



**“NATURALEZA JURÍDICA DE LAS DEDUCCIONES EN CONTRA DEL
IMPUESTO A LA RENTA DE PRIMERA CATEGORÍA: EFECTOS FRENTE A PROCESOS
DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL”**

PARTE I

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

**Alumno: Cecilia Venegas Bastidas
Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde**

Santiago, septiembre 2016

CALIFICACIONES

..... a quienes han hecho posible dedicar estos
últimos años al estudio y crecimiento profesional
...Walter, mis hijos, mis padres y familia.....

AGRADECIMIENTOS

..... a Dios, a nuestra universidad, a nuestros profesores que demostraron cercanía y apoyo a todos sus alumnos, generosidad en la entrega de conocimientos, a nuestros seres queridos que nos han apoyado en todo momento, para emprender este vuelo, a nuestros compañeros....

CAVB

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1.- INTRODUCCIÓN.....	1
2.- ESTADO DE LA CUESTIÓN.....	3
3.- DEFINICIONES PRELIMINARES.....	5
3.1 Conceptos técnicos y comunes.....	5
3.2 Créditos tributarios contra el impuesto de primera categoría y su clasificación.....	10
3.2.1. Créditos contra el impuesto de primera categoría con derecho a devolución.....	10
3.2.2. Créditos imputables al impuesto de primera categoría, sin derecho a devolución y sin derecho a imputación en ejercicios siguientes.....	11
3.2.3. Créditos imputables al impuesto de primera categoría, sin derecho a devolución, pero cuyo excedente da derecho a imputación en los ejercicios siguientes.....	12
4.- ESTUDIO PARTICULAR DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS.....	14
4.1. Créditos contra el impuesto de primera categoría con derecho a devolución.....	15
4.1.1. Comentarios finales a los créditos con derecho a devolución.....	30
4.2. Créditos imputables al impuesto de primera categoría, sin derecho a devolución y sin derecho a imputar en ejercicios siguientes.....	33
4.2.1. Comentarios finales a los créditos tributarios sin derecho a devolución y sin derecho a imputar en ejercicios siguientes.....	51

TABLA DE CONTENIDOS (continuación)

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
4.3. Créditos imputables al impuesto de primera categoría, sin derecho a devolución, pero cuyo excedente da derecho a imputación en los ejercicios siguientes.....	53
4.3.1 Comentarios finales a los créditos tributarios sin derecho a devolución, pero cuyo excedente da derecho a imputación en los ejercicios siguientes.....	68
4.4. Comentarios finales a los créditos tributarios.....	70
5.- BIBLIOGRAFÍA.....	72

ABREVIATURAS

Adj.: Adjetivo
AFP: Administradoras de fondos de pensiones
AT: Año tributario
CORFO: Corporación de Fomento de la Producción
CPR: Constitución Política de la República de Chile
D.F.L.: Decreto con Fuerza de Ley
D.L.: Decreto Ley
D.O.: Diario Oficial
D.S.: Decreto Supremo
Econ.: Economía
E.I.R.L.: Empresa individual de responsabilidad limitada
FNR: Fondo nacional de reconstrucción
FUT: Fondo de utilidades tributables
FUNT: Fondo de utilidades no tributables
Hda.: Hacienda
I + D: Investigación y desarrollo
IND: Instituto Nacional de Deportes de Chile
Lat.: Latín
LGA: Límite global absoluto
LIR: Ley sobre impuesto a la renta, D.L. N°824
MEF: Microempresas familiares
MKIII: Tercera Reforma al Mercado de Capitales
MYPE: Micro y pequeña empresa
OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
Ord.: Ordinario
PPM: Pagos provisionales mensuales
PPUA: Pagos provisionales por utilidades absorbidas
RAE: Diccionario de la real academia española
Res. Ex.: Resolución exenta

R.L.I.: Renta Líquida Imponible
RUT: Rol Único Tributario
S.I.I.: Servicio de impuestos internos
U.F.: Unidad de fomento
U.T.M.: Unidad tributaria mensual

1. INTRODUCCIÓN

La precisión terminológica responde a la necesidad de establecer la pretensión que busca el derecho positivado, sin la cual los esfuerzos interpretativos podrían generar un error en la aplicación normativa.

De la mano con lo anterior, el principio de legalidad cobra relevancia como presupuesto previo a la verificación de hechos jurídicos tributarios. De esta manera, si un determinado hecho no se subsume en las normas generales y abstractas, nunca revestirá el carácter de jurídico. El intérprete debe lograr la precisión para configurar dichos hechos jurídicos.

En el ámbito de la tributación la labor interpretativa genera mayor complicación en los denominados procesos de reorganización empresarial, especialmente en los casos de división, fusión y transformación de sociedades, lo que ha dado pie al establecimiento de corrientes doctrinarias destinadas a salvar la frugal regulación normativa por parte del legislador sobre el referido campo. Uno de estos temas ha sido la posibilidad de asignar o traspasar determinados montos cuya naturaleza es discutida hasta el día de hoy. Estos montos, en la mayoría de los casos, están destinados a rebajar o disminuir el impuesto de primera categoría, los que han recibido distintas denominaciones como derechos personalísimos, derechos de crédito o derechos objetivos, cuya precisión se pretende dilucidar en la presente tesis.

Planteado así el problema, ahora corresponde establecer la hipótesis de trabajo: es posible que determinando correctamente la naturaleza jurídica de las deducciones o rebajas contra el impuesto de primera categoría, se pueda precisar correctamente sus efectos tributarios en los procesos de reorganización empresarial de división, fusión y transformación.

Conforme con lo anterior, la presente tesis será reconducida a través de los siguientes objetivos:

i) conceptos técnicos y comunes de derecho tributario que se relacionan o vinculan con el marco teórico en el cual operan los créditos tributarios;

ii) enumeración de los créditos tributarios vigentes en la declaración de impuesto anual a la renta;

iii) estudio particular y análisis de las deducciones o rebajas al impuesto a la renta de primera categoría que enumera el formulario 22, confeccionado por el servicio de impuestos internos, y que establece nuestro legislador, en la historia de las leyes, ley sobre impuesto a la renta y otras leyes especiales;

iv) naturaleza jurídica de los créditos tributarios imputables contra el impuesto de primera categoría. Análisis de las definiciones de crédito tributario sostenida por el servicio de impuestos internos y en materia de política fiscal;

v) los procesos de reorganización empresarial de división, fusión y transformación, respecto de los créditos tributarios; y

vi) análisis y determinación de los efectos de los créditos tributarios en los procesos de reorganización empresarial de división, fusión y transformación;

La metodología de investigación que se utilizará en este trabajo corresponderá a la dogmática jurídica, lo que implica el estudio de la normativa vinculada a las deducciones contra el impuesto de primera categoría, relacionada, principalmente, con la ley sobre impuesto a la renta regulada en el D.L. N°824, código tributario D.L. N°830, código civil D.F.L. N°1, código de comercio, ley de sociedades anónimas N°18.046 y la constitución política de la república de Chile. También, se asumirá el método analítico, al analizar la deducciones que enumera el formulario 22 sobre declaración de impuesto a la renta, correspondiente al año tributario 2015, ya que, para precisar la naturaleza jurídica de las deducciones o rebajas, es necesario analizar cada uno de los componentes de dicho concepto, para así poder determinar su naturaleza y efectos tributarios. Es posible que en algunos capítulos este orden se vea alterado, lo que previamente será advertido al lector.

2. ESTADO DE LA CUESTIÓN

Actualmente la ley sobre impuesto a la renta y un conjunto de leyes especiales, establecen una serie de deducciones o rebajas en contra del impuesto de primera categoría, enumerados en el formulario 22 sobre declaración de impuesto a la renta, que favorecen a los contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría, los que pueden utilizar en su beneficio, traduciéndose en un menor pago de impuesto de primera categoría.

Dichas deducciones o rebajas son conocidas tributariamente bajo el nombre de créditos, pues el legislador en algunos textos legales las ha definido de tal manera y en otros, se ha referido a ellas bajo la designación de rebajas y/o deducciones, pues dichos créditos originan una rebaja contra el impuesto de primera categoría.

El servicio de impuestos internos ha sostenido que las deducciones o rebajas en contra del impuesto de primera categoría son créditos tributarios que se determinan a favor de los contribuyentes y que solamente pueden ser aprovechados o recuperados por quienes los generan, atendido el carácter de créditos personalísimos. Así lo ha mencionado en ordinario N°2.560, de fecha 14 de agosto de 2009, señalando “ésta Dirección Nacional ha sostenido invariablemente a través del tiempo que en los casos de reorganizaciones empresariales (tales como división, fusión, etc.) los créditos tributarios que se determinan a favor de los contribuyentes que desaparecen con motivo de tales figuras jurídicas, sólo pueden ser aprovechados o recuperados por los mencionados contribuyentes, atendido a que se trata de créditos personalísimos que han sido concebidos por el legislador en beneficio exclusivo de los contribuyente que los generan”. La referida postura sostenida por el ente fiscalizador ha sido controvertida por especialistas en derecho tributario, tales como Ricardo Hernández Adasme¹ y Nicolás Urenda Bilicic,² quienes señalan que

¹ Hernández Adasme, Ricardo, *Fusión, transformación y división de sociedades anónimas, efectos tributarios* (Santiago, La ley, 2000) p. 155-158.

los créditos tributarios tienen una naturaleza patrimonial, por lo tanto forman parte de los activos disponibles de una empresa, y por tal razón se transmitirían en los procesos de fusión y división, siguiendo el mismo destino tributario de cualquier otro activo integrante del patrimonio. Por tal razón nos referiremos al concepto de derecho, derecho personal, derechos personalísimos y a otros términos legales, con el objeto de precisar el sentido y alcance que el legislador le otorga a estos conceptos.

Así, es necesario precisar la naturaleza jurídica del concepto de crédito, deducción o rebaja, para determinar sus efectos tributarios y jurídicos en los procesos de reorganización empresarial. Para tal objetivo es necesario establecer si los referidos conceptos han sido definidos por el legislador y asimismo, determinar el espíritu o la intención que el legislador ha tenido al establecer los mencionados créditos, rebajas o deducciones, pues para determinar jurídicamente el verdadero sentido y alcance de una disposición legal también es necesario atender al espíritu, o la finalidad que el legislador tuvo en vista al establecer dicho crédito.

Por consiguiente, sólo una vez determinada la naturaleza jurídica tributaria de los créditos, deducciones o rebajas que establece la ley de impuesto a la renta y leyes especiales, podremos determinar sus efectos tributarios en los procesos de reorganización empresarial.

² Urenda Bilicic, Nicolás, *División y fusión de sociedades, efectos tributarios* (Santiago, Editorial La Ley, 2004) p.163-166.

3. DEFINICIONES PRELIMINARES

En este primer capítulo se abordará el marco teórico necesario para el análisis que se emprenderá en el transcurso de esta tesis. De esta manera, en una primera parte nos referiremos a los conceptos técnicos y comunes del derecho relacionados con los créditos tributarios contra el impuesto de primera categoría. Trataremos de precisar la definición de los referidos conceptos, pues la mayoría de los términos relacionados con los créditos tributarios no se encuentran definidos por el legislador tributario en las disposiciones legales que los contienen, pues sus términos o palabras han surgido producto del tecnicismo, y recogen y mezclan disciplinas tanto legales, contables, financieras y económicas.

3.1. Conceptos técnicos y comunes

Nuestro código civil, en sus artículos 19 al 24, nos señalan lo siguiente: i) fija pautas para la interpretación de la ley, denominadas normas de interpretación, que deben ser consideradas por el intérprete al momento de establecer el sentido y alcance de cualquier norma (hermenéutica jurídica), y que debemos considerar al estudiar las normas que establecen créditos tributarios, y ii) también los referidos artículos nos dicen cuál es el significado que debe atribuírsele a las palabras o términos contenidos en las disposiciones legales. Así, el artículo 19 del código civil, establece la relación entre el tenor literal de una disposición legal con el sentido de la ley y los artículos 20 y 21 del texto legal referido nos indican como el intérprete debe entender las palabras o términos contenidos en la ley. El profesor Alejandro Guzmán Brito,³ señala que de las normas que establecen el sentido de las palabras contenidas en nuestro código civil, se desprenden tres hipótesis de cómo debemos entender el significado de las palabras: a) según su sentido natural y obvio; b) según el sentido dado por el legislador; c) según el sentido

³ Guzmán Brito, Alejandro, *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos*. Conferencias y ponencias presentadas en el congreso realizado en Santiago y Viña del Mar, Mayo 1991 (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1992) p. 73.

técnico de toda ciencia o arte. Así, según el autor referido: a) el sentido natural y obvio de las palabras contenidas en la ley, corresponde al sentido propio que tiene cada palabra, y que ostensible y abiertamente ha sido empleado por la ley, con el objeto de recoger el sentido de las palabras que se le otorga en el común hablar, es decir, el sentido que se le da comúnmente al vocablo, así lo establece la primera parte del artículo 20 del código civil, norma legal que señala “las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras”; b) el sentido dado por el legislador, consiste en que si el legislador ha definido una palabra, sólo debemos considerar la referida definición para interpretar el contenido del término o palabra, así lo señala el artículo 20 del código civil disposición legal que dispone “...pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”; c) según el sentido técnico de toda ciencia o arte, es decir, las palabras técnicas deben entenderse en el sentido que son utilizadas por la ciencia o arte a que pertenecen, conforme a lo expresado en el artículo 21 de nuestro código civil, disposición legal que señala “las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”.

Sin embargo nuestra corte suprema en forma casi categórica ha sostenido que para efectos de determinar el sentido de las palabras contenidas en las disposiciones legales, se debe recurrir al significado que brinda el diccionario de la real academia española, utilizando sólo en forma subsidiaria las reglas de interpretación que contiene nuestro código civil, así lo ha sostenido en sentencias, tales como, fallo N°7905-2013, de fecha catorce de julio de dos mil catorce, pronunciado por la segunda sala de nuestra corte suprema, fallo N° 11528-2014, de fecha catorce de julio de dos mil catorce, pronunciado por la segunda sala de la corte suprema, fallo N° 5408-2009, de fecha nueve de septiembre del año dos mil once, pronunciado por la tercera sala de la corte suprema, fallo N° 111094-2013, de fecha cuatro de agosto del año dos mil catorce, pronunciado por la primera sala de la corte suprema. Por consiguiente el criterio sostenido por la corte

suprema, de cómo debemos entender el significado de las palabras contenidas en las disposiciones legales, es distinto al sostenido por la doctrina.

En consecuencia, para estudiar las palabras relacionadas o vinculadas con el concepto de crédito tributario, seguiremos el criterio sostenido por la doctrina, razón por la cual para analizar las palabras o conceptos técnicos y comunes del derecho relacionados con los créditos tributarios contra el impuesto de primera categoría debemos considerar las definiciones proporcionadas por la referida ciencia o arte, es decir, los significados brindados por especialistas en materia de derecho tributario, contabilidad, economía y finanzas, que corresponde a las definiciones que ahora pasamos a estudiar:

a) Beneficio: en contabilidad se define como “el ingreso total que obtiene una empresa por la venta de su producto menos todos los costes explícitos e implícitos en que incurre para producirlo”.⁴ La ley de impuesto a la renta en su artículo 2 se refiere a la palabra beneficio en término amplio, ya que utiliza los vocablos utilidad o beneficio, como sinónimos, al definir el concepto renta.

b) Deducción: la ley de impuesto a la renta en su artículo 31 hace mención a las deducciones refiriéndose a ellas como rebajas a la renta bruta de una persona natural o jurídica, para el cálculo de la base imponible. Como también en su artículo 55 hace mención a las deducciones que se deben rebajar de la renta bruta global, para determinar la renta neta global. De dichos artículos podemos inferir que deducciones en materia tributaria corresponde a un monto que disminuye o reduce una renta determinada, tal que conlleva a una menor base imponible y como resultado un menor pago de impuesto.

c) Franquicia: “Se entenderá como tales aquellas que han sido establecidas por el legislador para el desarrollo económico y social de la economía del país y que

⁴ Bernanke, Ben S., Frank, Robert H., *Principios de la economía*, Capítulo 8 (Madrid, McGraw-Hill, Interamericana de España, S.A.U. 3ª Ed., 2007) p. 227-229.

benefician a una actividad o zona económica expresamente señalada en la normativa legal”.⁵

d) Incentivos tributarios: en materia de finanzas públicas los incentivos tributarios son “instrumentos por medio de los cuales se busca afectar el comportamiento de los actores económicos a un costo fiscal limitado”.⁶

e) Pagos provisionales mensuales: los pagos provisionales mensuales (PPM) del artículo 84 de la ley de impuesto a la renta, no nos suministra una definición categórica de dicho término, pero la referida disposición legal contiene elementos que nos permiten precisar una definición, así se colige que los pagos provisionales mensuales son de carácter obligatorio que deben efectuar los contribuyentes, constituyendo una provisión contra los impuestos anuales, que se determinan al final del ejercicio comercial; estos PPM rebajan el impuesto final determinado, pago que se efectúa hasta el 30 de abril del año siguiente. También existe un pago provisional voluntario mensual o esporádico, que se define como las sumas que los contribuyentes pueden abonar a cuenta de sus impuestos anuales, sin que exista una obligación determinada para hacerlo, definido en el artículo 88 de la misma ley.

f) Provisión: son estimaciones de obligaciones que a la fecha de los estados financieros se encuentran devengadas o adeudadas, tales como gratificaciones y otros beneficios que serán liquidados en el ejercicio siguiente.⁷ Así, podemos entender que una provisión es una cuenta de pasivo que consiste en reservar una

⁵ *Manual Tributario, Franquicias y Beneficios Tributarios para Empresas y Personas* (Santiago, servicio de impuestos internos, 2006) p. 4.

⁶ Jiménez, Juan Pablo, y Podestá, Andrea, *Serie Macroeconomía del desarrollo: Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en américa latina* (Santiago, Naciones Unidas Cepal, Marzo 2009), p. 4-45.

⁷ Bosch Bousquet, Julio y Vargas Valdivia, Luis, *Contabilidad, Tomo II* (Santiago, Cooperativa de Cultura, Publicaciones y Mutiactiva Ltda., 1991) p. 56.

cantidad de recursos para satisfacer un futuro desembolso por una obligación que se ha contraído con anterioridad.

g) Retenciones: son obligaciones de corto plazo por concepto de impuestos de retención, tales como, I.V.A. e impuesto de segunda categoría. En contabilidad se incluyen aquellas obligaciones derivadas del pago de remuneraciones, como sueldos adeudados y cotizaciones previsionales.

h) Subsidios: en economía se define como “pago por el gobierno a una empresa o familia, que concede o consume una mercancía”.⁸ Para nuestro estudio consideramos subsidios como beneficios directos que concede el Estado a ciudadanos determinados, aportando directamente o sin intermediarios una cantidad de dinero al beneficiario, disminuyéndoles de esta manera el precio de ciertos bienes. En otras palabras es una ayuda o auxilio pecuniario, de carácter extraordinario, que el estado otorga a personas en condición social desmedrada o grupos de la población que por ser vulnerables lo precisan. Los subsidios se diferencian de los incentivos tributarios, tales como, franquicias, zonas francas y beneficios, en que en estos últimos no hay un aporte directo en dinero por parte del estado, sino un aporte indirecto que se traduce en una reducción de las tasas, de los impuestos a pagar, exoneraciones de impuesto, postergaciones o diferimientos de las obligaciones tributarias.

i) Zona franca: es el área o porción unitaria de territorio perfectamente deslindada y próxima a un puerto o aeropuerto amparada por presunción de extraterritorialidad aduanera. En estos lugares las mercancías pueden ser depositadas, transformadas, terminadas o comercializadas, sin restricción alguna, según el artículo 2° del D.S. N°341 de 1977, zonas francas, del ministerio de Hda.

⁸ Samuelson, Paul A., Nordhaus, William D., *Economía 19 ed. con aplicaciones a Latinoamérica* (México, McGraw Hill, Interamericana Editores, S.A. de C.V., 2010) p.698.

3.2. Créditos tributarios contra el impuesto de primera categoría y su clasificación

Para los efectos de análisis hemos dado un orden de presentación de acuerdo a lo estimado de menor a mayor afectación en una reorganización empresarial, considerando así, en primer lugar, los créditos contra el impuesto de primera categoría con derecho a devolución, en segundo lugar los créditos tributarios imputables al impuesto de primera categoría sin derecho a devolución y sin derecho a imputar en ejercicios siguientes los remanentes y finalmente, en tercer lugar, los créditos que se imputan contra el impuesto de primera categoría sin derecho a devolución y con derecho a imputación de los remanentes en los ejercicios siguientes, hasta su total utilización, en consecuencia tenemos la siguiente clasificación y composición de sus créditos integrantes:

3.2.1. Créditos contra el impuesto de primera categoría con derecho a devolución

Estos créditos tributarios, se utilizan o imputan contra el impuesto de primera categoría. Para utilizarlos el contribuyente debe previamente haber pagado la inversión, el desembolso o gasto durante el año comercial, haber cumplido con los requisitos que estipula la ley de impuesto a la renta y posteriormente realizar la declaración de impuesto anual a la renta para poder aplicarlos contra el impuesto de primera categoría. Cumpliendo con los requisitos el contribuyente tiene derecho ya sea al cien por ciento o parte de un porcentaje, según corresponda a la devolución del o los remanentes de créditos a que haya invocado en su declaración de renta. A continuación nombraremos los créditos contra el impuesto de primera categoría con derecho a devolución:

- i) Pagos provisionales, artículo 84 de la LIR, considerado en el formulario 22 como un crédito sin serlo según nuestra opinión, la que será fundada al efectuar el estudio detallado de ésta.
- ii) Crédito fiscal AFP, artículo 23 D.L. N°3.500 de 1980.
- iii) Crédito por gastos de capacitación, ley N°19.518 de 1997 y ley N°20.326 de 2009.

- iv) Crédito por rentas fondos mutuos con derecho a devolución, artículo 18 quáter y/o artículo 108 de la LIR.
- v) Crédito empresas constructoras, D.L. N°910 de 1975, artículo 21.
- vi) Crédito por reintegro peajes, ley N°19.764 de 2001.
- vii) PPUA sin derecho a devolución, artículos 31 N°3 y 41 A letra D N°7 de la LIR.
- viii) PPUA con derecho a devolución, artículos 31 N°3 y 41 A letra D N°7 de la LIR.
- ix) Crédito por sistemas solares térmicos, ley N°20.365 de 2009.
- x) Pago provisional exportadores, artículo 13, ley N°18.768 de 1988. No está vigente al día de hoy, derogada por la ley N°20.780 de 2014.
- xi) Retenciones sobre intereses, según artículo 74 N°7 LIR.

3.2.2. Créditos contra el impuesto de primera categoría, imputables en el ejercicio, sin derecho a devolución y sin derecho a imputación en ejercicios siguientes

Los créditos tributarios que señalaremos a continuación, al igual que los créditos anteriores se utilizan contra el impuesto de primera categoría. Los contribuyentes deben previamente haber realizado la inversión, el gasto o desembolso durante el año comercial, cumplir con los requisitos que estipula la ley de impuesto a la renta, leyes particulares de éstos créditos y posteriormente realizar la declaración de impuesto a la renta para poder aplicarlos contra el impuesto a la renta correspondiente. A diferencia de los créditos tributarios comentados en el punto 3.2.1., los remanentes de éstos créditos no tienen derecho a ser devueltos al contribuyente y tampoco se pueden imputar en los ejercicios siguientes, por lo tanto, sólo se aplican en el ejercicio al cual correspondan los pagos de los desembolsos o inversiones y a la misma declaración de renta a la cual correspondan estos créditos, sin poder utilizar los remanentes de créditos en las declaraciones de impuesto a la renta posteriores. Los créditos a los cuales nos hemos referido son los siguientes:

- i) Crédito por donaciones al fondo nacional de reconstrucción (FNR), ley N°20.444 de 2010.
- ii) Crédito por contribuciones de bienes raíces, artículo 20 N°1 de la LIR.
- iii) Crédito por rentas de fondos mutuos sin derecho a devolución, D.L N°1.328 1976, artículo 108 de la LIR, ley N°19.768 de 2001, N°3 del artículo 1° transitorio.
- iv) Crédito por donaciones para fines culturales, artículos 2 y 3 de la ley N°18.985 de 1990, reglamento contenido en el D.S. del ministerio de educación N°71 de 2014.
- v) Crédito por donaciones para fines educacionales, ley N°19.247 de 1993 artículo 3°.
- vi) Crédito por donaciones para fines deportivos, artículo 62 ley N°19.712, reglamento contenido en el D.S. N° 46, del ministerio secretaría general de gobierno del año 2001.
- vii) Crédito por donaciones para fines sociales, ley N°19.885 del 2003.
- viii) Crédito por rentas de zonas francas, D.S. de Hda. N°341 de 1977.
- ix) Crédito por activo inmovilizado del ejercicio, artículo 33 bis LIR, ley N°20.780 de 2014.

3.2.3. Créditos que se imputan al impuesto de primera categoría, sin derecho a devolución, pero cuyo excedente da derecho a imputación en los ejercicios siguientes

Al igual que los dos tipos de créditos tributarios que vimos anteriormente, éstos se aplican contra el impuesto de primera categoría. Para poder imputar el crédito contra el impuesto de primera categoría, el desembolso o inversión deben haber sido realizados previamente, efectivamente haberse pagado por el contribuyente durante el año comercial respectivo, haber cumplido con los requisitos que estipula la ley de impuesto a la renta, leyes especiales y luego aplicarlos en la declaración de impuesto a la renta correspondiente. A diferencia de los primeros créditos tributarios, los remanentes o excedentes de crédito no tienen derecho a ser devueltos al contribuyente, a diferencia de los segundos créditos tributarios,

éstos si se pueden imputar en los ejercicios siguientes, por lo tanto, al resultar un excedente de crédito, luego de haber sido aplicado contra el impuesto de primera categoría en la declaración de impuesto anual a la renta, tienen derecho a ser imputados en los ejercicios siguientes dichos remanentes, ya sea por algún período posterior o bien hasta su extinción, de acuerdo a lo que indique la ley para cada crédito tributario en particular. Los créditos tributarios a los cuales nos referimos son los siguientes:

- i) Crédito por remanente de crédito por bienes del activo inmovilizado provenientes de inversiones realizadas entre los AT 1999 a 2002, ley N°19.578 de 1998.
- ii) Crédito por donaciones a universidades e institutos profesionales, D.S. Hda. N°340 de 1988, ley N°18.681 de 1987 artículo 69, ley N°18.775 artículo 2° de 1989.
- iii) Crédito por impuesto primera categoría contribuyentes 14 bis LIR, artículo 1° transitorio de la ley N°18.775 de 1989.
- iv) Crédito por inversiones ley Arica, artículo 1 y 2 ley N°19.420 de 1995, ley N°20.655 artículo 1 de 2013.
- v) Crédito por inversiones ley Austral N° 19.606 artículo 1° del año 1999, ley N°20.655 de 2013.
- vi) Crédito por impuestos extranjeros, artículos 41 A letra A) y 41 C de la LIR.
- vii) Crédito por impuestos extranjeros, artículo 41 A letra B y C y artículo 41 C de la LIR.
- viii) Crédito por inversión privada en actividades de investigación y desarrollo ley N°20.241 de 2008, ley N°20.570 de 2012.

4. ESTUDIO PARTICULAR DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS

A continuación estudiaremos y describiremos los créditos tributarios señalados en el capítulo anterior en mayor profundidad, destacando cual fue la idea, intención o finalidad original que tuvo el legislador en su creación.

Los contribuyentes que opten por acogerse a los créditos tributarios, que ha otorgado el legislador, con el fin de beneficiar una actividad de la economía nacional o un área social, deben tener presente que deben cumplir con ciertos requisitos establecidos expresamente en la ley de impuesto a la renta, ley de ventas y servicios, y en leyes especiales para cada crédito tributario en particular, para tener derecho a utilizarlos contra el impuesto final de la renta.

Si bien algunos de estos créditos benefician a los contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría, global complementario, impuesto adicional, impuesto único de segunda categoría e impuesto de herencia (ley N°16.271) en nuestro estudio nos referiremos, a los contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría de la ley de la renta.

Recordando lo estudiado anteriormente, podemos distinguir tres categorías de créditos tributarios imputables contra el impuesto de primera categoría de la ley de la renta:

- 4.1. créditos con derecho a devolución;
- 4.2. créditos sin derecho a devolución y sin derecho a imputar los saldos de créditos en los ejercicios siguientes, imputables en el ejercicio; y
- 4.3. créditos sin derecho a devolución, pero con derecho a imputar los saldos de créditos en los ejercicios siguientes.

4.1. Créditos contra el impuesto de primera categoría con derecho a devolución

Los créditos tributarios que veremos a continuación, se imputan contra el impuesto de primera categoría, produciendo una disminución en el impuesto final. El legislador les otorga expresamente el derecho a devolución, a excepción de los PPM obligatorios, que sin ser créditos la autoridad administrativa, los considera dentro de los créditos en el formulario 22, para efectos de poder rebajarlos contra el impuesto de primera categoría y efectuar la devolución si correspondiese. Efectuada la imputación de los créditos tributarios contra el impuesto de primera categoría, el saldo, remanente o excedente que resultase de estos créditos tributarios, ya sea porque la empresa se encuentra en una situación de pérdida tributaria, o bien porque el impuesto de primera categoría es absorbido por los créditos tributarios, tiene derecho a ser devuelto a los contribuyentes del impuesto de primera categoría, dentro de los cuales tenemos:

i) Pagos provisionales mensuales, regulados por el artículo 84 de LIR, D.L. N°824 de 1974.

Los pagos provisionales mensuales obligatorios, regulados en el artículo 84 de la LIR, no son créditos tributarios, ya que, constituyen una cantidad de dinero que mensualmente los contribuyentes deben pagar como anticipo de sus impuestos anuales. Estos abonos o anticipos tienen el carácter de obligatorio y el fisco tiene el derecho a retener estos montos contra el impuesto de primera categoría, mientras no se determine el impuesto anual a la renta, pues así lo establece la ley de la renta en su artículo 93. Como son un anticipo, a los impuestos anuales, puede resultar una diferencia a favor del contribuyente, es decir, un pago en exceso, que el fisco debe devolver. Nuestra opinión es que como son anticipos de impuestos que siempre tienen derecho a devolución, en caso de producirse un excedente, la autoridad administrativa los considera en el formulario 22 junto con los créditos tributarios con derecho a devolución, para justamente dejar reflejado el derecho a devolución al contribuyente.

Dentro de los pagos provisionales obligatorios mensuales, se incluyen también los pagos provisionales voluntarios, ambos deben haber sido ingresados efectivamente en arcas fiscales durante el año calendario correspondiente, para poder imputarlos contra el impuesto a la renta.

ii) Créditos fiscal AFP, regulados por el artículo 23 D.L. N°3.500 de 1980.

En relación a este crédito tributario no contamos con la historia de la ley, considerando la época en la cual fue promulgado. De acuerdo al artículo 23 D.L. N°3.500 del año 1980, las administradoras de fondos de pensiones (AFP), tienen derecho a un crédito contra el impuesto primera categoría de la ley sobre impuesto a la renta, por el impuesto al valor agregado que soporten por los servicios subcontratados. El crédito tributario consiste en que el I.V.A. crédito fiscal tiene la particularidad de poder rebajarse mensualmente de los pagos provisionales del mismo mes y meses siguientes hasta extinguirse y si aún quedase un remanente al final del ejercicio, este se rebaja como crédito contra impuesto de primera categoría, con derecho a devolución.

Llama la atención, que el legislador tributario hubiese establecido la posibilidad o la prerrogativa de utilizar el I.V.A. crédito fiscal, como abono de los impuestos mensuales de las AFP y además como crédito en la determinación del impuesto a la renta. Pensando positivamente creemos que la intención que tuvo el legislador al establecer este tipo de crédito fue beneficiar los resultados de las AFP, con el fin mayor de beneficiar los fondos de los pensionados. También este crédito tributario tiene otra prerrogativa o beneficio, ya que, al ser utilizado como abono de los impuestos mensuales les permite contar con una mayor liquidez o caja a las AFP, para poder cubrir los desembolsos por pensiones efectivas normales y eventuales mensuales de sus afiliados.

Características del crédito fiscal AFP:

a) El 100% del I.V.A crédito fiscal (tasa 19%) por los servicios subcontratados puede ser utilizado, como abono a los pagos provisionales mensuales.

b) El remanente que resulte al final del ejercicio, se considera un PPM, que se deduce como crédito contra el impuesto anual de primera categoría con derecho a devolución.

c) La aplicación del I.V.A. crédito fiscal como un crédito en su totalidad le permite a la AFP aumentar sus utilidades, ya que no puede ser considerado contablemente como un gasto.

d) Beneficia indirectamente el monto de la cuenta de capitalización individual de las pensiones de vejez, invalidez y sobrevivencia, ya que el crédito en cuestión les permite una mejor gestión financiera a las AFP, aumentando con ello su liquidez.

e) El crédito es por la totalidad del impuesto al valor agregado que soporten las AFP por los servicios subcontratados. Todo el impuesto al valor agregado, constituye un crédito.

iii) Créditos por gastos de capacitación, regulados por la ley N°19.518 de 1997 y sus modificaciones según la ley N°20.326 del 2009.

La historia de la ley N°19.518 de 1997 que fija el nuevo estatuto de capacitación y empleo, nos señala que esta ley tuvo como objetivo alcanzar el desarrollo del país y erradicar la pobreza, viendo que a través de la capacitación laboral era un buen camino para aumentar las competencias laborales de los trabajadores, mejorando su calificación para que las empresas pudieran modernizar sus tecnologías de producción y de gestión. Esperando lograr con ello consolidar el crecimiento de la nación, junto con mejorar la participación de los ciudadanos en los beneficios del desarrollo.

Estimamos que este crédito tributario fue originado para incentivar la capacitación laboral y mejorar el empleo de los trabajadores, ya que de esta forma se incentiva tanto a trabajadores como empresas. Las empresas pueden contar con trabajadores más innovadores, creativos, de calidad y con ello aumentar la producción y crecimiento especializado de las empresas, reflejado finalmente en sus utilidades, las que a su vez contribuyen al crecimiento del país a través del pago de sus tributos.

Este crédito consiste en que los contribuyentes de primera categoría, que cumplan con los requisitos, que establece en su artículo 36 la ley N°19.518 de 1997, tienen derecho a rebajar como crédito contra el impuesto de primera categoría los gastos incurridos en capacitación desarrollados en el territorio nacional. Este crédito a rebajar, no puede exceder del 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el mismo año.

En el caso que el 1% de las remuneraciones imponibles anuales sea inferior a los topes que se indican a continuación, las empresas pueden optar entre el 1% y los topes, dependiendo de los montos de las planillas de remuneraciones imponibles pagadas en el año y siempre y cuando, los gastos efectivos en capacitación desarrollados sean superiores a los límites o topes, en consecuencia tenemos que:

a) Cuando los gastos en capacitación son mayores o iguales al 1% de las remuneraciones imponibles, se puede utilizar como crédito hasta el 1% de las remuneraciones imponibles.

b) Cuando los gastos de capacitación son menores al 1% de las remuneraciones imponibles, tenemos tres situaciones, correspondiente a los tramos siguientes:

b.1) remuneraciones imponibles mayores o iguales a 45 UTM, entonces se puede optar por 9 UTM en reemplazo del 1% de las remuneraciones imponibles;

b.2) remuneraciones imponibles mayor a 35 UTM y menor a 45 UTM, entonces se puede optar por 7 UTM en reemplazo del 1% de las remuneraciones imponibles;

b.3) en el caso que las remuneraciones imponibles anuales sean menores a 35 UTM, no tendrán derecho al crédito por gastos de capacitación que establece el artículo 36 de la ley N°19.518.

Los desembolsos efectivos que realicen las empresas y que den derecho al crédito no constituyen un gasto necesario para producir la renta, según el artículo 40 ley N°19.518 de 1997 de capacitación y empleo.

La parte de los desembolsos que no constituya crédito, se rige por el artículo 31 de la ley sobre impuesto a la renta.

A partir de la modificación de la ley N°20.326, del año 2009, confirió en su artículo 6 a los contribuyentes beneficiarios de este crédito, el derecho de imputar mensualmente contra los PPM un monto calculado de acuerdo a lo indicado en este artículo y en caso de producirse un remanente de crédito este podía seguir siendo imputado en los PPM siguientes hasta su extinción. En caso de quedar un saldo al final del ejercicio éste podía imputarse contra el impuesto de primera categoría hasta el año 2010 y siguientes cumpliendo con los requisitos de esta ley.

En resumen este crédito fiscal por gastos de capacitación presenta las siguientes características:

- a) Beneficia a los contribuyentes de primera categoría referidos en el artículo 36 ley N°19.518 de 1997, sobre estatuto de capacitación y empleo.
- b) Beneficia a los contribuyentes que hubiesen incurrido en gastos por actividades de capacitación a sus trabajadores, desarrollados en el territorio nacional.
- c) El monto del crédito por gastos de capacitación, es variable, tiene límites y topes, el crédito consiste en un 1% de las remuneraciones imponibles anuales, en 7 ó 9 UTM, que dependerá de los montos de las planillas de remuneraciones imponibles y de lo establecido por el artículo 36 de la ley N°19.518.
- d) Los referidos créditos por gastos de capacitación pueden ser utilizados como abonos a los PPM, a partir del año 2009, en conformidad al artículo 6 de la ley N°20.326, de este mismo año, si se cumplen los requisitos establecidos en esta disposición y en caso de existir remanente, éstos se pueden imputar contra el impuesto final de primera categoría, con derecho a devolución.
- e) Los contribuyentes que tengan planillas de remuneraciones anuales inferiores a 35 UTM no tienen derecho al crédito por gastos de

capacitación, cuando el gasto en capacitación es menor al 1% de las remuneraciones imponibles.

iv) Créditos por rentas de fondos mutuos con derecho a devolución, regulados por el artículo 18 quáter y/o artículo 108 de la LIR, D.L.N°824 de 1974.

El mensaje presidencial, en la historia de la ley N°19.768 del año 2001, sobre mercado de capitales, tuvo como objetivo fomentar su desarrollo, a través del ahorro, para así lograr el crecimiento de la economía chilena, condición fundamental para la generación de más y mejores empleos.

Este crédito consiste en que los contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría, tienen derecho a un crédito por rentas provenientes del mayor valor obtenido por el rescate de cuotas de fondos mutuos, adquiridas con posterioridad al 19 de abril del año 2001, artículo 18 quáter (actualmente derogado) y/o artículo 108 de la LIR. Para tener derecho a este crédito los beneficiarios deben participar en fondos mutuos, que tengan inversión en acciones y no encontrarse en la situación contemplada en los numerales 3.1 y 3.2 (ambos referidos a cuotas de fondos mutuos con presencia bursátil en donde el mayor valor no constituye renta) del artículo 107 de la LIR. El monto del crédito es de un 5% del mayor valor declarado por el rescate de cuotas para inversiones cuyo promedio anual de inversión en acciones sea igual o superior al 50% del activo del fondo ó un 3% del mayor valor declarado por el rescate de cuotas para aquellos fondos que dicha inversión sea entre 30% y menos del 50% del activo del fondo. El crédito referido no sólo se puede imputar contra el impuesto de primera categoría, sino también contra el impuesto global complementario o adicional.

Este crédito presenta las siguientes características:

- a) Los contribuyentes beneficiarios son los afectos al impuesto de primera categoría, partícipes en fondos mutuos con inversión en acciones.

- b) El monto del crédito es variable de un 5% ó de un 3%, del mayor valor declarado en el rescate de fondos mutuos, el cual va a depender del porcentaje de inversión en acciones del activo del fondo mutuo.
- c) El crédito se puede imputar contra cualquier obligación tributaria que le afecte al contribuyente al término del ejercicio.
- d) De producirse un excedente en la declaración de impuestos anual a la renta, el contribuyente puede solicitar su devolución.
- e) Para tener derecho al crédito la inversión no debe encontrarse en la situación del artículo 107 de la LIR numerales 3.1 y 3.2.

v) Crédito empresas constructoras, regulado por el D.L. N°910 de 1975, artículo 21.

Originalmente este crédito (el legislador utiliza la palabra deducción) dirigido a las empresas constructoras, fue concebido como una deducción de un 0,65 del I.V.A. débito fiscal, por la venta de bienes corporales inmuebles para habitación, no existiendo los topes actuales por el valor de cada vivienda y de la rebaja de I.V.A.. La ley entendía además por el concepto de habitación las construcciones de estacionamientos, bodegas, siempre que el inmueble destinado a la habitación propiamente tal constituyera la obra principal del contrato. La idea primitiva de esta franquicia fue favorecer la construcción de viviendas de las personas de menores ingresos y de clase media. La ley estimó que las personas de mayores recursos podían costear viviendas de mayor valor sin necesidad de un estímulo fiscal.

Luego fueron introducidas modificaciones por la ley N°20.259 del 2008, al artículo 21 del D.L. N°910 de 1975, la cual modificó los topes del valor de las construcciones de viviendas, al monto total de la franquicia y al concepto de habitación, quedando delimitado a la construcción de viviendas y no a la urbanización, no incluyendo los contratos de construcción por ampliaciones, modificación, reparación o mantenimiento a excepción de los contratos de viviendas sociales.

Hasta el 31 de diciembre del 2014, las empresas constructoras tenían derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios el 0,65 del débito del impuesto al valor agregado que se determinaba en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos, cuyo valor no podía exceder de 4.500 unidades de fomento, con un tope de hasta 225 unidades de fomento por vivienda.

Con la ley N°20.780 del 2014 se vuelve a modificar el artículo 21 del D.L. N°910 de 1975, señalando una rebaja gradual al valor del tope de las construcciones de viviendas, con el fin de facilitar la transición de los proyectos inmobiliarios, quedando de la siguiente forma:

desde el 1° de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015 tope de 4.000 UF;

desde el 1° de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2016 tope de 3.000 UF; y

a partir del 1° de enero de 2017 el tope será de 2.000 UF.

Se sigue manteniendo en 225 UF el monto total de la franquicia que pueden obtener las empresas constructoras por cada vivienda.

Este crédito se imputa mensualmente a los PPM o a cualquier otro impuesto de retención o recargo (o al impuesto en caso de término de giro), al mes siguiente y así sucesivamente hasta llegar al final del ejercicio, en que si aún quedara un remanente de crédito éste puede imputarse finalmente al impuesto a la renta, con derecho a devolución.

Este crédito para empresas constructoras no fue concebido como un crédito contra el impuesto de primera categoría si no que es un crédito contra el I.V.A. débito fiscal mensual, al producirse un remanente al final del año se considera como un pago provisional, con derecho a ser rebajado del impuesto final de primera categoría.

En resumen este crédito para empresas constructoras presenta las siguientes características:

- a) Los contribuyentes beneficiarios son las empresas constructoras afectas al impuesto de primera categoría.
- b) El monto del crédito es de un 0,65 del I.V.A. débito fiscal, con tope de 225 UF por vivienda y con tope del valor total de la construcción.
- c) El crédito es sólo para viviendas habitacionales, no incluye actualmente urbanizaciones.
- d) El crédito puede utilizarse mensualmente contra los PPM o imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo, o al término de giro.
- e) El remanente de crédito al 31 de diciembre puede utilizarse contra el impuesto de primera categoría.
- f) La rebaja contra los impuestos por este concepto se puede aplicar contra los impuestos mensuales sin tener que esperar la devolución de parte de la tesorería general de la república, si no que se aplica en forma directa por la empresa.

vi) Créditos por reintegro de peajes, regulados por la ley N°19.764 del año 2001. No obstante el estudio realizado de la ley N°19.764 del año 2001 no pudimos acceder al mensaje presidencial de la referida ley con el objeto de dilucidar el motivo o intención que el legislador tuvo al establecer este beneficio tributario. Por lo que hemos podido obtener el mensaje presidencial de la historia de la ley N°20.278 del 2008, que señala que en el año 2001 la ley N°19.764 dispuso a favor de las empresas de transporte la recuperación de una proporción de lo pagado en peajes de rutas concesionadas.

Los beneficiarios de esta franquicia son las empresas de transporte de pasajeros propietarias o arrendatarias con opción de compra de buses, que presten servicios de transporte público rural, interurbano o internacional. El beneficio consiste en que pueden recuperar un porcentaje de las sumas pagadas por dichos vehículos, por concepto de peajes, según el D.S. N°900 de 1996, ley de concesiones públicas. Actualmente esta deducción corresponde a un porcentaje de recuperación del valor de los peajes pagados de un 35%.

Esta deducción no fue concebida como un crédito directo contra el impuesto de primera categoría, fue concebido como un beneficio que el contribuyente puede aplicar mensualmente, sin esperar el término del ejercicio, es una deducción que se rebaja de los PPM mensuales, que puede imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo en los meses siguientes, y si aún quedara un remanente a fin de año, se abona al impuesto anual de primera categoría, con derecho a devolución.

Como señalaremos a continuación, éste crédito por reintegro de peajes con derecho a devolución, presenta las siguientes características:

- a) Los beneficiarios son los contribuyentes del impuesto de primera categoría que tienen empresas de transporte de pasajeros público rural, interurbano o internacional.
- b) El porcentaje de recuperación del valor de los peajes pagados es de un 35% mensual.
- c) La rebaja por este concepto se puede aplicar mensualmente contra los PPM o imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo, o al término de giro, sin tener que esperar la devolución de parte de la tesorería general de la república, si no que se aplica en forma directa por la empresa.
- d) El remanente de crédito al 31 de diciembre puede utilizarse contra el impuesto de primera categoría, del ejercicio comercial correspondiente.

vii) PPUA sin derecho a devolución, regulada por los artículos 31 N°3 y 41 A letra D N°7 de la LIR, D.L. N°824 de 1974.

La abreviación PPUA significa pago provisional por utilidades absorbidas, correspondiendo al impuesto a la renta pagado por las empresas por utilidades que luego fueron absorbidas por pérdidas tributarias. Un PPUA se puede originar sin derecho a devolución en el caso de producirse pérdidas que absorban total o parcialmente las utilidades tributables no retiradas o distribuidas, pero éstas utilidades generadas en años anteriores pagaron impuesto a la renta, totalmente o una parte con créditos por impuestos extranjeros. En este caso el PPUA es sin

derecho a devolución en la parte correspondiente a las utilidades que pagaron impuesto, pero fueron pagadas con créditos por impuestos extranjeros.

Las características del PPUA sin derecho a devolución son las siguientes:

- a) Las utilidades no retiradas o distribuidas, que fueron absorbidas con las pérdidas tributarias y aquellas que pagaron impuesto a la renta con créditos por impuestos extranjeros, no tienen derecho a devolución.
- b) El S.I.I. como una forma de control presenta la diferencia en el formulario 22, entre el PPUA sin derecho a devolución del PPUA con derecho a devolución, para controlar la información total del PPUA de la sociedad.

viii) PPUA con derecho a devolución, regulada por los artículos 31 N°3 y 41 A letra D N°7 de la LIR, D.L. N°824 de 1974.

Como bien lo habíamos indicado en el punto anterior un PPUA se produce por la absorción de utilidades no retiradas o distribuidas con pérdidas tributarias, lo que nos indica que el impuesto de primera categoría pagado previamente por utilidades generadas, ya sea propias o ajenas, se considera como un pago provisional el que puede tener derecho a devolución por las pérdidas pasadas, presentes y futuras, es decir, carry back (utilización de pérdidas contra utilidades de años anteriores) o carry forward (utilización de pérdidas contra utilidades futuras propias) que se pudieran producir, cumpliendo con los requisitos establecidos.

Luego a partir de la ley N°20.780 del año 2014, se pierde el carry back, es decir, la utilización de pérdidas contra utilidades de años anteriores, por lo tanto, si tenemos en el ejercicio una pérdida, ésta no puede ser imputada contra utilidades acumuladas de años anteriores. Actualmente lo que nos indica la ley es que en el caso de pérdidas generadas en el mismo ejercicio, éstas pueden ser imputadas sólo contra utilidades del ejercicio y futuras (carry forward), considerando entonces que la sociedad con pérdida recibe en el mismo año, utilidades ajenas o atribuidas.

También la ley N°20.780 del año 2014, señala que las reinversiones efectuadas en sociedades de personas no ingresarán al FUT de las empresas receptoras, pues las reinversiones no formarán parte del FUT de estas empresas, razón por la cual ya no existirá la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto de primera categoría por utilidades absorbidas en estas sociedades, según el artículo 14 de la LIR a partir del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

A continuación presentamos las características de PPUA con derecho a devolución:

a) El impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considera como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, con derecho a devolución.

b) El pago provisional originado por este PPUA, podrá ser imputado en contra de otros impuestos de declaración anual, conforme a lo dispuesto en los artículos 93 al 97 de la LIR, con derecho a devolución.

c) A partir de la ley N°20.780 de 2014 no se podrán absorber pérdidas con utilidades de ejercicios anteriores (carry back). Las pérdidas tributarias se podrán absorber con utilidades ajenas recibidas en el ejercicio y utilidades futuras propias (carry forward).

ix) Crédito por sistemas solares térmicos, regulada por la ley N°20.365 del año 2009.

En la historia de la ley N°20.365 del 2009 vemos que el mensaje presidencial tuvo como iniciativa disminuir la dependencia de combustibles fósiles, tales como el petróleo y sus derivados, debido a las altas y bajas que se produce en sus precios y los problemas de suministro que normalmente ha experimentado en los últimos años. Debido a lo anterior el gobierno de la época decidió promover el uso de energías no contaminantes y aprovechar el alto nivel de energía solar que goza nuestro país. Con el fin de disminuir la inflación e impulsar la economía nacional se estableció un crédito tributario para financiar sistemas solares térmicos, para abaratar costos de agua potable sanitaria calentada, dirigido a las

construcciones de viviendas nuevas de hasta 4.500 unidades de fomento, disminuyendo con esto los costos de instalación de estos sistemas.

Las empresas constructoras tenían derecho a un crédito equivalente a todo o parte del valor de los sistemas solares térmicos y de su instalación que realizaran en viviendas habitacionales de hasta 4.500 unidades de fomento, los que podían deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios mensuales y si hubiese resultado un remanente de crédito al término del ejercicio, se podía deducir o imputar a cualquier impuesto de retención o recargo del impuesto a la renta.

No obstante esta ley no se encuentra vigente desde el 1° de enero de 2014, aparece este crédito en el formulario 22 de declaración de impuesto a la renta, como una rebaja para los contribuyentes, empresas constructoras, por las viviendas cuya recepción municipal se hubiese obtenido después del 31 de diciembre del año 2013, cuando ésta se hubiese solicitado con anterioridad al 30 de noviembre del año 2013.

Las características del crédito por sistemas solares térmicos son las siguientes:

- a) El crédito tributario era un beneficio para las empresas constructoras.
- b) El crédito se rebajaba mensualmente de los PPM obligatorios.
- c) El remanente de este crédito tenía el carácter de abono como un PPM en contra del impuesto de primera categoría.
- d) Establecía un beneficio tributario por todo o parte del valor de los sistemas solares térmicos y de su instalación, por viviendas de hasta 4.500 UF.

x) Pago provisional exportadores, regulado por el artículo 13 de la ley N°18.768 del año 1988, modificado por la ley N°19.578 de 1998.

Debido a que no fue posible encontrar la historia de la ley N°18.768 de 1988, es que tomamos la historia de la ley N°19.578 de 1998, ya que modifica en parte el artículo 13 de la ley N°18.768, en su artículo 5°, indicando que el mensaje presidencial tenía como objetivo el mejoramiento de las pensiones. Con el fin de recabar recursos necesarios para financiar el mejoramiento de las pensiones, el

legislador consideró hacer modificaciones tributarias a la ley de la renta y un plan especial de lucha contra la evasión, centrado en el impuesto al valor agregado. De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 13 de la ley N°18.768, de 1988, modificado por el artículo 31 de la ley N°18.899 de 1989 y artículo 5 de la ley N°19.578 de 1998, señalaba que los contribuyentes exportadores podían considerar como pago provisional, el impuesto adicional pagado sobre asesorías técnicas contratadas con personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre y cuando dichas asesorías se integraran al costo de los bienes y servicios a exportar.

Luego a partir de la reforma tributaria del 2014, esta ley fue derogada por el N°13 del artículo 17 de la ley N°20.780, diferenciando entre las asesorías técnicas prestadas con anterioridad al 1° de enero de 2015, de aquellas asesorías técnicas prestadas con posterioridad a esa fecha, independientemente de la fecha de pago de la asesoría técnica propiamente tal y del pago de impuesto adicional, quedando de la siguiente forma:

a) Asesorías técnicas prestadas con anterioridad al 1° de enero de 2015. Antes de la reforma tributaria el impuesto adicional se consideraba un pago provisional independiente de la fecha de pago de la asesoría.

En este caso no podía utilizarse el impuesto, como costo o gasto de la exportación. Pero en la medida que no se utilizase el beneficio como pago provisional podía considerarse como un costo o gasto, siempre que el impuesto adicional formara parte del valor de la remuneración que hubiese pagado el contribuyente por el servicio contratado, y siempre y cuando se cumplieren las condiciones y requisitos, indicados en los artículos 30 y 31 de la LIR.

b) Asesorías técnicas prestadas a partir del 1° de enero de 2015: a partir de esta fecha no puede considerarse como un PPM, el impuesto adicional pagado se puede considerar como costo o gasto de la actividad de exportación, en la medida que el impuesto forme parte del valor de la remuneración que deba pagar el

contribuyente local por el servicio contratado, y siempre y cuando se cumplan las condiciones y requisitos, según los artículos 30 y 31 de la LIR.

Como características del crédito por pagos provisional exportadores podemos señalar las siguientes:

- a) Era un beneficio tributario dirigido a los contribuyentes exportadores o aquellos autorizados por el ministerio de economía, fomento y turismo, hasta el 31 de diciembre de 2014.
- b) El impuesto adicional por los servicios contratados en el extranjero, podía ser utilizado como un crédito tributario, por tener el carácter de PPM, e imputarse a los impuestos anuales finales, como impuesto de primera categoría, impuesto global complementario o impuesto adicional.
- c) El impuesto adicional siempre debía estar cancelado para poder imputarse como un crédito contra los impuestos finales.
- d) Hasta el 31 de diciembre de 2014 se podía considerar como un PPM y en caso de existir un remanente a favor del contribuyente, se podía solicitar su devolución.
- e) A partir del 1° de enero de 2015, el impuesto adicional no se puede considerar como un PPM, corresponde a un costo o gasto, según corresponda, en la medida que se cumplan las condiciones y requisitos estipulados en la ley.

xi) Retenciones sobre intereses, regulado por el artículo 74 N°7 LIR, D.L. N°824 de 1974.

Los contribuyentes que tengan inversiones en instrumentos de deuda de oferta pública, que sean contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile de acuerdo al artículo 104 de la LIR, deben retener y pagar un 4% sobre los intereses devengados por estas inversiones. La retención y pago de impuesto la debe realizar el representante de estos inversionistas con domicilio o residencia en Chile, conforme a las normas del artículo 74 N°7 de la LIR.

Las retenciones son consideradas un pago provisional y se pueden abonar a los impuestos anuales a la renta de primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda, con derecho a devolución por los excedentes que pudieran resultar en la declaración de impuestos anual a la renta.

Como características del crédito por retenciones sobre intereses, podemos mencionar las siguientes:

- a) Las retenciones de impuesto tienen el carácter de PPM.
- b) El beneficio tributario está dirigido a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.
- c) Las inversiones deben ser en instrumentos de deuda de oferta pública.
- d) El inversionista debe contar con un representante con domicilio y residencia en Chile, para efectuar las retenciones y pagos de impuesto.
- e) A partir del 1° de enero de 2017 cambia la forma de tributar de los contribuyentes por las inversiones dependiendo del régimen de tributación, renta atribuida o parcialmente integrado.

Con la reforma tributaria ley N°20.780 del 2014, las reglas referentes a las retenciones sobre intereses se modificaron, a partir del 1° de enero de 2017, la retención del 4% depende del régimen al cual se encuentra afecta la empresa, esto es régimen A (renta atribuida) o régimen B (parcialmente integrado). Para las empresas acogidas al régimen A, la retención del impuesto adicional sólo se realizará para retiros o distribuciones y remesas, que sean imputados al fondo D (registro de control de utilidades que no han pagado impuestos finales) y para las empresas acogidas al régimen B la retención se efectuará para distribuciones o remesas que correspondan a rentas afectas a impuesto adicional.

4.1.1. Comentarios finales a los créditos con derecho a devolución, imputados contra el impuesto a la renta en el respectivo ejercicio

- i) Para poder aplicar los créditos tributarios contra el impuesto de primera categoría los contribuyentes deben haber cumplido con los requisitos establecidos en la ley.
- ii) Para que se puedan imputar los créditos tributarios, el contribuyente debe haber realizado y efectivamente pagado la inversión o gasto con recursos propios de la empresa.
- iii) El legislador tiene por finalidad incentivar el desembolso de estos gastos, garantizando bajo una correcta aplicación del crédito, el derecho a devolución.
- iv) Estos créditos están dirigidos a áreas o actividades específicas de la economía, orientados a giros determinados.
- v) Los créditos tributarios con derecho a devolución constituyen un gasto tributario para el Estado, asumiendo una carga financiera, que le impone a éste contar con circulante, flujos de caja o dinero, dentro del mismo año en que es aplicado el crédito.
- vi) El impuesto al valor agregado tiene injerencia en la determinación del impuesto a la renta al constituir un crédito tributario, ya que en algunos casos vemos que el I.V.A. (ya sea débito fiscal o crédito fiscal) se imputa en un cien por ciento o proporcional, a los pagos provisionales mensuales y de producirse un remanente, este toma el carácter de pago provisional, imputándose a los impuestos finales.
- vii) Estos créditos tienen derecho a devolución, pues el legislador en las disposiciones legales que los establecen, confirió expresamente el referido derecho a devolución.
- viii) Los referidos créditos se imputan contra el impuesto de primera categoría y no contra los impuestos finales, a excepción de los créditos por rentas de fondos mutuos con derecho a devolución, los créditos por retención sobre intereses y los PPM.
- ix) Podemos apreciar que el estado ha puesto un interés mediático en este tipo de créditos, ya que los considera con derecho a devolución, incentivando en el corto

plazo el tipo de actividad económica señalada en los párrafos anteriores, otorgando a los desembolsos efectivos realizados por las empresas un carácter de pago provisional o abonando a los pagos provisionales mensuales o finalmente el excedente deduciéndolo de los impuestos anuales finales a la renta, devolviendo casi en forma inmediata los desembolsos cancelados con anterioridad por la empresa y con ello reactivando el flujo de caja de la compañía y junto con esto contribuyendo al desarrollo de la economía nacional.

x) No obstante lo anterior, la duda que nos surge es porqué el legislador le otorgó a estos créditos el derecho a devolución. La respuesta a esta interrogante no la encontramos en la historia de la ley que estableció los créditos tributarios referidos, pero en relación a dicho tema, y después de haber efectuado un estudio de los créditos mencionados, podemos señalar que para efectos del formulario 22 la autoridad administrativa tributaria, el S.I.I., mezcla retenciones obligatorias, tales como PPM, PPUA, pago provisional exportadores y retenciones sobre intereses, con créditos tributarios propiamente tal, que tienen derecho a devolución, como crédito fiscal AFP, créditos por gastos de capacitación, créditos empresas constructoras, créditos por reintegro de peajes y créditos por sistemas solares térmicos. Lo que podemos señalar es que estos créditos tributarios con derecho a devolución tienen como característica fundamental corresponder a beneficios o incentivos tributarios con una finalidad social, ya que el trasfondo es social, por ejemplo en el crédito fiscal AFP es beneficiar las pensiones de las personas mayores y de menores ingresos aumentando el monto de éstas; en los créditos por gastos de capacitación, es mejorar las habilidades y capacidades de los trabajadores con menos recursos; el crédito para empresas constructoras, data del año 1975, época en que existía mucha escases de viviendas en nuestro país; en crédito por reintegro de pasajes, el legislador tuvo como intención incentivar el transporte público, para que los ciudadanos tuvieran mejores condiciones de transporte; y el crédito por sistemas solares térmicos, se creó para que las familias de menores ingresos pudieran tener una mejor calidad de vida, accediendo a formas de energía más baratas en el largo plazo, brindando de esta forma mejores condiciones de vida.

xi) Estos créditos tributarios están destinados a establecer un beneficio más perceptible para los contribuyentes, ya que el legislador al garantizar una devolución de estos créditos, permite con ello la permanencia en el tiempo, incentivando que se cumplan los objetivos mayores o el espíritu de estos créditos, llegando a un mayor número de beneficiarios indirectos.

xii) Estos créditos tributarios en caso de transformación, fusión o división de sociedades no sufren modificación porque tienen derecho a devolución. En caso de transformación la sociedad sigue existiendo; en caso de fusión la sociedad que desaparece puede recuperar el crédito a través de la sociedad continuadora y en el caso de división si los créditos están en la sociedad madre, que los originó tiene derecho a solicitar la devolución del crédito tributario.

4.2. Créditos imputables al impuesto de primera categoría en el ejercicio, sin derecho a devolución y sin derecho a imputar en ejercicios siguientes

Como segunda clasificación tenemos aquellos créditos tributarios que corresponden a créditos imputables hasta el monto del impuesto de primera categoría del ejercicio y cuyo excedente o saldo que resultase, después de imputar este crédito contra el impuesto de primera categoría, en la declaración de impuesto a la renta anual, no se puede seguir utilizando en los ejercicios siguientes, y tenemos los siguientes créditos tributarios:

i) Crédito por donaciones al fondo nacional de reconstrucción FNR, regulado por la ley N°20.444 del 2010.

El terremoto del 27 de febrero del 2010, motivó la promulgación de la ley N°20.444 de 2010, sobre el fondo nacional de reconstrucción, teniendo como motivación principal crear un fondo nacional de reconstrucción y establecer diversos mecanismos de incentivo tributario a las personas y empresas, para así promover las donaciones destinadas a la reconstrucción del país con ocasión de catástrofes naturales.

El beneficio tributario consiste en rebajas a las bases imponibles (permite deducir como gasto cuatro rentas líquidas imponibles como tope) o un crédito equivalente al 50% del monto de las donaciones, este crédito se imputa sólo contra el impuesto de primera categoría que corresponda al ejercicio en que efectivamente se efectúa la donación, y además exime de la aplicación del impuesto al valor agregado y de los impuestos aduaneros, en el caso que la donación se realice en especies.

Este beneficio tributario tiene topes, no puede exceder el monto de la renta líquida imponible o el uno coma seis por mil del capital propio de la empresa al término del ejercicio correspondiente, determinado de conformidad a lo dispuesto por el artículo 41 de la LIR. El exceso sobre dicho monto no puede ser imputado como crédito, ni ser rebajado como gasto, así como tampoco queda afecto a lo dispuesto en el artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta. Este límite de la renta líquida imponible se determina con preferencia a cualquier otro límite que pueda afectar a otras donaciones realizadas por el contribuyente. La donación debe haber sido financiada con recursos propios registrados en la contabilidad completa del contribuyente, en efectivo o en especies, donadas a este fondo.

Existen dos formas de realizar las donaciones al fondo nacional de reconstrucción, como donaciones sin destino específico y donaciones con destino específico, las cuales tienen los siguientes beneficios tributarios:

a) Donaciones sin un destino específico: es la imputación de un crédito contra el impuesto de primera categoría, equivalente a un porcentaje de la donación efectuada y la parte de la donación que no pueda ser imputada como crédito, puede ser deducida como gasto.

b) Donaciones efectuadas para financiar obras específicas, o con destino específico: estas donaciones no tienen derecho al crédito tributario, el beneficio

tributario consiste sólo en la posibilidad de deducir como gasto el monto total de la donación.

Las características de este crédito, son las siguientes:

- a) Están dirigidas a los contribuyentes de primera categoría, con contabilidad completa y balance general.
- b) La donación debe haber sido financiada con recursos propios registrados en la contabilidad.
- c) La donación puede ser realizada sin un fin específico o con un fin específico.
- d) El beneficio tributario puede ser gasto o puede ser crédito.
- e) Cuando el beneficio tributario se considera como un gasto, rebaja la base imponible en hasta 4 rentas líquidas imponibles.
- f) Cuando el beneficio tributario es utilizado como un crédito, puede imputar el 50% de la donación efectuada al fondo, con dos topes a considerar: i) no puede exceder el 50% de la donación el monto de la renta líquida imponible o ii) no puede exceder del uno como seis por mil del capital propio de la empresa al término del ejercicio.
- g) El límite de la renta líquida imponible se determina con preferencia a cualquier otro límite que pueda afectar a otras donaciones efectuadas por el contribuyente.

ii) Crédito por contribuciones de bienes raíces, regulado por la ley de impuesto a la renta D.L.N°824, artículo 20 N°1.

La ley de impuesto a la renta D.L.N°824 en su artículo 20 N°1 letra a) inciso 2° señala que el impuesto territorial pagado, correspondiente a la declaración de renta, puede rebajarse del impuesto de primera categoría y si se produjera un excedente de esta imputación, a favor del contribuyente, no puede imputarse a otro impuesto ni solicitarse su devolución.

Tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces, los contribuyentes que tengan propiedades agrícolas y/o no agrícolas, los cuales deben estar afectos al impuesto de primera categoría. El beneficio tributario consiste en que

el impuesto territorial o contribución de bienes raíces puede rebajarse del impuesto de primera categoría de la ley de la renta, siempre que se hubiese pagado en el período al cual corresponde la declaración de renta. A continuación veremos los contribuyentes que tienen derecho a este crédito separados por tipo de bien raíz, en agrícolas y no agrícolas:

a) Crédito por contribución de bienes raíces agrícolas:

a.1) tienen derecho a este crédito los propietarios o usufructuarios que posean o exploten estos bienes raíces y que declaren renta efectiva determinada mediante contabilidad completa o renta presunta, según lo dispuesto por los incisos 2° y 3° de la letra a) e inciso decimosegundo de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la LIR;

a.2) como también las personas, como dice la ley, en sentido amplio, entendiéndose empresas, propietarios o usufructuarios, que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de este tipo de bienes raíces, que declaren renta efectiva acreditada mediante el contrato correspondiente, según lo dispuesto por el inciso final de la letra c) del N°1 del artículo 20 de la LIR.

b) Crédito por contribución de bienes raíces no agrícolas:

b.1) los propietarios o usufructuarios que exploten estos bienes raíces, en la medida que declaren renta efectiva, demostrada mediante contabilidad fidedigna, según lo dispuesto por la letra d) del N°1 del artículo 20 de la LIR;

b.2) las sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título estos bienes raíces, según lo dispuesto por el inciso final de la letra d) del N°1 del artículo 20 de la LIR;

b.3) las empresas constructoras y las inmobiliarias por los inmuebles que construyan o manden a construir para su venta posterior; el crédito comprende desde la fecha de recepción definitiva de las obras de edificación, según lo dispuesto por el inciso segundo de la letra f) del N°1 del artículo 20 de la LIR.

Las características del crédito por contribuciones de bienes raíces, son las siguientes:

- a) Está dirigido a los contribuyentes sociedades, propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas y no agrícolas que posean o exploten, den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces agrícolas, que declaren renta efectiva o renta presunta, cumpliendo en cada caso con los requisitos estipulados en la ley de impuesto a la renta.
- b) El crédito consiste en una rebaja del impuesto territorial cancelado en el ejercicio, el que se imputa en la declaración anual a la renta contra el impuesto de primera categoría.
- c) Sólo se puede rebajar el impuesto territorial cancelado en el período al cual corresponde el impuesto a la renta.
- d) Este crédito solo puede imputarse contra el impuesto a la renta.

iii) Créditos por rentas de fondos mutuos sin derecho a devolución, regulados por el D.L. N°1.328 de 1976, por el artículo 108 del D.L.N°824 LIR, modificado por las leyes N°19.768 de 2001, N°3 del artículo 1° transitorio, y N°20.448 de 2010.

La historia de la ley N°19.768 de 2001 señala que el desarrollo del mercado de capitales es fundamental en el crecimiento de una economía, permite fomentar y canalizar el ahorro, hacia los mejores proyectos de inversión, mejorar el acceso al financiamiento de empresas de menores ingresos, lo que redundará en un mayor desarrollo económico. Condición elemental para aumentar y mejorar la calidad de los empleos.

Luego encontramos, en la historia de la ley N°20.448 del 2010, denominada “tercera reforma al mercado de capitales (MKIII)”, que introdujo modificaciones al sistema financiero, señalando que la esencia del mundo globalizado es la unificación de criterios de las distintas economías, desde el punto de vista de los mercados financieros y el mundo comercial. Así su objetivo fue mejorar la liquidez del mercado financiero y comercial, optimizar las condiciones de acceso

de los agentes participantes en los mercados nacionales, otorgar seguridad en las transacciones financieras, incorporar capital humano calificado y mejorar los estándares de competitividad de las empresas públicas y privadas del país.

Los contribuyentes que declaren rentas efectivas, tienen derecho a un crédito por el mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de fondos mutuos efectuado durante el año, adquiridas con anterioridad al 20 de abril de 2001, según artículo 108 de la LIR y N° 3 del artículo 1° transitorio de la ley N° 19.768 de 2001. En el caso de los contribuyentes del artículo 14 bis de la LIR el mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de fondos mutuos se entienden incluidos dentro de los retiros o distribuciones de rentas efectuados.

La base sobre la cual se determina este crédito, es el monto neto anual de los ingresos obtenidos por el mayor valor en el rescate de la inversión en fondos mutuos en acciones, determinando la ley dos tasas de crédito ha aplicar, las que dependerán del porcentaje de inversión en acciones en el activo del fondo, para lo cual se establece un promedio anual, veremos entonces que:

a) cuando la participación en inversiones por acciones en el fondo como promedio anual ha sido igual o superior al 50% del activo del fondo, el crédito a imputar es de un 5% sobre el monto neto anual, considerado la base imponible de este crédito;

b) luego, cuando la participación en inversiones por acciones en el fondo como promedio anual ha sido entre un 30% y menos de un 50% del activo del fondo, el crédito a imputar es del 3% sobre el monto neto anual.

Tanto para los contribuyentes del artículo 14, como del 14 bis, ambos de la LIR, se determina el monto neto anual obtenido por estas rentas, entre los mayores y menores valores obtenidos durante el ejercicio, deduciendo el valor libros o valor de adquisición, según corresponda, para poder determinar el monto de crédito aplicar.

En resumen el crédito por rentas de fondos mutuos con derecho a devolución presenta las siguientes características:

- a) Los contribuyentes beneficiarios son los afectos al impuesto de primera categoría, partícipes en fondos mutuos con inversión en acciones.
- b) El monto del crédito es de un 5% ó 3%, dependiendo del porcentaje de inversión en acciones del activo del fondo mutuo.
- c) El porcentaje de crédito se aplica sobre la base imponible siendo el monto neto anual, determinado sobre los mayores y menores valores obtenido por estas rentas, deduciendo el valor libros o valor de adquisición según sea el caso.
- d) El crédito se puede imputar contra cualquier obligación tributaria que le afecte al contribuyente al término del ejercicio.

iv) Créditos por donaciones para fines culturales, regulados por la ley N°18.985 de 1990, artículos 2 y 3, modificado por la ley N°20.675 de 2013, regulada ésta última modificación por el reglamento contenido en el D.S. del ministerio de educación N° 71 de 2014.

La historia de la ley N°18.985 de 1990, tiene como objetivo principal aumentar la recaudación tributaria con el propósito de disponer de mayores recursos fiscales tendientes a satisfacer los requerimientos sociales más urgentes de la época. Y señalaba que tenía su fundamento programático en la idea de conciliar el desarrollo económico con la justicia social.

Luego, la historia de la ley N°20.675 de 2013 indica que modifica el artículo 8° de la ley N°18.985, con el objeto de fomentar la cultura y las artes, ya que constituyen la expresión de la idiosincrasia de nuestro país, de ampliar el acceso a la cultura y fomentar su desarrollo.

Corresponde aplicar este crédito a los contribuyentes que declaran su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa según artículos 14 quáter ó 20 de la LIR o del artículo 14 bis de la misma ley, en base a retiros y distribuciones.

Este crédito se calcula en base a un porcentaje por las donaciones efectuadas en dinero y/o especies. Una vez realizadas las donaciones a los donatarios autorizados, la ley señala como aplicar los límites al monto de las donaciones y límites al monto de crédito, de acuerdo a lo siguiente:

a) Límite al monto de las donaciones:

a.1) el límite global absoluto (LGA) del ejercicio respectivo, corresponde a un 5% de la renta líquida imponible (RLI) de primera categoría; o

a.2) el uno coma seis por mil (0,16%) del valor del capital propio tributario de la empresa, determinado al término del ejercicio respectivo.

b) Límite al monto del crédito: el monto del crédito equivalente al 50% de la donación, considerando el menor valor entre los dos límites:

b.1) el 2% de la renta líquida imponible de la primera categoría.; o

b.2) el monto equivalente a 20.000 UTM según el valor de ésta unidad del mes de diciembre.

El monto del crédito que se determine dentro de los límites y hasta el monto que establece la ley, se imputa contra los impuestos que correspondan al ejercicio o período en que efectivamente se efectúa la donación. El crédito sólo podrá ser utilizado si la donación se encuentra incluida en la base imponible de los respectivos impuestos, correspondiente a las rentas del año o período en que se efectuó materialmente la donación.

El exceso del crédito que pueda resultar, puede deducirse como gasto, hasta el monto de la renta líquida imponible, hasta en los dos ejercicios siguientes a aquel en que se realizó la donación; si aún quedase un excedente éste no se acepta como gasto y no se considera gasto rechazado.

Características del crédito por donaciones para fines culturales:

- a) Los contribuyentes beneficiarios son los contribuyentes del impuesto de primera categoría.
- b) Las donaciones deben ser efectuadas a los donatarios autorizados.
- c) Existe un límite al monto de la donación y un límite al monto del crédito aplicable.
- d) El exceso de crédito se puede utilizar como gasto hasta en dos ejercicios siguientes y hasta el monto de la renta líquida imponible. Si aún quedase un excedente éste no puede utilizarse como gasto y no se considera gasto rechazado.

v) Crédito por donaciones para fines educacionales, regulado por la ley N°19.247 de 1993 artículo 3°.

La historia de la ley N°19.247 de 1993, tenía como objeto incentivar a las empresas para que se involucraran en proyectos de establecimientos educacionales subvencionados, administrados por las municipalidades o sus corporaciones educacionales o por instituciones privadas sin fines de lucro.

Los contribuyentes que tienen derecho a este crédito, son los afectos al impuesto de primera categoría que declaren renta efectiva, determinadas mediante contabilidad completa según artículos 14 quáter ó 20 de la LIR o en base a retiros o distribuciones, en el caso de los contribuyentes del artículo 14 bis de la LIR.

Para que los contribuyentes puedan utilizar este crédito las donaciones deben previamente cumplir con los requisitos indicados en la ley N°19.247 artículo 5.

El monto del crédito equivale al 50% de las donaciones sólo en dinero, que durante el año haya efectuado la empresa a los donatarios permitidos, ajustadas estas donaciones hasta el límite indicado en la ley. Para que el crédito pueda aplicarse, la cantidad donada debe estar incluida en la base imponible del impuesto de primera categoría correspondiente al año en que se efectuó la donación.

La ley determina límites al monto de las donaciones y límites al monto del crédito, los que expondremos a continuación:

a) Límite al monto de las donaciones: no debe exceder del límite global absoluto (LGA), establecido en el inciso primero del artículo 10 de la ley N°19.885 del año 2003, equivalente al 5% de la R.L.I. de primera categoría del contribuyente.

b) Límite al monto del crédito aplicable: la cantidad a imputar al impuesto de primera categoría, no puede exceder del 2% de la base imponible del impuesto de primera categoría declarada por los contribuyentes y tampoco del límite máximo de 14.000 UTM de diciembre, ajustándose al tope menor.

El monto de la donación que da derecho a crédito, no se considera gasto necesario para producir la renta ni tampoco se le considera gasto rechazado.

Características del crédito por donaciones con fines educacionales:

a) Para poder utilizar el crédito las donaciones deben ser sólo en dinero.

b) Deben realizarse a los donatarios autorizados.

c) Los contribuyentes beneficiarios del crédito, son los afectos al impuesto de primera categoría.

d) El monto de la donación que da derecho a crédito, no se considera gasto necesario para producir la renta ni tampoco se le considera gasto rechazado.

e) El crédito corresponde al 50% de las donaciones, con límites al monto de la donación y límites al monto del crédito.

vi) Crédito por donaciones para fines deportivos, regulados por la ley N°19.712 de 2001, artículo 62 y el reglamento contenido en el D.S. N°46 del ministerio secretaría general de gobierno de 2001.

La historia de la ley N°19.712 de 2001, sobre créditos para fines deportivos, señala como objetivos el mejoramiento de la calidad de vida y la salud de la población chilena mediante el desarrollo y el fomento de la actividad física.

Los contribuyentes beneficiarios de este crédito son los que declaren rentas determinadas mediante contabilidad completa, según artículos 14 quáter o 20 de la LIR o a base de retiros y distribuciones, del artículo 14 bis de la LIR.

El beneficio consiste en un crédito del 50% de la donación para fines deportivos contra el impuesto de primera categoría, siempre que la donación se efectúe a los proyectos indicados en el registro, según el artículo 68 de la ley N°19.712 de 2014, ley del deporte, para lo cual además se deben cumplir las siguientes condiciones:

a) donación en proyectos deportivos cuyo objetivo sea destinarlas a la cuota nacional o a una o más de las cuotas regionales establecidas en el Título IV, o para financiar proyectos destinados al cumplimiento de los objetivos indicados en las letras a), b), c) o d) del artículo 43 cuyo costo total sea inferior a 1.000 UTM y que se encuentren incorporados en el registro;

b) donación en proyectos deportivos cuyo costo total sea superior a 1.000 UTM, que se encuentren incorporados en el registro a que se refiere el artículo 68 de la ley N°19.712 y que cumplan con la condición de destinar al menos el 30% de la donación, a indicación del donante, a otro proyecto de aquéllos incorporados en el registro o al IND para beneficiar a la cuota nacional o a una o más de las cuotas regionales. En el caso que no se cumpla esta condición, el monto del crédito tributario corresponde a un 35% de la donación;

c) donaciones en proyectos deportivos destinados al cumplimiento del objetivo, indicado en la letra e) del artículo 43 de la ley N°19.712 del 2014, esto es financiar, total o parcialmente, la adquisición, construcción, ampliación y reparación de

recintos para fines deportivos, que se encuentren incorporados en el registro y cuyo costo total sea inferior a 8.000 UTM;

d) donaciones en proyectos deportivos destinados al cumplimiento del objetivo, indicado en la letra e) del artículo 43 de la ley N°19.712 del 2014, cuyo costo total sea superior a 8.000 UTM, que se encuentren incorporados en el registro y que cumplan con la condición de destinar al menos el 30% de la donación, a indicación del donante, a otro proyecto de aquéllos incorporados en el registro o al IND para beneficiar a la cuota nacional o a una o más de las cuotas regionales. En el caso que no se cumpla esta condición, entonces el monto del crédito tributario será equivalente a un 35% de la donación.

Este crédito sólo puede ser deducido si la donación se encuentra incluida en la base imponible del impuesto de primera categoría correspondiente al año en que se efectuó materialmente la donación. El exceso de la donación que no pueda ser utilizada como crédito, se considera un gasto necesario para producir la renta.

Del mismo modo que los créditos por donaciones con fines culturales y las donaciones con fines educacionales, para aplicar el crédito por donaciones con fines deportivos existen límites al monto de las donaciones y límites al monto de crédito:

a) Límite al monto de las donaciones: para el cálculo del crédito el monto de las donaciones para fines deportivos no debe exceder del límite global absoluto (LGA), de acuerdo al inciso primero del artículo 10 de la ley N°19.885 del año 2003, equivalente al 5% de la R.L.I. de primera categoría del contribuyente.

b) Límite al monto del crédito aplicable: el crédito por donaciones no puede exceder del 2% de la base imponible de dicho tributo y tampoco del límite máximo de 14.000 UTM del mes de diciembre.

Este crédito tiene las siguientes características:

- a) Las donaciones deben ser sólo en dinero.
- b) Los proyectos deben encontrarse en el registro de proyectos para fines deportivos.
- c) Los contribuyentes beneficiarios del crédito, son los afectos al impuesto de primera categoría.
- d) Estas donaciones tienen límites al monto de la donación y límites al monto del crédito.
- e) Se puede utilizar el 50% de crédito del valor de la donación, siempre que se cumplan las condiciones o bien, en el caso que no se cumplan las condiciones se puede utilizar un 35% de crédito sobre el valor de la donación.
- f) Para poder utilizar el crédito tributario la donación debe estar formando parte de la base imponible del contribuyente.
- g) El exceso del crédito se considera gasto necesario para producir la renta.

vii) Créditos por donaciones para fines sociales, regulados por la ley N°19.885 de 2003, modificado por la ley N°20.675 de 2013.

La ley N°19.885 del 2003, incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos.

Luego, la historia de la ley N°20.675 del 2013, como también lo indicamos en las donaciones con fines culturales, tiene como objetivo fomentar la cultura y las artes ya que constituyen la expresión de la idiosincrasia de nuestro país, de ampliar el acceso a la cultura y fomentar su desarrollo.

Los contribuyentes beneficiarios, son los de la primera categoría que declaren rentas efectivas, determinadas mediante contabilidad completa según artículos 14 quáter o 20 de la LIR o a base de retiros o distribuciones, contribuyentes del artículo 14 bis de la LIR, por las donaciones realizadas sólo en dinero, que se hayan efectuado a los donatarios indicados en la ley.

Tal como los tres créditos estudiados anteriormente, este crédito tiene límites al monto de las donaciones y límites al crédito aplicable, los que pasamos a señalar:

a) Límite al monto de las donaciones: para el cálculo del crédito el monto de las donaciones para fines sociales no debe exceder del límite global absoluto (LGA), de acuerdo al inciso primero del artículo 10 de la ley N°19.885 del año 2003, equivalente al 5% de la renta líquida imponible de primera categoría del contribuyente, considerándose todas las donaciones realizadas durante el año;

b) Límite al monto del crédito aplicable: el monto del crédito aplicable, equivale al 50%, 40% ó 35%, de las donaciones efectuadas, ajustadas hasta el límite del 5% de la RLI, no pudiendo exceder del equivalente al uno como seis por mil de su capital propio tributario, con un máximo de 14.000 UTM al mes de diciembre del ejercicio en que se efectúa la donación.

Si las donaciones son de un monto inferior o igual a 1.000 UTM efectuadas directamente a instituciones, señaladas en el artículo 2° de la ley N°19.885 del año 2003, o al fondo mixto de apoyo social, señaladas en el artículo 3° de la ley N°19.885 del año 2003, tienen derecho a un crédito equivalente al 50% de las donaciones contra el impuesto de primera categoría.

Para las donaciones que superen las 1.000 UTM y a lo menos el 33% haya sido donada al fondo, en donde el donante puede proponer el área de proyectos o programas a que se destinará ese porcentaje, tendrán derecho a un crédito equivalente al 50% del monto de la donación.

Las donaciones que superen las 1.000 UTM y se haya donado al fondo menos de un 33%, tienen derecho a un crédito equivalente al 35% del monto de la donación.

Además los contribuyentes de primera categoría que hayan efectuado donaciones a instituciones que presten únicamente servicios como los señalados en los números 1 y 2 del artículo 2º de la ley N°19.885, pueden realizar donaciones de hasta 1.000 UTM, a proyectos y programas destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, completando en total, hasta 2.000 UTM. Estas donaciones tienen un crédito equivalente al 50% de la donación.

En la situación que éstas donaciones superen las 1.000 UTM se define si el crédito aplicar es de un 50% o de un 40% dependiendo si la donación ha sido realizada al fondo en un 25% o menos de un 25%. Si la donación fue de al menos un 25%, el crédito equivalente es de un 50%. Si la donación ha sido realizada al fondo en menos de un 25%, el crédito equivalente es de un 40%.

Para que éste crédito pueda ser aplicado contra el impuesto de primera categoría, la donación debe haberse incluido en la base imponible del impuesto de primera categoría, correspondiente a las rentas del año en que se materializa la donación. La parte de la donación que no se utilice como crédito, se considera gasto necesario para producir la renta.

Características de este crédito:

- a) Los receptores del beneficio de la donación, son las instituciones y el fondo mixto de apoyo social.
- b) Los contribuyentes beneficiarios del crédito, son los afectos al impuesto de primera categoría.
- c) Las donaciones deben ser sólo en dinero.
- d) Estas donaciones tienen límites al monto de la donación y límites al monto del crédito.
- e) Se considera gasto necesario para producir la renta, la parte de las donaciones que no se utilice como crédito.

viii) Crédito por rentas de zonas francas, regulado por el D.S. de Hda. N°341 de 1977.

El D.S. N°341 de 1977 en su artículo 23, señala que las sociedades administradoras y los usuarios que se instalen dentro de las zonas francas están exentas de los impuestos a las ventas y servicios, por las operaciones que realicen dentro de dichos recintos y zonas. Como también, están exentas del impuesto de primera categoría de la LIR por las utilidades devengadas.

Actualmente las zonas francas en nuestro país son las siguientes: Iquique, de la región de Tarapacá y Punta Arenas, de la región Magallanes y Antártica chilena.

El crédito consiste en la exención del impuesto de primera categoría, para los contribuyentes que desarrollen actividades dentro y fuera de las zonas francas. El monto del crédito se calcula sobre el conjunto de las rentas obtenidas, aplicando la tasa y demás normas del impuesto de primera categoría, como si no existiera exención.

Características del crédito por rentas en zonas francas:

- a) Los beneficiarios del crédito son los contribuyentes de primera categoría.
- b) Rige para las actividades desarrolladas por los contribuyentes dentro y fuera de las zonas francas.
- c) Para calcular el crédito se deben considerar todas las rentas que obtenga el contribuyente.
- d) El monto del crédito equivale al monto del impuesto de primera categoría.

ix) Crédito por activo inmovilizado del ejercicio, regulado por la ley N°18.985 de 1990, artículo 33 bis de la ley de impuesto a la renta, D.L. N°824, modificado por la reforma tributaria ley N°20.780 de 2014.

En la ley N°18.985 del año 1990 en su artículo 1° número 13 se agregó el artículo 33 bis, señalando que el objetivo principal era aumentar la recaudación tributaria con el propósito de disponer de mayores recursos fiscales, tendientes a satisfacer los requerimientos sociales. Para lo cual creó un incentivo específico a la inversión productiva, especialmente dirigido al sector de la pequeña y mediana empresa,

excluyendo de este beneficio a las empresas públicas y a aquellas en que el estado tuviese una participación mayoritaria de la propiedad.

Con la reforma tributaria de la ley N°20.780, se modificó el artículo 33 bis de la LIR, quedando vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 la norma general, equivalente a un crédito del 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio, el cual se imputa contra el impuesto de primera categoría por las rentas del ejercicio. A partir del 1° de octubre 2014 y hasta el 1° de octubre 2015 por disposición transitoria, de la misma reforma tributaria se modificaron las tasas de crédito a utilizar. La nueva ley señala que a partir del 1° de enero del 2015, otorga distintas tasas de crédito dependiendo del promedio de ventas anuales de los contribuyentes de los últimos tres ejercicios.

El beneficio consiste en un crédito tributario por inversiones en bienes del activo inmovilizado que deben cumplir con las condiciones que establece el artículo 33 bis de la LIR, y que beneficia a los contribuyentes que declaren renta efectiva determinada mediante contabilidad completa.

A continuación veremos la modificación transitoria y posteriormente la modificación al artículo 33 bis:

a) A contar del 1° de octubre del 2014 y hasta el 1° de octubre del 2015, el crédito por activo inmovilizado, por los bienes adquiridos, construidos y tomados en arrendamiento con opción de compra, equivalía a las tasas según el promedio de ventas o ingresos anuales que se indican a continuación:

a.1) contribuyentes que registraban un promedio de ventas o ingresos anuales que no superaban las 25.000 UF, en los últimos 3 ejercicios, tenían derecho a un crédito de una tasa del 8%;

a.2) contribuyentes que registraban un promedio de ventas o ingresos anuales superior a 25.000 UF y que no superaban las 100.000 UF, en los últimos 3 ejercicios, tenían derecho al crédito equivalente al porcentaje que resultaba de

multiplicar 8%, por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales expresados en UF, sobre 75.000, lo que se representa mediante la aplicación siguiente fórmula:

$8\% \times [(100.000 - \text{Ventas o Ingresos anuales expresados en UF}) / 75.000] = \% \text{ a aplicar.}$

Si el porcentaje que resultaba de aplicar la citada fórmula, era inferior al 4%, éste último porcentaje se aplicaba como tasa del crédito;

a.3) contribuyentes que registraban un promedio de ventas o ingresos anuales superiores a 100.000 UF, en los últimos 3 ejercicios, tenían derecho al crédito con una tasa del 4%.

b) La reforma tributaria ley N°20.780 del 2014 artículo 1° número 17) modificó el artículo 33 bis de la LIR, a partir del 1° de enero de 2015, quedando el crédito por inversiones en activo fijo, con tasa de acuerdo al promedio de ventas anuales de los contribuyentes, es así como tenemos el promedio de ventas dividido en tres niveles:

b.1) contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales que no superen las 25.000 UF, en los últimos 3 ejercicios, tienen derecho a un crédito equivalente al 6%;

b.2) contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales superior a 25.000 UF y que no superen las 100.000 UF, en los últimos 3 ejercicios, tienen derecho a un crédito que resulte de multiplicar 6% por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales, sobre 75.000. Fórmula que queda expresada de la siguiente forma: $6\% \times [(100.000 - \text{Ventas o Ingresos anuales expresados en UF}) / 75.000] = \% \text{ a aplicar.}$ Si el porcentaje que resulte es inferior al 4%, se aplica este porcentaje para la determinación del crédito;

b.3) contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales superiores a 100.000 UF, en los últimos 3 ejercicios, tienen derecho a un crédito equivalente al 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o

que tomen en arrendamiento con opción de compra, según corresponda.

El monto anual del crédito, por todas las inversiones en activo inmovilizado del ejercicio, no puede exceder de 500 UTM.

Características del crédito por activo inmovilizado del ejercicio:

- a) Beneficia a los contribuyentes que declaren renta efectiva determinada mediante contabilidad completa.
- b) El crédito se otorga por inversiones en bienes del activo inmovilizado que deben cumplir con las condiciones que establece el artículo 33 bis de la LIR.
- c) El monto del crédito tributario es variable, a partir de la reforma tributaria 2014, dependiendo del promedio de ventas o ingresos anuales, en los últimos 3 ejercicios.
- d) El monto anual del crédito, por todas las inversiones en activo inmovilizado del ejercicio, no puede exceder de 500 UTM.

4.2.1. Comentarios finales a los créditos tributarios sin derecho a devolución y sin derecho a imputar en ejercicios siguientes, imputables en el ejercicio

- i) Del mismo modo que los créditos tributarios con derecho a devolución, previo a la utilización de estos créditos los contribuyentes deben haber cumplido con los requisitos establecidos en la ley, para poder aplicarlos contra el impuesto de primera categoría.
- ii) El contribuyente debe haber realizado y pagado la inversión o el gasto con recursos propios para que tenga derecho a la imputación de estos créditos tributarios.
- iii) El legislador tiene por finalidad incentivar el desembolso de las inversiones o gastos, garantizando bajo una correcta aplicación del crédito, su imputación contra el impuesto de primera categoría.
- iv) Estos créditos están dirigidos a la generalidad de los contribuyentes, a todas las áreas o actividades de la economía, a diferencia de los créditos con derecho a

devolución que tienen un marcado interés en fomentar un determinado giro o actividad económica.

v) Los contribuyentes tienen el derecho, a imputar estos créditos en el ejercicio, constituyendo un gasto tributario para el Estado, dejando de percibir el monto que fue imputado contra el impuesto de primera categoría.

vi) Por otra parte estos créditos tributarios, disminuyen los riesgos financieros para el Estado, comparado con los créditos con derecho a devolución, ya que si bien otorga este incentivo tributario, no se obliga a realizar un desembolso.

vii) Esta clase de créditos tiene por objeto conceder un beneficio tributario a los contribuyentes, sin constituir un desembolso efectivo de dinero por parte del fisco, ya que el beneficio tributario se otorga mediante un derecho de imputación.

viii) Los créditos mencionados otorgan un crédito contra el impuesto de primera categoría y no contra los impuestos finales a excepción de los créditos tributarios por fondos mutuos sin derecho a devolución.

ix) Éstos créditos tributarios tienen por objeto incentivar a los contribuyentes, promoviendo la anticipación de inversiones o gastos, tanto materiales, como sociales. Si el Estado no estableciera estos créditos, tendría que financiar directamente o las postergaría en el tiempo hasta contar con los recursos. De esta forma, el Estado hace participar a un número mayor de personas en el desarrollo compartido de la nación.

x) El contribuyente debe aplicar este crédito en el año tributario correspondiente a la declaración de renta de lo contrario pierde este beneficio.

xi) Para el contribuyente puede constituir un riesgo financiero no estudiar adecuadamente el monto del crédito a imputar contra el impuesto de primera categoría, ya que puede resultar a pagar un impuesto mayor del esperado, obtener un remanente de crédito sin poder utilizar en los ejercicios siguientes o en caso de resultar una pérdida del ejercicio no poder imputar estos créditos.

xii) En ningún caso una donación que se acepte como gasto puede generar, por sí sola, una pérdida tributaria en una empresa que realice donaciones (sin considerar el ejercicio normal de la sociedad), ya que existen límites al monto de la donación y al monto del crédito.

xiii) Los créditos referidos, por ley, no tienen derecho a devolución ni derecho a imputar en ejercicios siguientes el excedente de crédito que se pudiera producir, el crédito se imputa sólo hasta el monto de los impuestos anuales en la declaración de impuestos a la renta.

xiv) Estos créditos tributarios en caso de transformación de sociedades no sufren modificación porque el contribuyente sigue existiendo, luego puede aplicar el crédito. En cambio en una fusión o división de sociedades bajo la perspectiva sostenida por el S.I.I. estos créditos tributarios se pierden, pues solo pueden ser utilizados por el contribuyente que realizó la inversión y no por la sociedad continuadora legal.

4.3. Créditos imputables al impuesto de primera categoría, sin derecho a devolución, pero cuyo excedente da derecho a imputación en los ejercicios siguientes

Los créditos tributarios que estudiaremos a continuación al igual que los créditos estudiados anteriormente se pueden imputar al impuesto de primera categoría, si se produjera un a diferencia a favor del contribuyente, llamado remanente o excedente de crédito, los contribuyentes no tienen derecho a solicitar su devolución, sin embargo, pueden ser imputados en los ejercicios siguientes contra el impuesto de primera categoría de la ley de la renta, hasta que se absorba totalmente el remanente de crédito o bien por el tiempo que señale la ley cada crédito en particular. De acuerdo a esta característica tenemos los siguientes créditos:

i) Crédito por remanente de crédito por bienes del activo inmovilizado provenientes de inversiones AT 1999 a 2002, regulado por la ley N°19.578 de 1998.

El crédito por remanente de crédito por bienes del activo inmovilizado tuvo su origen en la ley N°19.578 del año 1998, en donde el objetivo principal fue conceder un aumento a las pensiones, para lo cual el legislador determinó financiar por medio de modificaciones a normas tributarias, a través de esta ley.

Dentro de las cuales se concibió el crédito por remanente de crédito por bienes del activo inmovilizado, para que el sistema de financiamiento, mediante readecuaciones presupuestarias, permitiera a través de las utilidades de las grandes empresas, un mayor énfasis de los principios de solidaridad y redistribución del ingreso.

De esta forma, los contribuyentes que declaren su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa de los artículos 14 bis y 20 de la LIR y de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 4° transitorio de la ley N°19.578 de 1998, tienen derecho a imputar contra el impuesto de primera categoría el remanente del crédito por inversiones en bienes físicos del activo inmovilizado realizadas durante los años tributarios 1999 al 2002, hasta su total utilización.

Las características de este crédito son las siguientes:

- a) Para la imputación del crédito rigen los mismos requisitos del artículo 33 bis de la LIR.
- b) Los beneficiarios de este crédito son los contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría, que declaren renta efectiva, mediante contabilidad completa.
- c) Lo pueden utilizar por las inversiones realizadas en los períodos AT-1999 al 2002.
- d) El crédito es por el remanente de crédito de bienes del activo inmovilizado.

ii) Créditos por donaciones a universidades e institutos profesionales, regulados por las leyes N°18.681 de 1987 artículo 69 y D.S. Hda. N°340 de 1988, modificados por las leyes N°18.775 de 1989 artículo 2°, N°18.985 de 1990 artículo 9° y N°19.885 del 2003 artículo 10.

En la historia de la ley no encontramos el origen por el cual fue creado el D.S. Hda. N°340 de 1988 ni la ley N°18.681 de 1987, pero encontramos la historia de la ley N°18.775 de 1989, en la que se señala que es necesario estimular la inversión privada de empresas y personas naturales en el financiamiento de las universidades nacionales. Indicando también que el sistema de incentivos

tributarios para donaciones a universidades se rige sobre la base de las siguientes franquicias tributarias:

Este crédito beneficia a los contribuyentes que declaren su renta efectiva, determinada mediante contabilidad completa, afecta al impuesto de primera categoría de la ley de la renta y a los contribuyentes del impuesto global complementario. En nuestro caso, los contribuyentes de primera categoría tienen derecho a este crédito, por las donaciones que hayan efectuado a las universidades e institutos profesionales estatales y/o particulares reconocidos por el estado, que cumplan con los requisitos y condiciones que establecen las leyes señaladas anteriormente.

El crédito por estas donaciones tiene límites al monto y límites al crédito aplicable, las que veremos a continuación:

a) Límite al monto de las donaciones: para el cálculo del crédito el monto de las donaciones no debe exceder del límite global absoluto (LGA) establecido en el inciso primero del artículo 10 de la ley N°19.885 del año 2003, equivalente al 5% de la R.L.I. del contribuyente, considerándose todas las demás donaciones que se hayan realizado durante el año.

b) Límite al monto del crédito aplicable: el monto del crédito equivale al 50% de las donaciones, efectuadas a los donatarios autorizados por ley, ajustadas hasta el límite señalado, y hasta el tope de 14.000 UTM.

Se puede aplicar la suma del excedente de crédito del año anterior con el crédito del ejercicio, contra el impuesto de primera categoría, pero en conjunto no pueden sobrepasar las 14.000 UTM, rebajando en primer lugar el crédito del ejercicio.

Respecto de los desembolsos efectivos correspondiente a este tipo de donaciones, no constituyen un gasto necesario para producir la renta, pero no se

les aplica lo dispuesto en el artículo 21 de LIR. La parte de los desembolsos que no constituyen crédito se deben regir por el artículo 31 N°7 de la LIR.

Características del crédito por donaciones a universidades e institutos profesionales:

- a) Está dirigido a contribuyentes del impuesto de primera categoría y del global complementario.
- b) Existen límites al monto de la donación y límites al monto del crédito.
- c) En una misma declaración de renta se puede imputar el crédito por donación del ejercicio y el remanente de crédito del ejercicio anterior, con tope.
- d) Las donaciones deben haber sido efectuadas en dinero, cumpliendo con los requisitos establecidos en la ley.
- e) La donación efectuada no constituye un gasto necesario para producir la renta, pero tampoco es considerada gasto rechazado.
- f) La donación efectiva debe encontrarse dentro de la base imponible de primera categoría.

iii) Crédito por impuesto primera categoría para contribuyentes que opten por el régimen del artículo 14 bis, regulado por el D.L. N°824 de 1974, ley de impuesto a la renta, y por la ley N°18.775 del año 1989, artículo 1° transitorio.

En la historia de la ley N°18.775 de 1989 encontramos que dentro de los objetivos del proyecto de ley estaba simplificar el régimen contable-tributario para determinar el impuesto a la renta dirigido a los pequeños empresarios; posibilitar un mejor cumplimiento de las obligaciones que les imponen las leyes tributarias; aliviar los problemas de liquidez que genera a estas empresas el cumplimiento tributario y mejorar el apoyo de parte del S.I.I..

Los contribuyentes que optaban por el régimen del artículo 14 bis de la ley de la renta, tenían derecho a un crédito equivalente al monto pagado por concepto de impuesto de primera categoría sobre las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al 31 de diciembre del año anterior, originadas en el régimen en que tributaban anteriormente, de acuerdo al artículo 1° transitorio de la ley N°18.775

de 1989. Este crédito se imputa contra el impuesto anual de primera categoría que deba pagar el contribuyente por los retiros o distribuciones de rentas, efectuados a partir del año comercial siguiente afecto al nuevo régimen tributario de primera categoría.

El exceso de crédito puede ser recuperado del impuesto de primera categoría en los períodos siguientes, con el reajuste respectivo, hasta su total extinción.

Los contribuyentes que se acogieron a las normas del artículo 14 bis de la ley de la renta, para el cálculo del monto del crédito, se deben regir en base a la tasa del impuesto de primera categoría que corresponda al año en que se generaron las rentas, por lo tanto, puede corresponder a las tasas del 10%, 15%, 16%, 16,5%, 17%, 20% ó 21% o a la que corresponda en el caso de empresas que hayan estado acogidas a las normas del D.L. N°889 del año 1975.⁹

Características del crédito por impuesto de primera categoría contribuyentes del artículo 14 bis de la LIR:

- a) Está dirigido a los contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría, que estaban en un régimen tributario distinto y optaron cambiarse al régimen tributario del 14 bis de la LIR.
- b) El crédito tributario consiste en el crédito por impuesto de primera categoría por las utilidades tributables no retiradas o distribuidas el año anterior, de acuerdo al régimen en que tributaban.
- c) El crédito por impuesto de primera categoría va a depender de la tasa de impuesto a la cual correspondan las utilidades tributables no retiradas o distribuidas.
- d) El crédito se puede imputar contra el impuesto de primera categoría del ejercicio y de los ejercicios siguientes, hasta su extinción.

⁹ Régimen aduanero, tributario y de incentivos a la I, II, III, XI y XII región y a la actual provincia de Chiloé.

iv) Créditos por inversiones “ley Arica”, los que se encuentran regulados por la ley N°19.420 de 1995 artículos 1° y 2°, cuya última modificación está contenida en la ley N°20.655 de 2013 artículo 1°.

La ley N°19.420, inicialmente estableció incentivos para el desarrollo económico de las provincias de Arica y Parinacota, por ser zonas extremas del país, constituyendo franquicias tributarias y aduaneras de excepción. Luego estos incentivos se complementaron con medidas que favorecieron el turismo, el comercio y los atractivos geográficos naturales de la zona.

Luego, fue modificada por la ley N°20.655, afectando las inversiones realizadas en las provincias de Arica por un monto superior a las 2.000 UTM y en Parinacota por un monto superior a 1.000 UTM, para los proyectos destinados a la producción de bienes o prestación de servicios en esas provincias.

Tienen derecho al crédito tributario que establece la ley N°19.420, los contribuyentes de los artículos 14, 14 bis y 14 quáter de la LIR, que declaren el impuesto de primera categoría establecido en el artículo 20 de la ley de impuesto a la renta, que declaren renta efectiva determinada mediante contabilidad completa.

El crédito que podía ser de un 30% o un 40% del valor de la inversión, se deduce del impuesto de primera categoría, a contar del año comercial de la adquisición o construcción del bien. El exceso de crédito se puede imputar al impuesto a la renta en los ejercicios siguientes hasta el año 2030. El plazo para acogerse a este crédito era hasta el 31 de diciembre de 2007.

Los contribuyentes de las empresas industriales manufactureras en Arica, acogidos al régimen del artículo 27 del D.F.L. N°341 de 1977, para utilizar este crédito de inversiones ley Arica, tienen que renunciar a la exención del impuesto de primera categoría de la LIR, a contar del año comercial en el cual tengan derecho a imputar el crédito y por el tiempo que lo puedan imputar totalmente.

Para esto deben declarar y pagar el impuesto de primera categoría, por estos períodos, sin perder el derecho a otros créditos tributarios y aduaneros. Y una vez terminado de utilizar este crédito, pueden volver al régimen de exención del impuesto de primera categoría de la ley de la renta.

Para aplicar este crédito existen dos tasas de acuerdo al tipo de inversión:

a) el monto del crédito corresponde al 30% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado por las construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio;

b) el monto del crédito corresponde al 40% del valor de las inversiones en construcciones o inmuebles efectuadas en la provincia de Parinacota, y la misma tasa a las inversiones efectuadas en la provincia de Arica en inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, calificadas como de alto interés por el director del servicio nacional de turismo.

En caso que los contribuyentes tengan derecho a créditos por ley Arica y a cualquier otro crédito o bonificación, enfocado sobre los mismos bienes, existe una incompatibilidad de este crédito con otros créditos, por lo tanto, los contribuyentes deben optar por uno de ellos, con el fin de favorecer a la XV región (región de Arica y Parinacota).

Este crédito es compatible con el crédito del artículo 33 bis de la LIR, y también con los beneficios por inversiones privadas en obras de riego y drenaje de predios agrícolas a que se refiere la ley N°18.450 de 1985 y sus modificaciones posteriores.

El incentivo final está dirigido a los contribuyentes del impuesto global complementario y adicional, a través del crédito tributario de la empresa, ya que

en el período en que se impute el crédito por ley Arica, quedan liberados de estos impuestos los retiros, remesas al exterior o distribuciones, en cualquier ejercicio, por las rentas o utilidades generadas en esos años comerciales, como también están liberados de efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta del impuesto anual de primera categoría.

Características del crédito por inversiones ley Arica:

- a) Está dirigido a los contribuyentes del impuesto de primera categoría por las rentas generadas en las regiones de Arica y Parinacota.
 - b) El crédito tributario puede ser de un 30% o de un 40% dependiendo del tipo de inversión.
 - c) Para utilizar el crédito los contribuyentes deben renunciar a la exención del impuesto de primera categoría, por el tiempo que dure la imputación del crédito tributario.
 - d) El impuesto de primera categoría por las actividades desarrolladas en la XV región debe declararse y pagarse para utilizar el crédito.
 - e) Los contribuyentes no pierden el derecho a otros créditos tributarios y aduaneros.
 - f) Una vez utilizado totalmente el crédito los contribuyentes pueden volver al régimen de exención del impuesto de primera categoría de la ley de la renta.
 - g) Es incompatible con otros créditos tributarios sobre los mismos bienes, el contribuyente debe optar.
 - h) Es compatible con el artículo 33 bis y también con los beneficios por inversiones privadas en obras de riego y drenajes de predios agrícolas ley N°18.450.
 - i) Los beneficiarios finales son los contribuyentes, personas naturales, socios o accionistas, afectos a los impuestos global complementario y adicional, por encontrarse liberados de los impuestos por el tiempo que dure el crédito tributario, por los retiros, remesas al exterior o distribuciones.
- v) Créditos por inversiones “ley Austral”, los que se encuentran regulados en la ley N°19.606 artículo 1º del año 1999, modificada por la ley N°19.946 del año 2004 y en la ley N°20.655 del año 2013.

La ley Austral N°19.606 de 1999 no cuenta con la historia por la cual fue concebida, sin embargo, podemos rescatar de su mismo título que el crédito tributario fue creado para incentivar el desarrollo de las regiones XI y XII y la provincia de Palena, a través de las actividades destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en esas regiones y provincia. Luego, se introducen modificaciones a la ley austral, respecto del crédito tributario en la ley N°19.946 del 2004. Posteriormente, tenemos la ley N°20.655 del año 2013, que señala incentivos especiales para las zonas extremas del país. Esta ley tuvo por objeto establecer incentivos para el desarrollo económico de las regiones de Aysén y Magallanes, así como de la provincia de Palena, a través de un beneficio tributario por las inversiones que se realizaran en las zonas mencionadas, destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios y a la actividad de turismo, dentro de las mismas zonas. El fin era beneficiar las zonas extremas de Chile.

Esta ley está dirigida a los contribuyentes que declaren el impuesto de primera categoría de la ley de impuesto a la renta sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, por las inversiones que realicen en actividades destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en las regiones de Aysén y Magallanes, así como de la provincia de Palena.

El crédito consiste en aplicar un 10%, 15% o 32% sobre el valor de las inversiones realizadas en el ejercicio, en el cual el proyecto se encuentre terminado, que corresponda imputar contra el impuesto de primera categoría, con tope de 80.000 UTM como monto máximo anual a deducir del impuesto de primera categoría. Las inversiones deben ser de un mínimo de 500 UTM. Este crédito tributario se puede aplicar hasta el 31 de diciembre del año 2025 y la recuperación del crédito puede hacerse hasta el año 2045.

Para el cálculo del beneficio se considera dentro del proyecto de inversión todos los bienes incorporados al proyecto. El crédito se calcula sobre el valor de los

bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o la prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio.

Los tramos de inversiones en proyectos y porcentajes de créditos tributarios son los siguientes:

- a) inversiones en proyectos de hasta 200.000 UTM tienen un beneficio tributario de un 32%;
- b) inversiones en proyectos superiores a 200.000 UTM e inferiores a 2.500.000 UTM pueden aplicar un 15% como crédito tributario;
- c) inversiones iguales o superiores a las 2.500.000 UTM tiene derecho a un crédito tributario de un 10%.

El tope máximo de 80.000 UTM a rebajar del impuesto de primera categoría, se calcula como la suma del exceso de crédito del ejercicio más el remanente de crédito originado en los ejercicios anteriores. El excedente se puede recuperar bajo estas condiciones, hasta su total utilización en los ejercicios siguientes.

Las características del crédito por inversiones ley Austral son:

- a) Está dirigido a los contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría, que desarrollen actividades, indicadas en la ley, en las regiones XI, XII y en la provincia de Palena.
- b) Las inversiones deben ser realizadas en actividades destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios y a la actividad de turismo.
- c) Existen tramos de inversión en proyectos y porcentajes de crédito a aplicar según el tramo de inversión.
- d) Tiene fecha de vigencia y fecha de recuperación del crédito.
- e) El crédito se imputa contra el impuesto de primera categoría, con tope sobre el monto máximo de crédito anual.

vi) Crédito por impuesto extranjeros, los que se encuentran regulados en los artículos 41 A letra A) y 41 C de la LIR D.L.N°824, modificado por las leyes N°20.171 de 2007, N°20.630 de 2012 y N°20.780 de 2014.

La historia de la ley N°20.171 del año 2007 señala que tuvo como iniciativa fundamental aumentar la capacidad de nuestro país como plataforma de inversiones, a través de abrir mercados internacionales para las inversiones y productos chilenos, así también como para los inversionistas extranjeros que pudieran invertir en Chile. Todo ello con la idea de aumentar la cantidad de convenios con la mayor cantidad de países para evitar la doble tributación, con el fin de disminuir las brechas entre los inversionistas que tributan con convenio y los que tributan sin convenio.

El artículo 41 A letra A) de la LIR se refiere a los dividendos percibidos y retiros de utilidades, por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, que participen en sociedades constituidas en el extranjero, en donde Chile no tiene convenio para evitar la doble tributación internacional. El crédito consiste en rebajar el impuesto a la renta pagado por rentas en el extranjero (renta neta de fuente extranjera) del impuesto a la renta en Chile. Pueden rebajar el crédito en su declaración de renta anual, tanto del impuesto de primera categoría, como del impuesto global complementario o adicional, según corresponda, dependiendo si los contribuyentes son sociedades o personas naturales.

Cuando sea el caso de un país fuente o extranjero donde se generaron las rentas, en que en no exista impuesto de retención a la renta o el impuesto fuera menor que el impuesto de primera categoría de Chile, se calcula el crédito a rebajar en proporción a los dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile, reconstituyendo la base bruta de la renta que corresponda proporcionalmente a las rentas de la empresa desde donde se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta de la empresa en el extranjero.

En el caso de sociedades chilenas que tengan un 10% o más de participación en el capital de una o más sociedades subsidiarias en el extranjero, tienen derecho a

rebajar el impuesto a la renta pagado por estas sociedades en proporción a las utilidades que remesen desde el extranjero, a la sociedad chilena, con la condición que todas las sociedades se encuentren domiciliadas en el mismo país extranjero.

El crédito por impuestos extranjeros a imputar en el impuesto a la renta, para los países sin convenio, es la cantidad menor entre:

- a) el o los impuestos pagados al estado extranjero por impuesto a la renta o similar, o bien
- b) el 32% de una cantidad tal que al restarle dicho 32% la cantidad que resulte sea equivalente al monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito.

Considerando como máximo el tope de 32% como crédito por impuestos extranjeros a rebajar en Chile, por la renta pagada en el extranjero en países sin convenio.

Por otro lado, el artículo 41 C de la LIR se refiere a las rentas obtenidas desde el extranjero, afectas al impuesto de primera categoría, por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, en los cuales nuestro país tiene suscrito convenios para evitar la doble tributación. El crédito consiste en rebajar un 35% del impuesto pagado en el extranjero, del impuesto a la renta en Chile.

Si resultara un remanente de crédito por impuestos extranjeros, por rentas obtenidas tanto en países con o sin convenio, se imputa contra el impuesto de primera categoría de los ejercicios siguientes hasta su total extinción. No puede imputarse a ningún otro impuesto y no tiene derecho a devolución.

Las características del crédito por impuestos extranjeros de la LIR son:

- a) Está dirigido a los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile.
- b) Afecta a las rentas generadas y gravadas en el exterior por retiros o dividendos de utilidades.

- c) Tienen derecho al crédito los contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría, impuesto global complementario o impuesto adicional.
- d) Al no existir en el país fuente impuesto de retención a la renta o el impuesto es menor al impuesto de primera categoría de Chile se puede deducir como crédito el impuesto a la renta pagado en el extranjero por la sociedad, proporcionalmente a los dividendos o retiros.
- e) Las sociedades chilenas que tengan un 10% o más de participación en el capital de una o más sociedades subsidiarias en el extranjero, pueden rebajar el impuesto a la renta pagado por estas sociedades en proporción a las utilidades que remesen desde el extranjero.
- f) El crédito a imputar en el impuesto a la renta es la cantidad menor, entre el o los impuestos pagados al estado extranjero por impuesto a la renta o similar y el 32% ajustado, en caso de no existir convenio para evitar la doble tributación. Con tope de 32%.
- g) En caso de existir convenio con el país extranjero los contribuyentes pueden deducir hasta un 35% ajustado, de acuerdo a la forma de cálculo indicado en la LIR.
- h) El excedente de crédito se puede imputar en los ejercicios siguientes hasta su extinción.

vii) Créditos por impuestos extranjeros, regulados por el artículo 41 A letra B, letra C y artículo 41 C de la LIR.

El artículo 41 A letra B) se refiere a las rentas obtenidas por contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior.

Luego, el artículo 41 A letra C) se refiere a las rentas del exterior por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

Aclarado lo anterior, podemos ver que este crédito se aplica en la declaración de renta, contra el impuesto de primera categoría, de los contribuyentes que obtengan rentas del exterior en el caso de las agencias o establecimientos permanentes por los impuestos pagados o adeudados en el país extranjero, y en el caso de los contribuyentes que obtengan rentas por el uso de marcas,

patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares por los impuestos pagados o retenidos en el extranjero.

El monto del crédito se determina aplicando la tasa del impuesto de primera categoría de nuestro país, sobre el monto percibido del exterior, tal que al deducirse dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a las rentas líquidas percibidas de la agencia o establecimiento permanente. El monto del crédito por impuestos extranjeros no puede ser superior al impuesto adeudado hasta el ejercicio siguiente, o pagado, por los impuestos en el exterior. El monto del crédito tiene un tope, el que no puede ser superior al 32% de la renta neta de fuente extranjera de países sin convenio del período comercial respectivo.

De acuerdo al artículo 41 C de la LIR, en el caso de existir convenio con el país extranjero el crédito puede ser de hasta un 35% ajustado, de acuerdo al cálculo indicado en la ley, para las rentas de agencias y otros establecimientos permanentes y para las rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

El remanente que se pudiera producir por estos créditos extranjeros, ya sea por rentas obtenidas de países con o sin convenio, porque el impuesto a la renta en Chile fuera un monto menor o hubiese una pérdida tributaria, se puede imputar en los ejercicios siguientes hasta su extinción. Este excedente no puede imputarse a ningún otro impuesto y no da derecho a devolución.

Las características del crédito por impuestos extranjeros son:

- a) Está dirigido a los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile.
- b) Afecta a las rentas generadas en el exterior por las agencias o establecimientos permanente, por los impuestos adeudados o pagados en el exterior.
- c) También afecta a las rentas del exterior originadas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, por los impuestos pagados o retenidos en el extranjero.

- d) Contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría, impuesto global complementario o impuesto adicional.
- e) El excedente de crédito se puede imputar en los ejercicios siguientes hasta su extinción. No se puede imputar a otros impuestos y no da derecho a devolución.
- f) Se debe distinguir si el crédito se calcula por el impuesto pagado en el extranjero con los países que Chile ha suscrito convenios para evitar la doble tributación, de los países que no tiene convenio, cuya tasa es de un 32% o 35%

viii) Créditos por inversión privada en actividades de investigación y desarrollo, regulados por la ley N°20.241 de 2008, modificado por la ley N°20.570 de 2012.

La idea matriz del proyecto consistió en crear un incentivo tributario, por diez años, destinado a aumentar la inversión privada en investigación y desarrollo (I+D), realizada en centros de investigación acreditados para este tipo de proyectos. La idea es que este incentivo pueda generar el impulso inicial para que empresas comiencen progresivamente a invertir en investigación y desarrollo, de esa forma fortalecer el vínculo entre el sector privado y los centros de investigación.

De acuerdo a lo dispuesto por los artículos 5 y 18 de la ley N°20.241 de 2008, modificados por la ley N°20.570 del año 2012, los beneficiarios son los contribuyentes de la primera categoría que declaren la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, de acuerdo a los artículos 14 quáter o 20 de la LIR o a base de retiros o distribuciones en el caso de los contribuyentes acogidos a las normas del artículo 14 bis de la ley de la renta.

Los contribuyentes tienen derecho a un crédito de un 35% por el total de pagos en dinero efectuados para el financiamiento de las actividades de investigación y desarrollo, con un tope de 15.000 UTM. Para tener derecho al crédito los proyectos deben ser debidamente certificados por CORFO.

Si una vez aplicado el crédito contra el impuesto a la renta de primera categoría, resultara un remanente de dicho crédito, éste se puede imputar en los ejercicios siguientes, hasta su total utilización, sin derecho a devolución.

Las características del crédito por inversión privada en actividades de investigación y desarrollo son:

- a) Está dirigido a los contribuyentes del impuesto de primera categoría.
- b) Los proyectos de investigación y desarrollo deben ser certificados por CORFO.
- c) La inversión debe haber sido en dinero para las actividades de investigación y desarrollo.
- d) El monto del crédito es de un 35% sobre los pagos en dinero. Con un tope de 15.000 UTM en el ejercicio.
- e) Puede ser en proyectos realizados en centros de investigación o realizados por el contribuyente.
- f) El excedente de crédito puede imputarse en los ejercicios siguientes hasta su total utilización, sin derecho a devolución.

4.3.1. Comentarios finales a los créditos tributarios sin derecho a devolución, pero cuyo excedente da derecho a imputación en los ejercicios siguientes

- i) Al igual que los créditos tributarios estudiados anteriormente, estos créditos deben haber cumplido previamente con los requisitos establecidos en la ley, para poder aplicarlos contra el impuesto de primera categoría, por parte de los contribuyentes.
- ii) Como parte de los requisitos de estos créditos, previamente los contribuyentes deben haber realizado y pagado la inversión, desembolso o el gasto con recursos propios para que tengan derecho a imputación.
- iii) El legislador tiene por finalidad incentivar las inversiones, desembolsos o gastos, garantizando bajo una correcta aplicación del crédito, su imputación en el ejercicio y el excedente en los ejercicios siguientes hasta su total extinción.
- iv) Están dirigidos estos créditos a la generalidad de los contribuyentes, a todas las áreas o actividades de la economía, a diferencia de los créditos con derecho a

devolución que tienen un marcado interés en fomentar un determinado giro o actividad económica.

v) Estos créditos tributarios constituyen un gasto tributario mayor para el Estado, comparado con los otros tipos de créditos tributarios estudiados, ya que el Estado deja de percibir el monto que fue imputado contra el impuesto a la renta en el ejercicio y deja de recaudar impuestos por los ejercicios siguientes, hasta su total extinción.

vi) A su vez, podemos señalar que estos créditos tributarios, disminuyen los riesgos financieros que significan para el Estado establecer incentivos tributarios con derecho a devolución, ya que si bien otorga estos créditos, no se obliga a realizar desembolso.

vii) El objeto de estos créditos tributarios es conceder un beneficio tributario a los contribuyentes, ya que la empresa tiene el derecho a imputar el crédito en el ejercicio y de existir un remanente aplicarlo en los ejercicios siguientes hasta su total extinción.

viii) Estos créditos tributarios están orientados a fomentar las inversiones de mayor envergadura, por parte de los contribuyentes, permitiendo la inversión en maquinaria, infraestructura, educación, producción de bienes, servicio, turismo, inversiones en el extranjero, inversión en actividades de investigación y desarrollo. La intención del Estado es fomentar el crecimiento en el largo plazo, es por ello que permite que estos créditos sean imputados en los ejercicios siguientes hasta su total extinción (excepcionalmente establece topes de años), contribuyendo a la recuperación de la inversión por parte de los privados.

ix) Los mencionados créditos dirigidos a grandes inversiones, cuyo objetivo es hacer crecer la nación, como en el caso de las zonas extremas, en algunas áreas del país más estancadas, las que sin un estímulo tributario las empresas no se interesan en invertir, aumentando con ello los empleos y el desarrollo de esas regiones.

x) Los referidos créditos otorgan una ventaja para el Estado, no tiene que desembolsar una devolución de impuestos en el corto plazo, ya que se van consumiendo de a poco, partiendo por el ejercicio y continuando en los ejercicios

siguientes hasta su extinción. El Estado deja de percibir el monto del crédito que la empresa no paga, pero a la vez se produce un crecimiento del país al fomentar actividades y generando empleos.

xi) En el caso de transformación de sociedades estos créditos tributarios no sufren modificación porque el contribuyente sigue existiendo. Luego en una fusión o división de sociedades bajo la perspectiva sostenida por el S.I.I. estos créditos tributarios se pierden, pues solo pueden ser utilizados por el contribuyente que realizó la inversión y no por la sociedad continuadora legal.

xii) Debemos tener presente estos créditos tributarios en los procesos de reorganización empresarial, pues si bien tienen derecho a imputación contra el impuesto de primera categoría, dicho derecho o prerrogativa por disposición de la autoridad administrativa tributaria son derechos de carácter personalísimos, por lo tanto, si la titular primitiva de los referidos créditos desaparece por ejemplo en un proceso de fusión, la continuadora no puede hacer uso de estos beneficios tributarios.

4.4. Comentarios finales a los créditos tributarios

Para que un crédito tributario tenga existencia primero debe existir una normativa legal que lo establezca. Dicha normativa legal señala los elementos esenciales de todo crédito tributario, como son: existir un contribuyente afecto al impuesto de primera categoría (titular del crédito), haber realizado efectivamente el desembolso, inversión o gasto en la forma que lo establece la disposición legal y el contribuyente debe ejercer el derecho que le confiere la disposición legal, en su declaración de impuesto a la renta. Las disposiciones legales establecen un beneficio que el contribuyente no tiene la obligación de ejercer, pero si lo ejerce y cumple con los requisitos legales nace el derecho que le confiere el legislador. El mencionado beneficio se incorpora a la sociedad en la contabilidad como un activo dentro de las cuentas por cobrar, desde el punto de vista legal se incorpora al patrimonio. Concretándose el beneficio para el contribuyente en un menor pago

de impuesto a la renta, por haber ejercido el derecho de imputación del crédito tributario contra el impuesto a la renta determinado.

Por lo general, la mayoría de los créditos tributarios tienen topes respecto a los montos de inversión o donación y topes a los montos máximos a rebajar como créditos contra el impuesto de primera categoría.

El Estado incentiva a los contribuyentes para que realicen una mayor inversión, en las áreas económicas en donde considera que hay que aumentar su crecimiento o mejorarlas, beneficiando directamente a los contribuyentes del impuesto de primera categoría e indirectamente beneficiando a los ciudadanos de ingresos medios y menores. Así es como tenemos por ejemplo, el crédito por activo inmovilizado en donde el contribuyente obtiene más de un beneficio, ya que se beneficia directamente con la disminución del pago de impuesto de primera categoría y con una mejora en la maquinaria, su producción se optimiza y obtiene mayores ganancias. A diferencia de estos créditos en el caso de las donaciones, el estado otorga a los contribuyentes como beneficio sólo el derecho a imputación contra el impuesto de primera categoría en el ejercicio.

También podemos señalar que a medida que se imputan excedentes de créditos en varios ejercicios el Estado asume el riesgo de recibir una menor recaudación, estos créditos significan notoriamente un mayor gasto o desembolso para el contribuyente al ejecutar la inversión, generando con ello un beneficio social de más largo plazo, de acuerdo al tiempo de duración del proyecto, porque se contrató mano de obra y se renovó la maquinaria.

8. BIBLIOGRAFÍA

1.- Monografías y artículos

Abeliuk Manasevic, René, *Las obligaciones*, Tomo I, 1ª. Parte. (Editorial Jurídica de Chile, 2008) p. 21.

Abundio Pérez, Rodrigo, *Manual de Código Tributario*, 9ª. Ed. Revisada y actualizada (Thomson Reuters, Legal Publishing, 2013) p. 156.

Alessandri, Somarriva y Vodanovic, *Derecho civil parte preliminar y general*, Tomo I (Santiago, Ediar Conosur Ltda., 1990) p. 5.

Araya Ibañez, Gonzalo, *Impuesto de primera categoría*, Tomo III (Santiago, Editorial Legal Publishing, 1ª.Ed., 2013) p. 57-373.

Atienza, M., "Diez Consejos para escribir un buen trabajo de dogmática" en *Isonomía, Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, núm. 3 (Instituto Tecnológico Autónomo de México, octubre 1995) p. 224.

Baeza Ovalle, Gonzalo, *Tratado de derecho comercial* (Editorial Legal Publishing, 2008-2009) p. 1.302-1.309.

Bernanke, Ben S., Frank, Robert H., *Principios de la economía*, Capítulo 8 (Madrid, McGraw-Hill, Interamericana de España, S.A.U. 3ª Ed., 2007) p. 227-229.

Bosch Bousquet, Julio, Vargas Valdivia, Luis, *Contabilidad*, Tomo II (Santiago, Cooperativa de Cultura, Publicaciones y Mutiactiva Ltda., 1991) p. 56.

Bulygin, Revista de derecho, volumen XXII N° 2, (*versión On-line* ISSN 0718-0950, diciembre 2009) p. 233-241.

Cabello Palma, Juan Pablo, Memoria *La facultad de tasación del servicio de impuestos internos* (Santiago, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2001) p. 11-179.

Canales Tapia, Octavio, *Efectos tributarios en la división de empresas* (Santiago, Revista N°4, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2011) p.132-144.

Canales Tapia, Octavio, *Transformaciones sociales y sus efectos tributarios* (Santiago, Revista N°3, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2011) p. 167-192.

Castro Ruiz, Víctor Hugo, y Gormaz Alarcón, Juan Francisco, Tesis, *Efectos tributarios en la reorganización de empresas* (Santiago, Universidad de Chile, Diciembre de 2009) p. 1.

Claro Solar, Luis, *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado, volumen III, de los Bienes* (Santiago, Editorial Jurídica, 1992) p. 21.

Corral Talciani, H., "*La compensación económica en el divorcio y la nulidad matrimonial*", en *Revista Chilena de Derecho* (Pontificia Universidad Católica de Chile, vol. 34, N° 1, 2007) p. 23-40.

Domat, *Las leyes civiles en su orden natural*, I,1841, 122 ss.; 147 ss.; 193 ss.; 201 ss.; 219.;II, 95 ss.; 228 ss.; III, 256 ss.

Domínguez Águila, Ramón, *Artículo sobre la transmisibilidad de la acción por daño moral*, *Revista chilena del derecho*, vol.31, N°3 (Santiago, Pontificia Universidad Católica de Chile, 2004) p. 493-514.

Du Pasquier, *Introduction a la théorie générale et a la philosophie du Droit* 1942, 150, ss.

Ducci Claro, Carlos, *Derecho Civil Parte General*, 4ª Ed. (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, año 2005) p. 219.

Esmein, *Le droit compare et l'enseignement du droit*, en << NRH >> XXIV, 1900, 492 ss. Cfr.

Fajardo Castro, José A., *Sistemas impositivos J.F.C., Impuesto a la renta teoría y práctica* (Santiago, Producciones gráficas Los Trapiales Ltda., 2013) p. 79-107.

Faúndez Ugalde, Antonio, *Naturaleza jurídica del I.V.A. crédito fiscal y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial* (Santiago, Universidad de Chile Centro de Estudios Tributarios N°7, 2012) p. 9-32.

Faúndez Ugalde, Antonio, *Los derechos adquiridos como límite a la potestad tributaria: análisis desde perspectiva de la argumentación jurídica* (Santiago, Universidad de Chile, Centro de Estudios Tributarios N°6, 2012) p.145-159.

Faúndez Ugalde, Antonio, *Reorganización empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna*, 2ª. Ed. actualizada (Thomson Reuters, Legal Publishing, 2012) p. 17-305.

Fermandois, Vohringer, *Derecho constitucional económico, Tomo I*, 2ª. Ed. actualizada (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile, 2011) p. 266.

Flores Durán, Gloria, *Exportación de servicios dificultades tributarias* (Santiago, Revista N°6, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2011) p.93-142.

Gasto tributario, Capítulo 4 (servicio de impuestos internos, Subdirección de Estudios, Septiembre 2006) p. 1-5.

González Silva, Luis, *Restricción de la devolución del crédito de primera categoría asociado a rentas de fuente extranjera* (Santiago, Revista N°8, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2013) p. 261-278.

Guerrero Del Río, Roberto, *Orden Público Económico. En: 20 años de la Constitución Chilena, 1981-2001* (Santiago, Editorial Jurídica Conosur, 2001) p. 321.

Guzmán Brito, Alejandro, *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos*. Conferencias y ponencias presentadas en el congreso realizado en Santiago y Viña del Mar, Mayo 1991 (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1992) p. 73.

Hernández Adasme, Ricardo, *Fusión, transformación y división de sociedades anónimas, efectos tributarios* (Santiago, Editorial La Ley, 2000) p. 155-158.

Ibaceta Rivera, Harry, *Efectos tributarios de las fusiones propias* (Santiago, Universidad de Chile, Centro de Estudios Tributarios N°6, 2012) p. 9-34.

Iglesias Coronel, Carlos Patricio, Memoria "*Transformación, División y Fusión de sociedades anónimas*" (Santiago, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2003) p. 12-248.

Jiménez, Juan Pablo, y Podestá, Andrea, *Serie Macroeconomía del desarrollo: Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en américa latina* (Santiago, Naciones Unidas Cepal, marzo 2009) p. 4-45.

La Concezioni naturalistica del diritto e degli istituti giuridici romani, 1937, espec. 73 ss.T.Heinimann: Nomos und Physis 1945.

Las leyes civiles en su orden natural, I,1841, 122 ss.; 147 ss.; 193 ss.; 201 ss; 219.;II, 95 ss.; 228 ss.; III, 256 ss.

Manual Tributario, Franquicias y Beneficios Tributarios para Empresas y Personas (Santiago, servicio de impuestos internos, 2006) p. 4.

Maschi, *La Concezioni naturalistica del diritto e degli istituti giuridici romani*, 1937, espec. 73 ss.T.Heinimann: Nomos und Physis, 1945.

Polanco Zamora, Gonzalo, *Las modificaciones al incentivo tributario I + D* (Santiago, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2014) p. 227-241.

Pothier, *Tratado de las obligaciones*, 1839, I 245 ss.II,1841, 7ss.IV, 1845, 7ss.

Puelma Accorsi, Álvaro, *Sociedades*, Tomo I, 2ª. Ed. actualizada (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1998) p.178-182.

Puga Vial, Juan Esteban, *La sociedad anónima y otras sociedades por acciones en el derecho chileno y comparado*, Tomo II, 2ª. Ed. Actualizada y aumentada (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2013) p. 700.

Reporte Tributario N°26, *Efectos tributarios en la transformación de sociedades* (Santiago, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, Mayo 2012) p. 2-11.

Samuelson, Paul A., Nordhaus, William D., *Economía 19 ed. con aplicaciones a Latinoamérica* (México, McGraw Hill, Interamericana Editores, S.A. de C.V., 2010) p. 698.

Urenda Bilicic, Nicolás, *División y fusión de sociedades, efectos tributarios* (Santiago, Editorial La Ley, 2004) p.163-166.

Vila Baltra, Martín Andrés, Tesis, *Análisis comparativo de los efectos tributarios derivados del aporte de créditos personalísimos, en la conversión y en la transformación*, Parte I (Santiago, Universidad de Chile, 2014) p. 1 - 45.

Diccionario básico de la página web del servicio de impuestos internos.

Diccionario de la lengua española, 23.a ed., Edición del Tricentenario. Madrid: Espasa, 2014.

Formulario 22 AT-2015.

Página web www.sii.cl.

Suplemento Tributario AT-2015 del servicio de impuestos internos.

2.- Jurisprudencia

Circular N°109 de 1977, del S.I.I., pérdidas de arrastre. Amplía de dos a cinco ejercicios comerciales el plazo durante el cual se pueden imputar las pérdidas de arrastre.

Circular N°95 de 1978, del S.I.I., zonas y depósitos francos.

Circular N°7 de 1989, del S.I.I., tratamiento tributario del impuesto adicional pagado sobre las asesorías técnicas en el caso de los contribuyentes exportadores.

Circular N°41 de 1990, del S.I.I., crédito por inversiones en bienes físicos del activo inmovilizado.

Circular N°59 de 1991, del S.I.I., se refunde y actualiza instrucciones impartidas sobre régimen tributario optativo simplificado establecido en el artículo 14 bis de la LIR.

Circular N°24 de 1993, del S.I.I., refunde y actualiza instrucciones impartidas sobre beneficios tributarios por donaciones.

Circular N°44 de 1993, del S.I.I., modificaciones introducidas a los artículos 20, 33 bis, 59, 70, 74 N°4 y 84 de la LIR y 8° Transitorio de la ley N°18.985 de 1990, por el artículo 1° de la ley N°19.247 de 1993.

Circular N°63 de 1993, del S.I.I., tratamiento tributario de las donaciones efectuadas para fines educacionales, conforme a las normas del artículo 3° de la ley N°19.247, de 1993.

Circular N°53 de 1998, del S.I.I., instrucciones sobre recuperación de los remanentes de crédito por activos fijos del artículo 33 bis de la LIR, durante los años tributarios 1999 al 2002, ambos inclusive, según normas del artículo 4° transitorio de la ley N° 19.578.

Circular N°66 de 1999, del S.I.I., crédito tributario por inversiones efectuadas en las regiones de Aysén y de Magallanes y de la provincia de Palena.

Circular N°68 de 2001, del S.I.I., instrucciones sobre modificaciones introducidas a la letra F) del N°1 del artículo 20 y N°3 del artículo 39 de la LIR, por la ley N°19.738, del año 2001, por las que se tiene derecho al crédito de las contribuciones de bienes raíces del impuesto de primera categoría.

Circular N°81 de 2001, del S.I.I., tratamiento tributario de las donaciones efectuadas con fines deportivos, conforme a lo dispuesto por el artículo 62 y siguientes de la ley N°19.712, del año 2001 y su respectivo reglamento contenido en el D.S. N°46, del Ministerio Secretaría General de Gobierno, del año 2001.

Circular N°10 de 2002, del S.I.I., instrucciones sobre tratamiento tributario del mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de fondos mutuos establecido por el nuevo artículo 18 quater incorporado a la LIR por la ley N°19.768, del año 2001.

Circular N°47 de 2004, del S.I.I., instrucciones sobre modificaciones introducidas a la ley N°19.606, de 1999, por la ley N°19.946, de 2004.

Circular N°25 de 2008, del S.I.I., Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los artículos 41A, 41B, 41C, 41D, 69 N°3 y 84 de la LIR por la ley N°20.171, de 2007 y otras normas relativas a la doble tributación internacional.

Circular N°55 de 2008, del S.I.I., crédito fiscal a recuperar por las AFP en contra de obligaciones tributarias establecidas en la LIR, en virtud de lo dispuesto en el artículo 23 del D.L. N°3.500, de 1980, según modificaciones incorporadas a dicho artículo por la ley N° 20.255, de 2008.

Circular N°9 de 2009, del S.I.I., instruye sobre aplicación de los artículos 5° y 6° de la ley N°20.326, que rebaja los pagos provisionales mensuales del impuesto de primera categoría por el período que indica y permite imputar mensualmente el crédito por gastos de capacitación.

Circular N°19 de 2009, del S.I.I., instrucciones sobre modificación introducida al artículo 33 bis de la LIR y aumento transitorio del porcentaje de crédito a que da derecho dicho artículo por la ley N°20.289, de 2008.

Circular N°34 de 2009, del S.I.I., imparte instrucciones sobre las disposiciones tributarias contenidas en los Títulos II y III, de la ley N°20.351, sobre protección al empleo y fomento a la capacitación laboral.

Circular N°42 de 2009, del S.I.I., instruye sobre modificaciones legales incorporadas a la LIR, por la ley N°20.343, relativas al tratamiento tributario de la ganancia del capital y los intereses obtenidos de instrumentos de deuda de oferta pública, y de las operaciones de securitización de flujos de pago provenientes de sus ventas y servicios del giro.

Circular N°71 de 2010, del S.I.I., tratamiento tributario de las donaciones con fines sociales y públicos, y el límite global absoluto que afecta a la generalidad de las donaciones, a raíz de las modificaciones incorporadas a la ley N°19.885, por la ley N°20.316, cuya vigencia fue establecida por la ley N°20.431.

Circular N°6 de 2012, del S.I.I., modifica el criterio contenido en circular N°66, de 1999, en lo que respecta al requisito que deben cumplir los contribuyentes propietarios de embarcaciones y aeronaves de requerir la anotación al margen del registro respectivo de la obligación de radicación, ello para gozar del crédito tributario que establece la ley N°19.606.

Circular N°49 de 2012, del S.I.I., instruye sobre las modificaciones efectuadas por la ley 20.565, al tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen al amparo de la ley N°19.885 sobre donaciones con fines sociales y públicos.

Circular N°22 de 2014, del S.I.I., tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen al fondo nacional de reconstrucción conforme a la ley N°20.444, en virtud de las modificaciones efectuada por la ley N°20.565.

Circular N°34 de 2014, del S.I.I., tratamiento tributario de las donaciones con fines culturales, a raíz de la sustitución del artículo 8° de la ley N°18.985, efectuada por el artículo único de la ley N°20.675.

Circular N°55 de 2014, del S.I.I., instruye sobre la vigencia y transición de las normas contenidas en la ley N°20.780, de 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Circular N°62 de 2014, del S.I.I., instruye sobre las modificaciones efectuadas por la ley N°20.780, que tienen incidencia en el impuesto a la renta y entraron en vigencia a contar del 1° de octubre de 2014.

Circular N°1 de 2015, del S.I.I., instruye sobre las modificaciones introducidas por la ley N°20.780, a la LIR y otras normas legales que se indican, que entran en vigencia a contar del 1° de enero de 2015.

Circular N°12 de 2015, del S.I.I., instruye sobre las modificaciones efectuadas a los artículos 41 A y 41 C de la LIR por las leyes N° 20.727 y 20.780 de 2014, y la incorporación de los artículos 41 F y 41 H efectuada por esta última ley.

Oficio N°677 del año 1997, del S.I.I., en división de sociedad procede aplicar depreciación acelerada.

Oficio N°1.301 de 2000, del S.I.I., efectos tributarios en caso de división de una sociedad.

Oficio N°741 de 2002, del S.I.I., subsistencia de beneficio del artículo 57 bis de la ley de la renta, por inversión en acciones de pago de s.a. abierta, en el caso de fusión de sociedades.

Oficio N°791 de 2002, del S.I.I., subsistencia de beneficio del artículo 57 bis de la ley de la renta, por inversión en acciones de pago de s.a. abierta, en el caso de fusión de sociedades.

Oficio N°6.348 de 2003, del S.I.I., depreciación acelerada a los bienes del activo inmovilizado que se traspasan producto de una fusión de sociedades.

Oficio N°5.287 de 2004, del S.I.I., transformación de sociedades anónimas.

Oficio N°1.202 de 2005, del S.I.I., crédito por gastos de capacitación en el caso de fusión de sociedades.

Oficio 4.966 de 2006, del S.I.I., beneficio tributario establecido en el artículo 18° ter de la ley sobre impuesto a la renta.

Oficio N°3.126 de 2007, del S.I.I., situación tributaria que afecta a la división de una sociedad anónima.

Oficio N°066 de 2009, del S.I.I., crédito por reintegro de peajes.

Oficio N°2.560 de 2009, del S.I.I, los créditos tributarios que se determinan a favor de los contribuyentes que desaparecen con motivo de una reorganización empresarial.

Oficio N°3.295 de 2009, del S.I.I., situación del saldo negativo que existe en el fondo de utilidades no tributables (FUNT) de una sociedad al momento de ser absorbida.

Oficio N°283 de 2013, del S.I.I., crédito por impuestos pagados en el extranjero, en caso de división de una sociedad.

Oficio N°42 de 2014, del S.I.I., solicita pronunciamiento respecto de aplicación del inciso final del artículo 69 de ley general de pesca y acuicultura, respecto de solicitudes de concesiones de acuicultura asignadas en proceso de división de sociedades.

Res. Ex. N°2.055 del 26 de marzo de 1999, del S.I.I., fija procedimiento para que los exportadores soliciten al servicio la verificación a que se refiere el artículo 13 de la ley N°18.768 para la utilización como PPM del impuesto adicional de los artículos 59 y 60 de la LIR, pagado por asesorías técnicas.

Res. Ex. N°171 del 26 de diciembre del 2008, del S.I.I., actualiza normas sobre obligaciones de las sociedades administradoras de fondos mutuos y de las instituciones intermediarias; de informar al S.I.I. las inversiones efectuadas por los partícipes en dichos fondos, el mayor o menor valor obtenido en el rescate de cuotas, las liquidaciones de cuotas para inversión, y de certificar a los beneficiarios de los rescates la situación tributaria de éstos.

Res. Ex. N°56 del 24 de abril del 2009, del S.I.I., modifica formulario 29, sobre declaración mensual y pago simultáneo de impuestos, para poner a disposición de los contribuyentes que presentan formulario impreso, una línea que les permita hacer uso del crédito a que se refiere el artículo 6° de la ley N°20.326.

Res. Ex. N°110 de 2009, del S.I.I., imparte instrucciones sobre la forma de declarar en el formulario 29 los créditos establecidos en los artículos 11 y 14 de la ley N°20.351, sobre protección del empleo y fomento a la capacitación laboral.

Sentencia tercera sala de la Corte Suprema, fallo N°5408-2009, de fecha 9 de septiembre del año 2011.

Sentencia segunda sala de la Corte Suprema, fallo N°7905-2013, de fecha 14 de julio de 2014.

Sentencia segunda sala de la Corte Suprema, fallo N°11528-2014, de fecha 14 de julio de 2014.

Sentencia primera sala de la Corte Suprema, fallo N°111094-2013, de fecha 4 de agosto del año 2014.

3.- Textos jurídicos

Constitución Política de la República de Chile Decreto N°100 del 2005, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia.

Código de Comercio de 1865, del Ministerio de Justicia, actualizado el año 2014.

D.F.L. N°1 del 2000, código civil, del Ministerio de Justicia.

D.F.L. N°213 de 1953, del Ministerio de Hacienda, ordenanza de aduanas.

D.F.L. N°458 del año 1976, del Ministerio de la Vivienda y Urbanismo, ley general de urbanismo y construcciones.

D.F.L. N°341 de 1977, del Ministerio de Hacienda, sobre zonas francas.

D.F.L. N°329 de 1979, del Ministerio de Hacienda, aprueba ley orgánica del servicio nacional de aduanas.

D.F.L. N°164 de 1991, del Ministerio de Obras Públicas, fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del D.F.L N°591, de 1982, del Ministerio de Obras Públicas, y de las normas relativas a la ejecución, reparación, conservación y explotación de obras públicas fiscales por el sistema de concesión, contenidas en la ley N°15.840 y el D.F.L. N°206, de 1960, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por D.S. N°294 de 1984, del Ministerio de Obras Públicas.

D.F.L. N°5 de 2003, Ministerio de economía, fomento y reconstrucción, fija el texto refundido, concordado y sistematizado de la ley general de cooperativas.

D.L. N°824 de 1974, del Ministerio de Hacienda, ley de impuesto a la renta.

D.L. N°825 de 1974, del Ministerio de Hacienda, ley sobre impuesto a las ventas y servicios.

D.L. N°830 de 1974, del Ministerio de Hacienda, código tributario.

D.L. N°889 de 1975, del Ministerio de Economía, modifica régimen aduanero, tributario y de incentivos a la I, II, III, XI y XII Región y a la actual provincia de Chiloé.

D.L. N°910 de 1975, del Ministerio de Hacienda, modifica los D.L. N°619, 824, 825, 826, 827 y 830; otras disposiciones de orden tributario.

D.L. N°1.328 de 1976, del Ministerio de Hacienda, fija normas para la administración de fondos mutuos.

D.L. N°3.500 de 1980, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, establece nuevo sistema de pensiones.

D.S. N°340 de 1988, del Ministerio de Hacienda, reglamenta artículos 69 y 70 de la ley N°18.681.

D.S. N°900 de 1996, del Ministerio de Obras Públicas, fija texto refundido, coordinado y sistematizado del D.F.L. N°164 de 1991 del Ministerio de Obras Públicas.

D.S. N°46 del 2001, del Ministerio Secretaría General de Gobierno, aprueba reglamento del fondo nacional para el fomento del deporte y las donaciones con fines deportivos sujetas a franquicia tributaria.

D.S. N°71 de 2014, del Ministerio de Educación, aprueba reglamento para la ejecución de lo dispuesto en el artículo 8° de la ley N°18.985 sobre donaciones con fines culturales, modificado por la ley N°20.675.

Ley N°18.046 de 1981, del Ministerio de Hacienda, sociedades anónimas.

Ley N°18.450 de 1985, del Ministerio de Agricultura, normas para el fomento de la inversión privada en obras de riego y drenaje.

Ley N°18.482, del año 1985, del Ministerio de Hacienda, normas complementarias de administración financiera y de incidencia presupuestaria.

Ley N°18.681 de 1987, del Ministerio de Hacienda, establece normas complementarias de administración financiera, de incidencia presupuestaria y personal.

Ley N°18.768 de 1988, del Ministerio de Hacienda, establece normas complementarias de administración financiera, de incidencia presupuestaria y personal.

Ley N°18.775 de 1989, del Ministerio de Hacienda, modifica la ley sobre impuesto a la renta, y otras normas de carácter tributario.

Ley N°18.899 de 1989, del Ministerio de Hacienda, normas complementarias de administración financiera, de incidencia presupuestaria y de personal.

Ley N°18.985 de 1990, del Ministerio de Hacienda, establece normas sobre reforma tributaria.

Ley N°19.247 de 1993, del Ministerio de Hacienda, introduce modificaciones a la ley sobre impuesto a la renta; modifica tasa del impuesto al valor agregado; establece beneficio a las donaciones con fines educacionales y modifica otros textos legales.

Ley N°19.420 de 1995, del Ministerio de Hacienda, desarrollo económico de Arica y Parinacota.

Ley N°19.518 de 1997, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, fija estatuto de capacitación y empleo.

Ley N°19.578 de 1998, del Ministerio de Hacienda, concede aumentos a las pensiones y establece su financiamiento por medio de modificaciones a normas tributarias.

Ley N°19.606 de 1999, Ministerio del Interior, establece incentivos para el desarrollo económico de las regiones de Aysén y de Magallanes, y de la Provincia de Palena.

Ley N°19.712 de 2001, Ministerio del Interior, ley del deporte.

Ley N°19.764 de 2001, del Ministerio de Transporte y Telecomunicaciones, establece el reintegro parcial de los peajes pagados en vías concesionadas por vehículos pesados y establece facultades para facilitar la fiscalización sobre combustibles.

Ley N°19.768 de 2001, del Ministerio de Hacienda, introduce adecuaciones de índole tributaria al mercado de capitales y flexibiliza el mecanismo de ahorro voluntario.

Ley N°19.857 de 2003, del Ministerio de Economía, autoriza el establecimiento de empresas individuales de responsabilidad limitada.

Ley N°19.885 de 2003, del Ministerio de Hacienda, incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos.

Ley N°19.946 de 2004, del Ministerio de Hacienda, modifica la ley austral en materia de crédito tributario y establece la ampliación de la zona franca de extensión de punta arenas a la región de Aysén para bienes de capital.

Ley N°20.171 del 2007, del Ministerio de Hacienda, incrementa el crédito por impuestos pagados en el exterior disponible para las inversiones en sociedades extranjeras y aumenta transitoriamente el crédito tributario a la inversión en activo fijo.

Ley N°20.241 del 2008, del Ministerio de Hacienda, establece un incentivo tributario a la inversión en investigación y desarrollo.

Ley N°20.259 del 2008, del Ministerio de Hacienda, establece rebaja transitoria del impuesto a las gasolinas automotrices y modifica otros cuerpos legales (construcción de viviendas).

Ley N°20.278 del 2008, del Ministerio de Hacienda, adiciona recursos al fondo de estabilización de precios de combustibles derivados del petróleo, autoriza una capitalización de ENAP por el monto que indica e introduce otras modificaciones que señala.

Ley N°20.326 del 2009, del Ministerio de Hacienda, establece incentivos tributarios transitorios, concede un bono extraordinario para las familias de menores ingresos y establece otras medidas de apoyo a la inversión y al empleo.

Ley N°20.365 de 2009, del Ministerio de Hacienda, establece franquicia tributaria respecto de sistemas solares térmicos.

Ley N°20.444 de 2010, del Ministerio de Hacienda, crea el fondo nacional de la reconstrucción y establece mecanismos de incentivo tributario a las donaciones efectuadas en caso de catástrofe.

Ley N°20.448 de 2010, del Ministerio de Hacienda, introduce una serie de reformas en materia de liquidez, innovación financiera e integración del mercado de capitales.

Ley N°20.455 de 2010, del Ministerio de Hacienda, modifica diversos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país.

Ley N°20.565 de 2012, del Ministerio de Hacienda, modifica la ley N°20.444, y la ley N°19.885, con el objeto de fomentar las donaciones y simplificar sus procedimientos.

Ley N°20.570 del 2012, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, modifica ley N°20.241, que establece un incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo.

Ley N°20.630 del 2012, del Ministerio de Hacienda, perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional.

Ley N°20.655 de 2013, del Ministerio de Hacienda, establece incentivos especiales para las zonas extremas del país.

Ley N°20.675 de 2013, Ministerio de Educación, donaciones con fines culturales, contenida en el artículo 8° de la ley N°18.985.

Ley N°20.780 de 2014, del Ministerio de Hacienda, reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.