.6.3 Capital Propio tributario y las Gratificaciones Legales

El Capital Propio Tributario tiene muchas formas de uso en nuestra ley, y sin imaginarlo tiene una importancia en el cálculo de las gratificaciones legales. En este aspecto el artículo 47 del Código del Trabajo nos establece la obligatoriedad del pago de las gratificaciones legales para las empresas cuando tengan utilidades. El artículo 47 dice lo siguiente:

“Los establecimientos mineros, industriales, comerciales o agrícolas, empresas y cualesquiera otros que persigan fines de lucro, y las cooperativas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad y que obtengan utilidades o excedentes líquidos en sus giros, tendrán la obligación de gratificar anualmente a sus trabajadores en proporción no inferior al treinta por ciento de dichas utilidades o excedentes. La gratificación de cada trabajador con derecho a ella será determinada en forma proporcional a lo devengado por cada trabajador en el respectivo período anual, incluidos los que no tengan derecho” (Ministerio del Trabajo y Previsión Social, 2003)

Ahora con respecto a lo mencionado en el artículo 47 del Código del Trabajo podemos definir en primera instancia que el legislador deja como utilidad la RLI, realizando algunos ajustes. Por ende, lo primero que veremos es la forma de cálculo de RLI para los efectos de la determinación de la base de gratificación legal. De forma rápida podríamos mencionar que en la circular N°62 del 2014, nos menciona que la única forma de depreciación que se considerará para determinar la utilidad será el método de depreciación normal, por lo que se entiende que el método de depreciación acelerada no será válido para el cálculo de la utilidad utilizada como base para el cálculo de la gratificación legal.

Además se debe tener en cuenta que para el cálculo de la gratificación uno de los factores importantes es el capital propio invertido el cual en un 10% de él, será rebajado de la utilidad determinada, por ende el CPT tiene una gran importancia a la hora de obtener la base de la gratificación legal. Ahora, se debe tener en consideración que la circular N°62 del 2014 nos menciona que para la consideración del Capital Propio Tributario habrá que restarle los ajustes que proponen los números 8 y 9 del artículo 41° de la LIR.

Ejemplo Practico

La empresa “Las muñecas Ltda.” debe determinar la base para la gratificación y cuenta con la siguiente información.

Capital Propio Tributario	15.000.000
RLI Determinada con Depreciación Normal	3.500.000

Para la determinación de la utilidad que se ocupará para el cálculo de la gratificación lo haremos de la siguiente manera

3. Paso N°1: Determinar el 10% del Capital Propio, el cual se rebajará de la utilidad.

Capital Propio Tributario *10%	15.000.000*10%
Monto para rebajar de la Utilidad	1.500.000

4. Paso N° 2: se realiza calculo para determinar la utilidad como base para gratificación

Capital Propio Tributario	15.000.000
RLI Determinada con Depr. Normal	3.500.000
Rebaja del 10% sobre el CPT	(1.500.000)
Utilidad determinada	2.000.000

En este caso se considera la RLI determinada y se le resta el 10% del CPT en lo cual se determina la utilidad.

5. Paso N°3: Determinación del 30% de utilidad para la gratificación.

Utilidad determinada	\$2.000.000
30% sobre Utilidad Determinada	\$600.000

Se puede concluir que la utilidad que se ocupará para determinar la gratificación será del 30% de la utilidad obtenida en el paso número dos.

6. Paso N°4: Supongamos que el monto de las remuneraciones es de 3.000.000 el cálculo del factor se determinara de la siguiente manera:

30% sobre Utilidad determinada / Remuneraciones = Factor Gratificaciones	$600.000 / 3.000.000 = 0,20$
--	------------------------------

6.6.4 Diferencias del CPT: Artículo N°32 transitorio de la Ley 21.210

En la Ley 21.210 del año 2020 que moderniza la legislación tributaria se establecen los regímenes tributarios 14 A (Semi Integrado) y el 14 D N°3 (Pro Pyme General) que reemplazan a los ex regímenes “Atribuido” o “Semi Integrado”, que estaban obligados a determinar su renta efectiva según Contabilidad Completa. A partir de este cambio se establece un “régimen excepcional, opcional y transitorio para rectificar el CPT en las rentas AT 2020 o 2021” (Thomson Reuters, 2021, pág. 2) y además soluciona las diferencias de impuesto producidas por errores u omisiones en la determinación del CPT AT 2019, “los cuales podrán rectificarse en la Renta (F22) de los AT 2020 o 2021 respectivamente” (Thomson Reuters, 2021, pág. 2). Como excepción las empresas que no logren determinar los orígenes de las diferencias del CPT AT 2019 podrán declarar y pagar un impuesto único sustitutivo el cual consta con una tasa del 20%, y se aplicará sobre las diferencias que se detecten en el CPT. En este sentido, el SII instruyó en la circular N°18 del 2021 las instrucciones sobre el artículo N°32 transitorio de la ley 21.210, el cual se utilizará como norma técnica para rectificar el CPT por las diferencias generadas en su determinación en los AT 2019 y anteriores.

Para resumir la circular N°18 de 2021 la dividiremos en tres puntos centrales: 1) requisitos copulativos y excepciones para poder optar a la rectificación del CPT; 2) diferencias del CPT y su rectificación; y 3) sanciones. Para desarrollar el punto uno, analizaremos el siguiente cuadro informativo.

Figura 42. Requisitos copulativos y excepciones

Requisito a)	Haber estado acogido a los ex regímenes tributarios “Atribuido” o “Semi Integrado” de la LIR hasta el 31.12.2019. Estar acogido al régimen 14 A y 14 D N°3 de la LIR a partir del 01.01.2020.
Requisito b)	Haber informado un CPT positivo o negativo en el AT 2019 según las normas dispuestas en el artículo 41 de la LIR.
Excepción a) i)	Si la empresa o uno o más de sus propietarios hubiesen sido sancionados, mediante sentencia firme y ejecutoria, en virtud de los números 4, 5, 7, 16, 20, 21 y 23 del artículo 97 del CT.
Excepción a) ii)	Si la empresa o uno más de sus propietarios hubiesen cometido una infracción tributaria sancionada con multa y pena privativa de libertad.
Excepción a) iii)	Si uno o más propietarios de la empresa, que sean personas naturales, hubiesen sido formalizados o condenados por algunos de los delitos establecidos en el artículo 27 de la ley 19.913 (lavado y blanqueo de activos).
Excepción a) iv)	Si se hubiese declarado judicialmente mediante sentencia firme y ejecutoriada, respecto de la empresa o uno o más de sus propietarios, la existencia de abuso o simulación, conforme al artículo 160 bis del CT.
Excepción b)	Si a la fecha de la publicación de esta ley la empresa o algunos de sus propietarios se encuentren en proceso de recopilación de antecedentes, conforme al N°10 del artículo 161 del CT
Excepción c)	Cuando la diferencia del CPT informado en el F22 correspondiente al AT 2019, y el que debió informarse en el mismo tenga su origen en meros errores de transcripción al respectivo formulario.

En relación al segundo punto sobre las diferencias en el CPT, se entiende que aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos indicados anteriormente, y no tengan problemas que los excluyan de acogerse a este régimen transitorio, podrán proceder a una reclasificación única del CPT, el que haciendo memoria se rectifica debido a la eliminación

de los ex regímenes “Atribuido” y “Semiintegrado”. Cuando se toma la decisión de proceder a la rectificación del Capital Propio Tributario para la adopción del nuevo régimen, se debe tener en cuenta que este acto solo se puede producir una vez, por ende el cálculo o los cálculos que se realicen deben estar plenamente validados de modo que no haya errores. Cuando los contribuyentes se acogen al artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley, se podrán determinar diferencias en el CPT ya sean mayores o menores, por lo que pudieran producir diferencias en la base imponible para la determinación de Impuesto De Primera Categoría. En base a lo expuesto anteriormente mostraremos las variantes que se producen ante los aumentos o disminuciones de la renta líquida y los efectos que esto trae en el Capital Propio Tributario:

7. Aumento de la Renta Líquida Imponible declarada.

A lo largo de este informe se ha hablado de la estrecha relación que existe entre el Capital Propio Tributario y la Renta Líquida Imponible, debido a que las partidas correspondientes a Perdidas o Ganancias producidas en el año tienen como paralelo en su contabilización una cuenta de activo o de pasivo, por ende, todo movimiento de resultado que se agregara o se dedujera de la Renta Líquida Imponible tendrá un efecto colateral en términos del cálculo del Capital Propio Tributario. En este sentido, para efectos del CPT, si la Renta Líquida fuera más alta de la declarada, debería rectificarse el cálculo del CPT, como base impositiva, para de esta forma tener una RLI correcta.

8. Disminución de la Renta Líquida Imponible declarada

Cuando hablamos de una disminución en la Renta Líquida Imponible, deberíamos tener en cuenta que se pagó un monto mayor de Impuesto de Primera Categoría, de esta manera nuestro CPT se modificará disminuyendo su valor. A su vez, al haber pagado más impuesto lo primero que se tiende a pensar sería acudir al registro SAC, pero según lo establecido, en la ley mencionada, lo que se debería realizar es dejar el monto pagado de manera adicional (por la rectificación del cálculo de la RLI) y tomarlo como un anticipo al pago del Impuesto de Primera Categoría.

Por lo tanto, cuando las empresas optan por la rectificación del Capital Propio Tributario por las causas antes mencionadas se pueden producir diferencias en tema de los propietarios, tanto en las empresas del régimen A y del régimen D N°3 del artículo 14° de la LIR.

Finalmente, en lo que respecta al punto tres sobre las sanciones, podemos señalar que este artículo establece que a las diferencias que resulten de las rectificatorias no se les aplicarán multas ni intereses, ni tampoco el ejercicio de facultades fiscalizadoras de manera posterior, principalmente en aquellas partidas que originaron las diferencias en el CPT, sin embargo, el SII podrá revisar la correcta determinación de los impuestos y créditos asociados a las diferencias o a la determinación del CPT.

CAPITULO VII

7.1 Caso práctico 1. Balance, RLI y Determinación CPT empresa Régimen 14 A

A continuación, presentaremos un caso práctico de una empresa acogida al régimen 14 A de la LIR.

La empresa “Punta Arenas Ltda.”, presenta la siguiente información al 31.12.2020

Antecedentes:

- a) Balance de ocho columnas al 31.12.2020.
- b) El balance fue confeccionado bajo normativa IFRS.
- c) Análisis de cuentas.

1.- Rubro de Activo Fijo

Activo financiero

Fecha	Bien	Valor Costo	Vida útil	Meses a depreciar	Depreciación del ejercicio
02.01.2019	Terreno	35.000.000			
01.08.2019	Edificio	189.047.070	300	5	3.150.785
08.07.2019	Equipos computacionales	1.149.678	72	6	95.807
01.12.2019	Maquinarias y Equipos	3.014.622	48	1	62.805
01.07.2019	Muebles	2.407.888	72	6	200.657
TOTALES		230.619.258			3.510.053

Activo Tributario

La empresa depreciará sus activos fijos utilizando el mecanismo de la depreciación acelerada.

Fecha	Bien	Valor Costo	Factor	Corrección Monetaria	Costo Corregido	Vida útil Acelerada	Meses a depreciar	Depreciación del ejercicio
02.01.2019	Terreno	35.000.000	2,70%	945.000	35.945.000			
01.08.2019	Edificio	189.047.070	2,70%	5.104.271	194.151.341	100	5	9.499.615
08.07.2019	Equipos computacionales	1.149.678	2,70%	31.041	1.180.719	24	6	289.719
01.12.2019	Maquinarias y Equipos	3.014.622	2,70%	81.395	3.096.017	16	1	188.414
01.07.2019	Muebles	2.407.888	2,70%	65.013	2.472.901	24	6	1.083.550
TOTALES		230.619.258		6.226.720	236.845.978			11.061.298

Vida útil Normal		Vida útil Acelerada
300	3	100
72	3	24
48	3	16
72	3	24

2.- Rubro: Existencias

Las existencias contabilizadas en balance fueron adquiridas en el mercado nacional y se arrastran desde el año anterior.

Las existencias contabilizadas en balance no se encuentran corregidas monetariamente.

Unidades	Valor unitario	Total
35.800	10.860	388.788.000

Determinar monto de corrección monetaria al 31.12.2020

Valor Unitario	Factor	CM Valor Unitario	Valor Corregido	Unidades	Costo Corregido
10.860	2,70%	293	11.153	35.800	399.285.276

3.- Rubro: PPM

Mes	Monto Histórico	IPC	CM	Monto Corregido
Enero	17.548.407	2,60%	456.259	18.004.666
Febrero	35.415	2,10%	744	36.159
Marzo	4.187.510	1,60%	67.000	4.254.510
Abril	19.309.539	1,30%	251.024	19.560.563
Mayo	15.509.035	1,30%	201.617	15.710.652
Junio	6.163.597	1,40%	86.290	6.249.887
Julio	4.555.719	1,40%	63.780	4.619.499
Agosto	640.080	1,30%	8.321	648.401
Septiembre	25.477.145	1,20%	305.726	25.782.871
Octubre	71.955	0,50%	360	72.315
Noviembre	18.316.891	0,00%	0	18.316.891
Diciembre	112.517	0,00%	0	112.517
TOTAL	111.927.810		1.441.121	113.368.931

4.- Rubro: Inversiones en empresas relacionadas

Inversiones en acciones

En esta cuenta se encuentra contabilizada la compra de 800 acciones de la empresa "DFM S.A.", fueron pagadas con fecha 13.05.2020

Análisis financieros

Fecha de adquisición	Cantidad de acciones	Costo Histórico	Fluctuación Valor de Mercado	Valor Financiero 31.12.2019
13.05.2020	800	10.750.000	858.000	11.608.000

Análisis tributario

Fecha de adquisición	Cantidad de acciones	Costo Histórico	IPC	CM	Costo Corregido 31.12.2020
13.05.2020	800	10.750.000	2,70%	290.250	11.040.250

Inversiones en derechos sociales

La empresa adquirió el 55% de los derechos sociales de la empresa "Los Castaños Ltda.", los cuales fueron financiados a través de un préstamo bancario.

Análisis Financiero

Fecha de adquisición	Porcentaje de participación	Costo Histórico	Valor Patrimonial Proporcional	Valor Financiero 31.12.2016
28.03.2020	55%	88.000.000	15.000.000	103.000.000

Análisis Tributario

Fecha de adquisición	Porcentaje de participación	Costo Histórico	IPC	CM	Costo Corregido 31.12.2016
28.03.2020	55%	88.000.000	2,70%	2.376.000	90.376.000

5.- Rubro Provisiones

Las provisiones tuvieron los siguientes movimientos

Concepto	Gratificaciones	Vacaciones	IAS	Gasto Devengado	Incobrables
Saldo Inicial					
Provisión del Ejercicio	54.380.000	45.000.000	104.800.000	2.345.738	2.310.105
Saldo 31.12.2020	54.380.000	45.000.000	104.800.000	2.345.738	2.310.105
Cuenta balance	54.380.000	45.000.000	104.800.000	2.345.738	2.310.105
Efecto en Resultado	5.364.570	N/A	N/A		2.310.105
Análisis otra partida gasto	54.380.000	45.000.000	104.800.000	2.345.738	

- Las gratificaciones corresponden a la provisión de gratificación voluntaria estimada que se pagará en Marzo de 2021 (AGREGADO A LA RLI)
- Las vacaciones, corresponden a la estimación del gasto correspondiente al beneficio que harán uso los trabajadores entre Enero y Febrero 2021 (AGREGADO A LA RLI)
- I.A.S. corresponde a la provisión a valor corriente de las I.A.S pactadas a todo evento mediante convenio colectivo (se entiende contabilizada)
- Gastos vengados, corresponden a las facturas por gastos comunes no recibida al 31.12.2020 (respaldado)
- Estimación de Incobrables, corresponde a la provisión del año (AGREGADO A LA RLI)
- La empresa efectuó el castigo de una cuenta por cobrar por un monto de \$7.500.000, no se han agotado los medios prudenciales de cobro (AGREGADO A LA RLI)

6.- Rubro: Patrimonio

El movimiento de las cuentas patrimoniales es el siguiente:

Fecha	Concepto	Capital	Retiros	Utilidad del Ejercicio
02.01.2020	Inicio de Actividades	600.000.000		
30.10.2020	Retiros de Utilidades		(87.895.107)	
31.12.2020	Cierre del año			170.730.555
	TOTALES	600.000.000	(87.895.107)	170.730.555

Socios	Participación	Retiros
Leonardo Pardo	50%	43.947.554
Rafael Alvarado	50%	43.947.554
TOTALES		87.895.107

7.- Rubro: Cuentas de resultado

Entre otras partidas en las cuentas de gasto encontramos lo siguiente:

- En la cuenta sueldo base encontramos lo siguiente:

Exceso sueldo empresarial socio Leonardo pagado 12.10.2020	2.000.000
Exceso sueldo empresarial socio Rafael pagado 12.10.2020	2.000.000
Provisión de Gratificaciones	54.380.000
Provisión de Vacaciones	45.000.000
Provisión de Indemnizaciones	104.800.000

- En la cuenta finiquitos encontramos lo siguiente:
 - o Indemnización voluntaria pagada a uno de sus trabajadores el 08.08.2020 por: 10.000.000.
- En la cuenta gastos rechazados encontramos lo siguiente:
 - o Gasto no documentado 06.07.2020: 15.285.119
 - o Gasto arriendo automóvil 09.11.2020: 1.500.000
 - o Total, gastos rechazados: 16.785.119

Se pide:

- Determinar RLI al 31.12.2020
- Determinar Base afecta al Impuesto único sobre los gastos Rechazados al 31.12.2020
- Determinar Capital Propio Tributario 01.01.2020

Descripción	Debe	Haber	Saldo Deudor	Saldo Acreedor	Activo	Pasivo	Pérdida	Ganancia
FONDO FNO TIENDAS	700.000	500.000	200.000	-	200.000	-	-	-
BANCO SANTANDER PESOS	6.030.413.122	6.001.875.805	28.537.317	-	28.537.317	-	-	-
CLIENTES AL DETALLE	4.273.323.877	3.892.347.035	380.976.842	-	380.976.842	-	-	-
PROVISIÓN DEUDAS INCOBRABLES		2.310.105	-	2.310.105	-	2.310.105	-	-
ANTICIPO DE HONORARIOS	35.457.259	31.912.002	3.545.257	-	3.545.257	-	-	-
FONDOS POR RENDIR	11.507.779	6.604.168	4.903.611	-	4.903.611	-	-	-
ANTICIPO PROVEEDORES	1.346.576.466	1.294.779.366	51.797.100	-	51.797.100	-	-	-
EXISTENCIAS	4.042.994.770	3.654.206.770	388.788.000	-	388.788.000	-	-	-
PPM	166.787.029	54.859.219	111.927.810	-	111.927.810	-	-	-
IVA CF	718.167.728	523.821.410	194.346.318	-	194.346.318	-	-	-
BIENES RAICES	224.047.070		224.047.070	-	224.047.070	-	-	-
ACTIVO FNO	6.572.188	3.510.054	6.572.188	3.510.054	6.572.188	3.510.054	-	-
DEP ACUMULADA EDIFICIOS			11.608.000		11.608.000			
INVERSIÓN ACCIONES	11.608.000		11.608.000		11.608.000			
INVERSIÓN EN SOCIALES	103.000.000		103.000.000		103.000.000			
PRÉSTAMO BANCO DESARROLLO	52.341.240	185.306.302		132.965.662		132.965.662		
PROVEEDORES	5.583.431.828	5.790.284.867		206.853.039		206.853.039		
PROVEEDORES DEL EXTERIOR	1.806.362.151	2.047.231.290		240.869.139		240.869.139		
PROVISIÓN DE GRATIFICACIONES		54.380.000		54.380.000		54.380.000		
PROVISIÓN DE VACACIONES		45.000.000		45.000.000		45.000.000		
PROVISIÓN INDEMNIZACIONES		104.800.000		104.800.000		104.800.000		
PROVISIÓN GASTOS DEVENGADOS		2.345.738		2.345.738		2.345.738		
LEYES SOCIALES POR PAGAR	16.556.730	18.380.727		1.823.997		1.823.997		
OTRAS RETENCIONES POR PAGAR	2.570.196	2.708.017		137.821		137.821		
SUELDOS POR PAGAR	100.333.671	100.333.671		-		-		
HONORARIOS POR PAGAR	58.580.185	59.819.184		1.238.999		1.238.999		
ACREEDORES VARIOS		575.268		575.268		575.268		
PROVISIÓN IMPUESTO RENTA		28.242.425		28.242.425		28.242.425		
IVA OF	503.048.558	503.048.558		112.515		112.515		
PPM POR PAGAR	128.333.114	128.445.629		733.998		733.998		
RETENCIÓN IUT	8.011.450	8.745.448		2.213.899		2.213.899		
RETENCIÓN HONORARIOS	4.824.689	7.038.588		600.000.000		600.000.000		
CAPITAL		600.000.000						Activar Win

Descripción	Debe	Haber	Saldo Deedor	Saldo Acreedor	Activo	Pasivo	Pérdida	Ganancia
CAPITAL		600.000.000		600.000.000	87.895.107	600.000.000		
RETIRO DE LOS SOCIOS	87.895.107		87.895.107				2.062.398.051	
COSTO DE VENTA	2.062.398.051	2.696.546	2.062.398.051				15.560.364	
GASTOS DE VIAJE Y TRASLADOS	15.560.364		15.560.364				245.371	
COSTO POR CÓDIGO DE BARRA	245.371	13.469	245.371				2.553.260	
GASTOS ENVÍOS DE MERCADERIA	2.553.260	319.402	2.553.260				810.384	
GASTOS MUESTRAS IMPORTACIONES	1.123.786	10.600	810.384				620.147.899	
SUELDO BASE	620.147.899		620.147.899				4.465.304	
HORAS EXTRAS	4.465.304		4.465.304				2.131.360	
BONOS PRODUCCIÓN	2.131.360	40.000	2.131.360				5.364.570	
GRATIFICACIÓN	5.364.570		5.364.570				755.335	
LEYES SOCIALES	755.335		755.335				1.056.100	
SEGURO CESANTÍA EMPLEADOR	1.056.100		1.056.100				623.060	
BENEFICIOS AL PERSONAL	623.060		623.060				51.614.961	
HONORARIOS	51.614.961		51.614.961				20.846.162	
FINIQUITOS	20.846.162		20.846.162				23.621.548	
COMISIÓN POR VENTAS	23.621.548		23.621.548				1.062.550	
GASTO PATENTE	1.062.550		1.062.550				9.557.713	
GASTOS DE OFICINA	10.067.108	509.395	10.067.108				1.874.362	
CORRESPONDENCIA	1.874.362		1.874.362				1.820.927	
GASTOS DE MOVILIZACIÓN	1.835.177	14.250	1.820.927				4.800.000	
ARRIENDO	4.800.000		4.800.000				10.208.988	
GASTOS GENERALES	10.217.885	8.897	10.208.988				3.163.658	
GASTOS DE COMBUSTIBLE Y MANTENCIÓN	3.163.658		3.163.658				9.311.530	
GASTOS DE PROMOCIÓN	9.311.530		9.311.530				1.210.490	
GASTOS DE MANTENIMIENTO EFICIO	1.210.490		1.210.490				3.510.054	
DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO	3.510.054		3.510.054				9.254.908	
ARRIENDOS DE CAMIONETA	9.254.908		9.254.908				13.552.249	
INTERESES FINANCIEROS	13.307.813	355.564	13.552.249				860.659	
GASTOS NOTARIALES	860.659		860.659				1.169.652	
SEGUROS	1.169.652	25.885	1.169.652				1.414.794	
OTROS GASTOS FUERA EXPLOTACIÓN	1.414.794		1.414.794				16.785.119	
GASTOS RECHAZADOS 31.12.2016	16.785.119		16.785.119				2.310.105	
DEUDORES INCOBRABLES	2.310.105		2.310.105				7.500.000	
CASTIGO CUENTA POR COBRAR	7.500.000		7.500.000				386.882	
IMPUESTO TIMBRE Y ESTAMPILLA	386.882		386.882				28.242.425	
IMPUESTO A LA RENTA	28.242.425		28.242.425				3.095.802.409	
INGRESOS POR VENTAS	1.926.806	3.097.729.215	28.242.425	3.095.802.409			858.000	
FLUCT. VALOR DE MERCADO ACCIONES		858.000		858.000			15.000.000	
PART. EN RESULTADO FINAN. LOS CASTAÑOS		15.000.000		15.000.000			5.764.206	
INGRESOS FINANCIEROS		5.764.206		5.764.206				
Totales	28.276.757.675	28.276.757.675	4.545.537.214	4.545.537.214	1.598.144.620	1.428.112.599	2.947.392.594	3.117.424.615
Resultado del ejercicio					-	170.032.021	170.032.021	-
Totales	28.276.757.675	28.276.757.675	4.545.537.214	4.545.537.214	1.598.144.620	1.598.144.620	3.117.424.615	3.117.424.615

Resultado Según Balance al 31.12.2020		\$170.032.021
Agregados		\$192.977.061
Corrección monetaria activo fijo tributario	\$6.226.720	
Depreciación activo fijo financiero	\$3.510.053	
Costo de venta activo fijo financiero	\$0	
Corrección monetaria Existencia 2016	\$10.497.276	
Correcc. Monetaria PPM	\$1.441.121	
Corrección monetaria tributaria inversión Acciones	\$290.250	
Corrección monetaria tributaria inversión Dº Sociales	\$2.376.000	
Pérdida devengada inversión en empresas relacionadas	\$0	
Provisión Gratificación	\$54.380.000	
Provisión Vacaciones	\$45.000.000	
Provisión IAS	\$0	
Provisión Gastos (Gastos Comunes)	\$0	
Provisión Deudores Incobrables	\$2.310.105	
Castigos Incobrables (No se ha agotado los medios cobro)	\$7.500.000	
Multa Fiscales Actualizadas	\$54.000	
Gastos Rechazados Afectos Art 21	\$27.129.111	
Gastos Rechazado Asignables a socios	\$4.020.000	
Provisión Impuesto Renta	\$28.242.425	
Deducciones		\$-69.808.933
Corrección monetaria Capital Propio Tributario	\$-15.760.524	
Corrección monetaria activo fijo financiero	\$0	
Depreciación activo fijo tributario	\$-11.061.298	
Costo de venta activo fijo tributario	\$0	
Fluctuación valor de mercado	\$-858.000	
Utilidad devengada inversión en empresas relacionadas	\$-15.000.000	
Gasto Rechazados	\$-27.129.111	
Renta Líquida Imponible 31.12.2016		\$293.200.150
Impuesto 1º Categoría	27%	\$79.164.040
Base afecta al 35% Gastos Rechazados		\$27.129.111
Impuesto único sobre gastos Rechazados	40%	\$10.851.644

CAPITAL PROPIO AL 1° DE ENERO DE 2020	
	\$
Patrimonio al 31.12.2019	512.104.893
Resultado financiero al 31.12.2019	170.032.021
Patrimonio al 31.12.2019	682.136.914
Se agrega	
Activo fijo tributario	225.784.680
Existencia a Valor Tributario	399.285.276
Corrección Monetaria PPM	1.441.121
Valor tributario inversiones	101.416.250
Castigos Incobrables (No se ha agotado los medios cobro)	7.500.000
Se deduce:	
Activo fijo financiero	(230.619.258)
Existencia a valor Financiero	(388.788.000)
Valor financiero inversiones	(114.608.000)
Se agrega al pasivo:	
Provisión Gratificación	54.380.000
Provisión Vacaciones	45.000.000
Provisión IAS	0
Provisión Gastos (Gastos Comunes)	0
Provisión Deudores Incobrables	2.310.105
Provisión Impuesto Renta	28.242.425
Depreciación Acumulada	3.510.053
Capital propio al 31 de diciembre de 2020	816.991.566

7.2 Caso Practico 2. Balance, RLI y determinación CPT Simplificado empresa Régimen 14 D N°3.

A continuación, presentaremos un caso práctico de una empresa acogida al régimen 14 D N°3 de la LIR.

La empresa “Arica EIRL”, presenta la siguiente información al 31.12.2020

Antecedentes:

- a) Los ingresos al 31.12.2020 fueron de 66.000.000, de los cuales 55.000.000 corresponden a ingresos efectivamente percibidos, los 11.000.000 restantes se considerarán devengados para el año 2021.
- b) Los gastos del giro corresponden a 12.500.000, de los cuales 8.750.000 se encuentran efectivamente pagados.
- c) Las remuneraciones corresponden a 5.319.600, de los cuales 4.876.300 se encuentran efectivamente pagados.
- d) Los honorarios corresponden a 750.000, de los cuales 687.500 se encuentran efectivamente pagados
- e) Las existencias adeudadas al 31.12.2019 se encuentran pagadas. Las existencias al 31.12.2020 corresponden a un total de 3.000.000, de las cuales 2.100.000 se encuentran efectivamente pagadas, y el saldo de 900.000 quedarán como una cuenta por cobrar.
- f) Los activos fijos que se adicionaron en el periodo 2020 se encuentran pagados al 31.12.2020 la suma de 4.200.000.

Las multas fiscales y reajustes corresponden a gastos rechazados del artículo 21 y fueron sacados del balance. Además, se utiliza el beneficio del incentivo al ahorro del artículo 14 letra E.

Se pide realizar:

- Determinación de la RLI al 31.12.2020
- Determinación del CPT Simplificado al 31.12.2020

Balance de ocho columnas al 31.12.2020

CUENTA			SALDO					
	DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR	ACTIVO	PASIVO	PÉRDIDAS	GANANCIAS
BANCO	83.069.750	52.069.570	31.000.180	-	31.000.180			
CLIENTES	90.440.000	60.950.000	29.490.000	-	29.490.000			
ACTIVO FIJO	11.145.000	-	11.145.000	-	11.145.000			
DEPRECIACION ACUMULADA	-	1.629.000	-	1.629.000	-	1.629.000		
EXISTENCIAS	5.500.000	4.500.000	1.000.000	-	1.000.000	-		
IVA CF	4.370.000	4.132.500	237.500	-	237.500	-		
PPM	3.075.625	3.000.000	75.625	-	75.625	-		
CUENTA PARTICULAR	20.000.000	5.000.000	15.000.000	-	15.000.000	-		
PROVEEDORES	19.694.500	29.155.000	-	9.460.500		9.460.500		
HONORARIOS POR PAGAR	667.594	723.375	-	55.781		55.781		
SUELDOS POR PAGAR	4.167.750	4.519.250	-	351.500		351.500		
PREVISION POR PAGAR	1.086.300	1.178.100	-	91.800		91.800		
IVA DF	12.445.000	13.490.000	-	1.045.000		1.045.000		
RETENCION	79.906	86.625	-	6.719		6.719		
CAPITAL	-	5.000.000	-	5.000.000		5.000.000		
UTILIDADES ACUMULADAS	5.000.000	39.227.500	-	34.227.500		34.227.500		
VENTAS	-	66.000.000	-	66.000.000				66.000.000
COSTO DE VENTAS	4.500.000	-	4.500.000	-			4.500.000	
GASTOS DEL GIRO	12.500.000	-	12.500.000	-			12.500.000	
ASESORIAS	750.000	-	750.000	-			750.000	
SUELDOS	5.319.600	-	5.319.600	-			5.319.600	
MULTA FISCAL	150.000	-	150.000	-			150.000	
CORRECCION MONETARIA	-	-	-	-			-	
DEPRECIACION	1.114.500	-	1.114.500	-			1.114.500	
REAJUSTE ART. 72	38.208	-	38.208	-			38.208	
IMPUESTO DE PRIMERA	5.547.188	-	5.547.188	-			5.547.188	
SUMAS	290.660.920	290.660.920	117.867.800	117.867.800	87.948.305	51.867.800	29.919.495	66.000.000
RESULTADO POSITIVO						36.080.505	36.080.505	
SUMAS TOTALES	290.660.920	290.660.920	117.867.800	117.867.800	87.948.305	87.948.305	66.000.000	66.000.000

Determinación de la Base Imponible al 31.12.2020

INGRESOS:

Ingresos Percibidos por Ventas año 2020	55.000.000	+
TOTAL INGRESOS ANUALES	55.000.000	=

EGRESOS POR CAMBIO DE REGIMEN:

Existencias hasta 31.12.2019 Pagadas	(2.500.000)	-
Activo Fijo hasta 31.12.2019 Pagados	(4.360.500)	-
Pérdida Tributaria AT 2020 actualizada al 31.12.2019 (A contar año 2020 no se actualiza)	0	-

EGRESOS:

Compra Existencias Pagadas año 2020	(2.100.000)	-
Remuneraciones pagadas el año 2020	(4.876.300)	-
Honorarios, Prestación de servicios y Asesorías Pagados 2020	(687.500)	-
Compra Activo Fijo Pagados año 2020	(4.200.000)	-
Gastos del Giro pagados año 2020	(8.750.000)	-
Multas Fiscales pagadas año 2020 (Art. 21 Inc. 2°)	(150.000)	-
Reajuste Art. 72 pagado año 2020 (Art. 21 Inc. 2°)	(38.208)	-
I.D.P.C. AT. 2020 pagado año 2020 (Art. 21 Inc. 2°)	(5.547.188)	-
GR afectos Art. 21 Inciso 1° y 3° (pagados)		-

TOTAL EGRESOS ANUALES	(33.479.695)	=
------------------------------	---------------------	----------

SUB - TOTAL	21.250.305	=
--------------------	-------------------	----------

OTROS AJUSTES:

Multas Fiscales pagadas año 2020 (Art. 21 Inc. 2°)	150.000	+
Reajuste Art. 72 pagado año 2020 (Art. 21 Inc. 2°)	38.208	+
I.D.P.C. AT. 2020 pagado año 2020 (Art. 21 Inc. 2°)	5.547.188	+

BASE IMPONIBLE (antes del Incentivo al Ahorro)	27.255.700	=
---	-------------------	----------

CALCULO INCENTIVO AL AHORRO ART. 14 E DE LA LIR

Base Imponible antes de incentivo al ahorro	27.255.700	+
Retiros Valor Histórico	(15.000.000)	-
Multa Fiscal Pagadas año 2020 (Art. 21 Inc. 2°)	(150.000)	-
Reajuste Art. 72 Pagado año 2020 (Art. 21 Inc. 2°)	(38.208)	-
I.D.P.C. At. 2020 Pagado año 2020 (Art. 21 Inc. 2°)	(5.547.188)	-

Base Imponible Invertida en la Empresa	3.125.153	
50% sobre la BI Invertida	3.260.153	(3.260.153)

Base Imponible	23.955.548	=
-----------------------	-------------------	----------

Impuesto de Primera Categoría (Tasa 10%)	2.399.555	
---	------------------	--

DETERMINACIÓN DEL CAPITAL PROPIO SIMPLIFICADO

Al 31.12.2020

(+)	CPT positivo (inicial)	39.227.500
(-)	CPT negativo (inicial)	
(+)	Capital Aportado en el Ejercicio	
(+)	Aumentos (efectivos) de capital	
(-)	Disminuciones (efectivas) de capital	
Más:		
(+)	Base Imponible afecta a IDPC del ejercicio	23.995.548
(+)	Incentivo al Ahorro	3.260.153
(+)	Pérdida ejercicios anteriores	0
(+)	Retiros o dividendos percibidos sociedades relacionadas	0
Menos:		
(-)	GR no afectos (Multa Fiscal Pagadas año 2020 (Art. 21 Inc. 2º))	(150.000)
(-)	GR no afectos (Reajuste Art. 72 Pagado año 2020 (Art. 21 Inc. 2º))	(38.208)
(-)	GR no afectos (I.D.P.C. At. 2020 Pagado año 2020 (Art. 21 Inc. 2º))	(5.547.188)
(-)	Retiros o distribuciones del ejercicios	(15.000.000)
(-)	Pérdida tributaria del ejercicio	0
	CAPITAL PROPIO SIMPLIFICADO 01.01.2021	45.747.805

Conclusión

El presente seminario tenía por objetivo comprender la incidencia del Capital Propio Tributario en la determinación de los impuestos finales, considerando el desarrollo que ha tenido este concepto en la legislación tributaria chilena. En este sentido, la Ley 21.210 de modernización tributaria del año 2020 acaba con las interpretaciones del Capital Propio Tributario otorgándole una definición explícita de lo que se entiende por él. A través de esta definición, la ley le da un rol protagónico al CPT dejándolo como la base para el cálculo de impuestos finales, tanto en el régimen tributario 14 A como en el régimen 14 D N°3.

De esta manera, podemos señalar que se justifica la importancia que le otorga la Ley 21.210 al CPT al ser aplicado en la determinación de los impuestos finales, pues al momento de iniciar actividades el primer asiento contable que realiza una empresa es el Inventario Inicial contra el Capital, por lo que se entiende que el nacimiento del Capital tiene la finalidad de generar beneficios futuros. Si este Capital fuese negativo no se estaría cumpliendo con la finalidad mencionada anteriormente, y al ser proporcional al cálculo de la RLI tendríamos una empresa que constantemente tendría pérdidas tributarias, lo que se reflejaría en menores impuestos a pagar. Además, la importancia del CPT se justifica en que éste refleja el incremento patrimonial que una empresa experimenta en el tiempo y lo establece como la base impositiva para ser aplicado a los resultados del ejercicio comercial, con el fin de obtener el resultado tributario aplicable a impuestos. A su vez, podemos señalar que es importante conocer las partidas del balance que afectan la determinación del CPT y comprender su tratamiento tributario, debido a que la forma en que se presenta la información financiera de una empresa en la actualidad no es uniforme y difiere de lo establecido por la norma tributaria. Es decir, si calculásemos un CPT, en diferentes empresas y con diferentes normas financieras, éste sería distinto al que se determinaría si utilizáramos la norma tributaria. Es por esto, que las partidas del balance financiero pasan por un filtro establecido en la LIR, con el objetivo de dar una uniformidad al cálculo del CPT.

Finalmente, podemos señalar que a pesar de que existen distintas metodologías para determinar el CPT, todas estas siempre deberán dar un mismo resultado, el cual podrá ser corroborado a través de la herramienta de la “Razonabilidad del CPT”, pues el CPT y la RLI están relacionadas de manera directa y permiten determinar los impuestos finales.

Bibliografía

- Castro, P., & Morales, A. (2020). Capital Propio Tributario en la Ley de Modernización Tributaria. En M. P. Navarro, & A. Magasich, *Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios* (pág. 526). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Contreras Urzua, H., & Gonzalez Silva, L. (2021). *Manual de Capital Propio Tributario*. Santiago: CEPET LTDA.
- Contreras, Hugo; Gonzalez, Leonel. (2021). *Manual de Capital Propio Tributario*. Santiago: Cepet Editorial.
- Diario Oficial N° 19.151. (1942). *Ley núm. 7,144 Crea el Consejo Superior de Defensa Nacional M de Defensa Nacional Subsecretaria de Guerra*. Santiago.
- Ministerio de Hacienda . (1954). *Ley 11.575 Introduce modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta*. Santiago.
- Ministerio de Hacienda. (1959). *Ley núm 13.305 Reajusta las remuneraciones de todos los empleados que prestan servicios en Chile, suplementa el presupuesto de la Nación, establece nueva unidad monetaria, concede facultades extraordinarias al Presidente de la Republica y modifica las ley*. Santiago.
- Ministerio de Hacienda. (1964). *Ley 15.564 Modifica la Ley N° 5.427, sobre impuestos a las herencias, asignaciones y donaciones y sustituye la Ley N° 8.419, sobre Impuesto a la Renta*. Santiago.
- Ministerio de Hacienda. (1974). *Decreto Ley 824*. Santiago.
- Ministerio de Hacienda. (1974). *Decreto Ley 824 Ley sobre Impuesto a la Renta*. Santiago.
- Ministerio de Hacienda. (1974). *Decreto Ley 830 Código Tributario*. Santiago.
- Ministerio de Hacienda. (1987). *Ley 18.681 Establece Normas Complementarias de Administración Financiera, de Incidencia Presupuestaria y Personal*. Santiago.
- Ministerio de Hacienda. (2020). *Ley 21.210 Moderniza la legislación tributaria*. Santiago.
- Ministerio del Interior. (1979). *Fija texto refundido y sistematizado del Decreto Ley Num. 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales*. Santiago.
- Ministerio del Trabajo y Previsión Social. (2003). *DFL 1, Código del Trabajo*. Santiago.
- Navarro, M. P., & Magasich, A. (2020). *Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Ortega, Claudio. (2020). *Capital Propio Tributario*. Santiago: Legal Publishing.
- Riquelme Silva, P. (2019). *Evolución histórica del Capital Propio Tributario, problemas actuales frente a la tributación de empresas de primera categoría, procesos de*

reorganización empresarial y término de giro. Santiago: Postgrado Economía y Negocios Universidad de Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2014). *Circular N° 73*. Santiago.

Servicio de Impuestos Internos. (2020). *Circular N° 73*. Santiago.

Servicio de Impuestos Internos. (16 de Septiembre de 2021). *Diccionario Basico Tributario Contable*. Obtenido de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm

Servicio de Impuestos Internos. (16 de Septiembre de 2021). *Diccionario Basico Tributario Contable*. Obtenido de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_p.htm

Servicio de Impuestos Internos. (2 de Octubre de 2021). *Diccionario Basico Tributario Contable*. Obtenido de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm

Servicio de Impuestos Internos. (2 de Octubre de 2021). *Diccionario Basico Tributario Contable*. Obtenido de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_d.htm

Servicio de Impuestos Internos. (2 de Octubre de 2021). *Diccionario Basico Tributario Contable*. Obtenido de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_t.htm

Servicio de Impuestos Internos. (15 de Octubre de 2021). *Diccionario Basico Tributario Contable*. Obtenido de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_r.htm

Servicio de Impuestos Internos. (16 de Septiembre de 2021). *Preguntas Frecuentes*. Obtenido de https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_2655.htm

Servicio de Impuestos Internos. (29 de Octubre de 2021). *Preguntas Frecuentes*. Obtenido de https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_4056.htm

Servicio de Impuestos Internos. (01 de Enero de 2021). *www.sii.cl*. Obtenido de [www.sii.cl: https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_r.htm#:~:text=Renta%201%C3%ADquida%20imponible%3A%20Es%20la,al%20patrimonio%20de%20una%20persona](https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_r.htm#:~:text=Renta%201%C3%ADquida%20imponible%3A%20Es%20la,al%20patrimonio%20de%20una%20persona).

Thomson Reuters. (2021). *Regimen excepcional, opcional y transitorio para rectificar el CPT*. Santiago: Thomson Reuters.

Villalobos, K. (2016). Teoría del Capital Propio Tributario (CPT). *Manual de Consultas Tributarias* 466, 43.