



EFFECTOS TRIBUTARIO DEL CAMBIO DE RÉGIMEN DE SOCIEDADES

Parte II

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

**Alumno: Boris Mauricio Sanchez Asencio
Profesor Guía: Miguel Ángel Ojeda D.**

Puerto Montt, Octubre 2018

TABLA DE CONTENIDO

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1 Planteamiento del problema.....	3
1.2 Subtemas.....	5
1.3 Objetivos.....	5
1.4 Metodología.....	6
2. MARCO TEORICO.....	7
2.1 Aspectos generales de la reforma.....	7
2.2 Marco normativo.....	8
2.3 Régimen del Artículo 14 A.....	9
2.4 Régimen del Artículo 14 B.....	22
2.5 Cambio régimen de 14 B a 14 A.....	27
2.6 Tributación rentas del FUT.....	29
2.7 Tributación impuestos finales.....	31
3. ANALISIS CAMBIO VOLUNTARIO DESDE REGIMEN ARTICULO 14 B) A REGIMEN ARTICULO 14 A).....	35
3.1 Efectos en impuestos finales al incluir la base del Art. 38 N°2.....	36
4. CONCLUSIÓN.....	47
4.1 Comentarios y conclusión sobre efectos en impuestos finales.....	47
5. COMENTARIOS SOBRE PROYECTO REFORMA TRIBUTARIA 2018.....	49
6. BIBLIOGRAFÍA.....	52
7. ANEXOS.....	53
7.1 ANEXO A, Abreviaturas.....	53
8. VITA.....	54

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 20.780 publicada el 29 septiembre 2014 establece la Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, siendo uno de los principales la generación de dos nuevos regímenes tributarios, y la Ley 20.899 publicada el 08 febrero de 2016 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, vienen a establecer un cambio en el sistema tributario chileno. Hasta antes de esta reforma, el sistema tributario chileno se basaba en la integración total de los impuestos finales que pagan los dueños de las empresas y los impuestos corporativos que pagan las empresas, siendo estos últimos un adelanto de los impuestos finales, los cuales se deben considerar al momento del cálculo de la tributación final de los dueños de las empresas que pagaban al momento de la remesa, retiro o distribución efectiva de utilidades.

Las empresas tributaban en base al principio de devengado o percibido y los dueños de las empresas tributaban sólo en base a principio percibido.

El cambio al sistema que establece la Reforma, si bien mantiene la integración de impuestos finales y corporativos, crea dos regímenes de tributación que rigen a contar del 01 de enero de 2017.

En el primero, denominado régimen atribuido o régimen del Artículo 14 A o Régimen de Impuesto de Primera Categoría con imputación total de crédito en los

impuestos finales, las empresas tributan en base a principio de devengado o percibido, mientras que sus dueños tributarán bajo el concepto de atribución. Esto último implica que los dueños de las empresas tributarán todos los años por las utilidades tributables que determinen sus empresas o sociedades aunque no las hayan retirado, en otras palabras, no tiene la capacidad de diferir el pago de sus impuestos personales.

En el segundo, denominado régimen semi integrado o régimen del Artículo 14 B, o Régimen de Impuesto de Primera Categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales, se mantiene la tributación en base al principio de devengado o percibido para las empresas y solo en base a principio percibido para los dueños de éstas, pero solo con derecho al 65% de crédito por el Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa. Lo anterior constituye potencialmente un aumento de la carga impositiva para los dueños de las empresas que tributan en las tasas marginales más altas, llegando a una tasa impositiva del 44,45%.

Ahora bien, en el ámbito del estudio continuo de la normativa tributaria en Chile, pretendemos desarrollar nuestra tesis con la pasión que nos genera el aportar al intercambio del análisis de un tema de aplicación específico y otorgar una respuesta al vacío normativo que genera el cambio de régimen de tributación, desde el régimen semi integrado al régimen atribuido.

1.1 Planteamiento del problema.

La elección del régimen de tributación está sujeta a requisitos que la Reforma establece, y que revisaremos más adelante, y también considera la posibilidad de cambiar voluntariamente de régimen luego de permanecer en uno de ellos al menos por cinco años comerciales consecutivos y siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en la Ley.

Para el caso de que un contribuyente, que a contar del 01 de enero de 2017 este sujeto al régimen que establece el Artículo 14 B de la Ley de Impuestos a la Renta, y que luego de haber permanecido a los menos cinco años comerciales consecutivos en este y cumpliendo los demás requisitos establecidos en la Ley, podrá optar por cambiar al régimen que establece el Artículo 14 A de la Ley de Impuestos a la Renta, y, que además mantenga utilidades acumuladas pendientes de tributación, ya sean nuevas o antiguas, la normativa parece no ser tan clara respecto de la tributación de éstas últimas, al momento de cambiar de régimen, como tampoco cuál sería el control que se debe llevar de éstas para efectos del cumplimiento en los impuestos finales.

Dicho de otra manera, para las utilidades que se deben afectar con el impuesto establecido en el número dos del Artículo 38 bis de la Ley de la Renta, no se establece un registro donde se deban controlar, como tampoco su orden de prelación en el caso de ser consumidas.

Es sabido que, un sistema de tributación debe ser de fácil aplicación, pues esto permitirá una eficacia recaudatoria, uno de los objetivos principales de un buen sistema tributario. El hecho de que existan situaciones que generen dudas para el contribuyente provoca dificultades en la aplicación del sistema tributario respecto de la determinación de los impuestos y su posterior fiscalización.

Si bien existen trabajos que han abordado los efectos del cambio de régimen del Artículo 14 B al régimen del Artículo 14 A, estos se han enfocado en los efectos frente a un proceso de reorganización empresarial y no han considerado el análisis de si las utilidades generadas con anterioridad al 01 de enero de 2017 deben tributar también al cambiar de régimen, entendiendo que se trata del mismo contribuyente y que en razón de ello, a lo menos parece cuestionable lo que la Norma establece.

Sin perjuicio de lo anterior, si existen artículos donde se ha abordado y analizado el hecho de que estas utilidades no tienen un registro preciso donde controlarlas, pero no se ha considerado un análisis de los efectos en los impuestos finales que genera esta situación, cuestión que nos parece se suma importancia, ya que nuestro sistema tributario es integrado, y que por tanto separar sus efectos estructuralmente nos parece un error.

Al analizar estos temas, en los cuales existen vacíos, pues no fueron considerados por la Reforma Tributaria, y que además la Jurisprudencia Administrativa es escasa, nos ha llevado a generar planteamientos que aclaren y otorguen certezas para el actuar de los contribuyentes, además de proponer soluciones claras y prácticas, aunque éstas no sean consistentes con la Normativa actual.

1.2 Subtema.

En atención a lo anteriormente expuesto, el subtema a validar es el siguiente:

- a) El hecho de incluir las rentas que ya cumplieron su tributación de acuerdo a lo establecido por el N°2 del Artículo 38 bis -en la base de los impuestos finales- tendría como único fin aumentar la tasa de las otras rentas que deben formar parte de la base imponible afecta al Impuesto Global Complementario. Y por otra parte, el impuesto pagado de acuerdo al N°2 del Artículo 38 bis, se debe controlar para ser utilizado como crédito contra los impuestos finales.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo General

El objetivo general es establecer de acuerdo a la normativa vigente a contar del 01 de enero de 2017, establecida por la Ley 20.780 del 2014 y las modificaciones de la Ley 20.899 del 2016, los efectos tributarios para las sociedades y sus dueños, cuando éstas voluntariamente se cambien desde el régimen del Artículo 14 B al régimen del Artículo 14 A.

1.3.2 Objetivos específicos.

- Analizar la Normativa vigente,
- Analizar la Jurisprudencia Administrativa emitida por el Servicio de Impuestos Internos al efecto,

- Analizar y determinar la tributación que afectaría a las rentas generadas hasta el 31 de diciembre de 2016,
- Analizar y determinar la tributación que afectaría a las rentas generadas a contar del 01 de enero 2017,
- Determinar los efectos en los impuestos finales de las utilidades acumuladas que se deberían afectar con el impuesto del número 2 del Artículo 38 Bis.
- Analizar y concluir dónde se deberían controlar las utilidades que se deberían afectar con el impuesto establecido en el artículo 38 bis, mientras estas no sean consumidas.

1.4 Metodología

Se desarrollará una inferencia deductiva analizando la normativa y los efectos tributarios establecidos en la Ley 20.780 y su simplificación en la Ley 20.899.

2. MARCO TEORICO

2.1 Aspectos generales de la reforma tributaria, Ley N° 20.780 de 2014 y Ley N° 20.899 de 2016.

Mensaje N° 24-362 del 01 de abril de 2014

La Presidenta de la República inicia un proyecto de Ley de Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

En el mensaje se declara que la motivación es la necesidad de resolver las brechas de desigualdad que hoy existen y que exigen realizar cambios profundos y estructurales, principalmente en el ámbito de la educación, buscando que sea más equitativa y de calidad en todos sus niveles y subir la carga tributaria para hacer frente a la demanda de más bienes y servicios públicos que exige una sociedad en desarrollo como la chilena, de forma exitosa, sostenible y responsable en términos fiscales. Para subir la carga tributaria a las rentas del capital se deben aumentar las tasas impositivas así como aumentar la base de ingresos sobre la cual se aplican estos impuestos y eliminar o reducir las exenciones como el mecanismo del Fondo de Utilidades Tributarias (FUT).

Objetivos de la Reforma tributaria establecidos en el mensaje:

1.- Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.

2.- Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.

3.- Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.

4.- Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Se establece una meta de recaudación de 3,02% del PIB.

2.2 Marco normativo.

La Ley 20.780 publicada el 29 septiembre 2014 que establece la Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, y la Ley 20.899 publicada el 08 febrero de 2016 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, vienen a establecer un cambio en el sistema tributario chileno, siendo uno de los principales la generación de dos nuevos regímenes tributarios.

Con fecha 14 de julio de 2016 el Servicio de Impuestos Internos emite la Circular N° 49, la cual instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuestos a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa vigentes a contar del 1 de enero de 2017.

Tenemos entonces, a contar del 1 de enero de 2017, dos nuevos regímenes de tributación alternativos para la aplicación del Impuesto Global Complementario o Adicional y el control de rentas acumuladas, aplicables a contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuya normativa específica revisaremos a continuación, además de revisar la normativa que afecta el cambio voluntario del régimen del Artículo 14 B al régimen del Artículo 14 A de la Ley de Impuesto a la Renta, la tributación de las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016 que se mantengan pendientes de tributación a la fecha del cambio de régimen y la tributación final de estas rentas.

2.3 Régimen del Artículo 14 A

El régimen del Artículo 14 A, denominado igualmente régimen de renta atribuida, es el nuevo sistema de tributación que instauro la ley 20.780 del 2014 perfeccionado por la Ley 20.899 del 2016, que establece una nueva regla de tributación que se denomina Atribución.

El segundo párrafo del número 2 del Artículo 2 de la Ley de la Renta indica al respecto: Por “renta atribuida”, aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda.

Así, el Artículo 14 letra A, vigente a contar del 1 de enero de 2017, señala que los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales, esto es, Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional.

Para aplicar los impuestos finales los contribuyentes acogidos por opción o por defecto al régimen del Artículo 14 letra A, esto es, los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 58, número 1), las comunidades, sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, y las sociedades por acciones, deberán atribuir las rentas o cantidades percibidas o devengadas por dichos contribuyentes

o aquellas que les hayan sido atribuidas, aplicando las siguientes reglas:

1.- Los propietarios, socios, accionistas o comuneros de un contribuyente que puede acogerse al régimen del Artículo 14 letra A de la LIR, quedarán gravados con los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, en el mismo ejercicio sobre las rentas o cantidades de la empresa, comunidad, establecimiento o sociedad que les sean atribuidas conforme a las reglas del presente artículo, y sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta o devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo al número 7 del artículo 17.

Los contribuyentes que pueden acogerse al régimen del Artículo 14 A, atribuirán a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas tanto las rentas propias que determinen conforme a las reglas de la Primera Categoría, como aquellas afectas a los impuestos global complementario o adicional, que les sean atribuidas por otros contribuyentes sujetos a las disposiciones del número 1.-, de la letra C) de este artículo 14; o al artículo 14 ter letra A), según corresponda. Se incluirán dentro de las rentas propias que deben atribuir, en concordancia con lo dispuesto en el número 5 del artículo 33, las rentas o cantidades gravadas con los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional que retiren o les distribuyan, en su calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, de manera que tales rentas o cantidades sean atribuidas en el mismo ejercicio a un contribuyente de los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, según sea el caso.

2.- Para determinar el monto de la renta o cantidad atribuible, así como el crédito por el pago de impuesto de primera categoría que les corresponde sobre dichas rentas, se considerará la suma de las siguientes cantidades al término del año comercial respectivo:

a) El saldo positivo que resulte en la determinación de la renta líquida imponible, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33; y las rentas exentas del impuesto de primera categoría u otras cantidades que no forman parte de la renta líquida imponible, pero igualmente se encuentren gravadas con los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional.

b) Las rentas o cantidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas, comunidades o sociedades, sea que éstas se encuentren obligadas a determinar su renta efectiva sin contabilidad completa¹, de este artículo; o se encuentren acogidas al régimen simplificado². Dichas rentas se atribuirán a todo evento, independientemente de que la empresa o sociedad determine una pérdida tributaria al término del ejercicio respectivo.

c) Las rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional, percibidas a título de retiros o distribuciones de otras empresas, comunidades o sociedades, cuando no resulten absorbidas por pérdidas³, estas rentas se atribuirán por la vía de incorporarlas incrementadas en una cantidad equivalente al crédito por el impuesto de primera categoría⁴, en la determinación de la renta líquida

¹ Sujetas al número 1.- de la letra C).

² Artículo 14 ter letra A.

³ Conforme a lo dispuesto en el número 3.- del artículo 31.

⁴ Que establecen los artículos 56, número 3) y 63.

imponible del impuesto de primera categoría.

En estos casos, el crédito que establecen los artículos 56, número 3), y 63, se otorgará aplicando sobre las rentas atribuidas la tasa del impuesto de primera categoría que hubiere afectado a dichas rentas en las empresas sujetas al régimen de esta letra.

3.- Para atribuir las rentas o cantidades señaladas en el número anterior, a los contribuyentes del número 1 precedente, se aplicarán, al término de cada año comercial, las siguientes reglas:

a) La atribución de tales rentas deberá efectuarse en la forma que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado repartir sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo respectivo o de la forma de distribución en el contrato social, los estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, y en cualquiera de los casos se haya informado de ello al Servicio, en las declaraciones juradas de Inicio de Actividades N°4415 y las modificaciones en las declaraciones juradas N°3239 y N°4416, las que deben informarse hasta el 31 de diciembre de cada año⁵, de acuerdo a lo establecido en el número 6 de la letra A) del Artículo 14.- siguiente.

b) La atribución de tales rentas se efectuará, en caso de que no resulten aplicables las reglas anteriores, en la misma proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad,

⁵ Resolución 43 del 2017. Establece forma y plazo para informar la atribución de las rentas.

negocio o empresa. Cuando se hubiere enterado solo una parte del capital, la atribución total de la renta se efectuará considerando la parte efectivamente enterada. Si no se hubiere enterado capital, la atribución se efectuará en la proporción en que éste se hubiere suscrito. En los casos de empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada y contribuyentes del número 1), del artículo 58, las rentas o cantidades se atribuirán en su totalidad a los empresarios o contribuyentes respectivos. En el caso de los comuneros será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate. Estas circunstancias también deberán ser informadas al Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución⁶, en los términos del número 6.- de letra A) del Artículo 14.

4.- Los contribuyentes del impuesto de primera categoría obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos a las disposiciones de esta letra A), deberán efectuar y mantener, para el control de la tributación que afecta a los contribuyentes señalados en el número 1 de la letra A) del Artículo 14 de la LIR, el registro de las siguientes cantidades:

a) Rentas atribuidas propias (cuya abreviatura es RAP): Se deberá registrar al término del año comercial respectivo, el saldo positivo de la renta líquida imponible y rentas afectas al Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional⁷. En la forma y plazo que el Servicio determine mediante resolución⁸, deberá informarse los dueños, socios, comuneros o accionistas a quienes se les haya atribuido dicha

⁶ Resolución 43 del 2017.

⁷ Señaladas en la letra a) del número 2 de la Letra A) del Artículo 14

⁸ Resolución 130 del 30 de diciembre de 2016.

renta, y la proporción en que ésta se efectuó⁹.

De este registro se rebajarán al término del ejercicio, en el orden cronológico en que se efectúen, pudiendo incluso producirse un saldo negativo, las cantidades por gasto rechazado no afectos a la tributación del artículo 21¹⁰, reajustadas de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes que precede a aquel en que se efectuó el retiro de especies o el desembolso respectivo y el mes anterior al término del ejercicio.

Cuando se lleven a cabo retiros, remesas o distribuciones con cargo a las renta atribuidas propias, se considerarán para todos los efectos de esta ley como ingresos no constitutivos de renta (Porque estas rentas cumplieron con su tributación al ser atribuidas al contribuyente final).

b) Diferencias entre la depreciación normal y acelerada (cuya abreviatura es DDAN¹¹) que establecen los números 5 y 5 bis, del artículo 31: Cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de la primera categoría. Por tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará para la imputación de retiros, remesas o distribuciones como una suma gravada con los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional.

Esta diferencia se reversara, ya sea por el mecanismo de la determinación de la diferencia de depreciación normal cuando ya no exista depreciación acelerada

⁹ Se declara en la Declaración Jurada N°1923.

¹⁰ Inciso segundo del artículo 21 de la LIR.

¹¹ Establecido por el SII en la resolución N°130 del 2016.

o por la imputación de retiros, remesas o distribuciones rebajadas de este registro.

c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (cuya abreviatura es REX): Deberán registrarse al término del año comercial, las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional y los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por el contribuyente, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

De este registro se rebajarán los costos, gastos y desembolsos imputables a los ingresos de la misma naturaleza, según lo dispuesto en la letra e) del número 1 del artículo 33.

Por otra parte, se debe incorporar al 1 de enero de 2017, el saldo del Fondo de Utilidades no Tributables que se mantenga al 31 de diciembre de 2016¹², como también el Fondo de Utilidades Tributables acogido al impuesto sustitutivo que estableció el N°11, del numeral I.-, del Artículo Tercero Transitorio de la Ley 20.780 del 2014 y Artículo Primero Transitorio de la Ley 20.899 del 2016.

d) Saldo acumulado de crédito (cuya abreviatura es SAC): La empresa mantendrá el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56, número 3), y 63, ambos de la Ley de Impuesto a la Renta, a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional, cuando corresponda conforme al

¹² Circular 49 del 14 de julio de 2016, página 26.

número 5.- siguiente. Para estos efectos, deberá controlarse de manera separada aquella parte de dichos créditos cuya devolución no sea procedente en caso de determinarse un excedente producto de su imputación en contra del Impuesto Global Complementario que corresponda pagar al respectivo propietario, comunero, socio o accionista.

El saldo acumulado de créditos incluye entre otros a la suma del impuesto pagado con ocasión del cambio de régimen de tributación a que se refiere la letra b), del número 1, de la letra D) del Artículo 14 de la Ley de la Renta, producto de la aplicación de las normas del artículo 38 bis, de la misma Ley, o en caso de absorción o fusión con empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra B) de este artículo, sumados al remanente de éstos que provenga del ejercicio inmediatamente anterior. De dicho saldo deberán rebajarse aquellos créditos que se asignen a los retiros, remesas o distribuciones en la forma establecida en el número 5.- siguiente.

5.- Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán a los registros señalados en las letras a), b) y c) del número 4.- anterior, al término del año comercial respectivo, en la proporción que representen los retiros, remesas o distribuciones efectuados por cada propietario, comunero, socio o accionista, sobre el total de ellos, hasta agotar el saldo positivo que se determine de tales registros. Para tal efecto, deberá considerarse como saldo de dichos registros el remanente positivo o negativo de las cantidades que allí se indican provenientes del ejercicio anterior, el que se reajustará de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al término de ese ejercicio y el mes que precede al término del

año comercial respectivo, sumando o restando según proceda, las cantidades que deban incluirse o rebajarse de los citados registros al término del ejercicio. La imputación se efectuará reajustando previamente los retiros, remesas o distribuciones de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que éstos se efectúen y el mes que precede al término del año comercial respectivo, comenzando por las cantidades anotadas en el registro RAP, luego las anotadas en el registro DDAN, y finalmente las anotadas en el registro REX, en este último caso, comenzando por las rentas exentas y luego los ingresos no constitutivos de renta.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones efectivos resulten imputados a las cantidades señaladas en los registros RAP y REX, dichas cantidades no se afectarán con impuesto alguno, considerándose en todo caso aquellos efectuados con cargo a las rentas exentas del Impuestos Global Complementario, para efectos de la progresividad que establece el artículo 54.

En caso que los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio resulten imputados al registro DDAN, o no resulten imputados a ninguno de los registros señalados, por no existir al término del ejercicio cantidades positivas a las que deban imputarse o por ser éstas insuficientes para cubrirlos, los retiros, remesas o distribuciones imputados al referido registro DDAN o no imputados, se afectarán con los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda. El crédito por impuesto de primera categoría, a que tendrán derecho tales retiros, remesas o distribuciones, corresponderá al que se determine aplicando sobre éstos la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio respectivo, con tope

del monto de crédito acumulado en el registro SAC. Para estos efectos, el remanente de saldo acumulado de crédito del ejercicio anterior, se reajustará por la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes previo al de término del ejercicio anterior y el mes que precede al término del ejercicio, debiendo incorporarse también los créditos del año que conforme a la ley deban formar parte de dicho registro al término del mismo.

Cuando deban incluirse los retiros, remesas o distribuciones afectos al Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional en la base imponible de dichos tributos, se agregará en la respectiva base imponible una suma equivalente al monto del crédito por impuesto de primera categoría, determinado conforme a las reglas que se indican en los párrafos siguientes.

La tasa de crédito a que se refiere este número será la que resulte de dividir la tasa del impuesto de primera categoría vigente en el año comercial respectivo en que se efectúa el retiro, remesa o distribución, por cien menos la tasa del citado tributo, todo ello expresado en porcentaje.

El remanente de crédito que se determine al término del año comercial luego de aplicar las reglas de este número y en la letra d) del número 4.- anterior, se considerará como parte del saldo acumulado de crédito para el ejercicio siguiente y así sucesivamente.

En caso que al término del ejercicio respectivo, se determine que los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional no tienen derecho al crédito por impuesto de primera categoría, atendido que no

existe un saldo acumulado de créditos que asignar, la empresa o sociedad respectiva podrá optar por pagar voluntariamente a título de impuesto de primera categoría, una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo a una cantidad tal, que al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto neto del retiro, remesa o distribución. Este impuesto deberá ser declarado y pagado según lo establecido en los artículos 65, 69 y 72, y podrá ser imputado por el propietario, comunero, socio o accionista respectivo, en contra de los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional que grave a los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio, conforme a lo dispuesto en los artículos 56, número 3) y 63 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Efectuado el pago del impuesto señalado, la empresa o sociedad respectiva podrá deducir en la determinación de la renta líquida imponible correspondiente al año comercial en que se haya pagado el impuesto, y hasta el monto positivo que resulte de ésta, una suma equivalente a la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente la tasa del impuesto de primera categoría de acuerdo al párrafo anterior. Si de la deducción referida se determinare un excedente, ya sea por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, dicho excedente podrá deducirse en el ejercicio siguiente y en los subsiguientes, hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho excedente se reajustará en el porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

6.- Los contribuyentes del impuesto de primera categoría, sujetos a las disposiciones de esta letra A), deberán informar anualmente al Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución:

a) El o los criterios sobre la base de los cuales se acordó o estableció llevar a cabo retiros, remesas o distribuciones de utilidades o cantidades, y que haya servido de base para efectuar la atribución de rentas o cantidades en el año comercial respectivo, con indicación del monto de la renta o cantidad generada por el mismo contribuyente o atribuida desde otras empresas, comunidades o sociedades, que a su vez se atribuya a los dueños, socios, comuneros o accionistas respectivos, de acuerdo a lo establecido en los números 2.- y 3.- anteriores. En caso que no se haya presentado la información a que se refiere esta letra, el Servicio podrá considerar como criterios y porcentajes de atribución, los informados por el contribuyente en el año inmediatamente anterior o la participación en las utilidades o en el capital, de acuerdo a las reglas generales.

b) El monto de los retiros, remesas o distribuciones efectivas que se realicen en el año comercial respectivo, con indicación de los beneficiarios de dichas cantidades, la fecha en que se hayan efectuado, el registro al que resultaron imputados, y si se trata de rentas afectas a impuesto, exentas o no gravadas.

c) El remanente proveniente del ejercicio anterior, aumentos o disminuciones del ejercicio, así como el saldo final que se determine, para los registros señalados en las letras a), b), c) y d) del número 4.- anterior, y las diferencias entre la depreciación acelerada y la normal que mantenga la empresa, determinada bien por bien.

Los contribuyentes también estarán obligados a informar y certificar a sus propietarios, comuneros, socios y accionistas, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución, el monto de las rentas o cantidades que se les atribuyan, retiren, les sean remesadas o les distribuyan, así como el crédito que establecen los artículos 56, número 3), y 63, y si el excedente que se determine luego de su imputación puede ser objeto de devolución o no a contribuyentes del Impuestos Global Complementario, y el incremento señalado en los artículos 54, 58 y 62, conforme a lo dispuesto en el artículo 14. El Servicio, para facilitar el cumplimiento tributario, podrá poner a disposición de los contribuyentes la información de las rentas y créditos declarados por las empresas en que participa.

2.4 Régimen del Artículo 14 B

Artículo 14 B) de la Ley de Impuesto a la Renta.

Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales.

Cualquier contribuyente, independiente de su tipo jurídico o composición societaria puede acogerse a este régimen.

En este régimen, la tributación a nivel de empresa se afecta con Impuesto de Primera Categoría sobre la Renta Líquida Imponible determinada de acuerdo a los artículos N°s 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con tasa 25,5% para el año comercial 2017 y tasa de 27% a contar del año comercial 2018 y siguientes. A

nivel de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas, la tributación con los impuestos finales se postergara hasta el retiro, remesa o distribución efectiva de estas rentas, siempre que no se trate de rentas exentas del Impuesto Global Complementario o Adicional, de ingresos no constitutivos de renta, o de cantidad que ya han completado totalmente su tributación, como es el caso de las rentas acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables afectadas con el Impuesto Sustitutivo.

Los contribuyentes del Impuesto Global Complementario, personas naturales con domicilio o residencia en Chile, tributarán sobre las rentas, aplicando la escala de tasas establecida en el artículo 52 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y los contribuyentes del Impuesto Adicional, contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, tributarán sobre las rentas con tasa 35%.

Debido a que se mantiene la integración del Sistema Tributario, los contribuyentes del Impuesto Global Complementario y los contribuyentes del Impuesto Adicional, al momento de determinar sus impuestos, y cuando procesa aplicar el crédito por Impuesto de Primera Categoría, se agregará también en la determinación de la renta bruta global como incremento un monto equivalente al referido crédito.

En este régimen, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece la obligación para los contribuyentes de los impuestos finales de restituir una cantidad equivalente al 35% del crédito por Impuesto de Primera Categoría, el cual se hará a título de débito fiscal, y que para todos los efectos legales se considerará mayor Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Entonces, la ley establece que los empresarios individuales, contribuyentes del Artículo 58 número 1, propietarios, socios, comuneros y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo al régimen del Artículo 14 B, quedaran gravados con los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva.

Los contribuyentes sujetos a este régimen, a contar del 1 de enero de 2017, deben efectuar y mantener el registro de las cantidades generadas u obtenidas, con el propósito de determinar su tributación final y los créditos que les correspondan. Los registros de este régimen son los siguientes:

- a) RAI: Rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional.
- b) DDAN: Diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que establecen los números 5 y 5 bis, del Artículo 31 de la Ley de la Renta.
- c) REX: Rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta.
- d) SAC: Saldo acumulado de crédito.

Para la aplicación de los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, los retiros, remesas o distribuciones se imputaran en primer término a las rentas o cantidades afectas a dichos tributos que mantenga la empresa en los registros:

a) RAI: Rentas afectas a los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional.

b) DDAN: Diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que establecen los números 5 y 5 bis, del Artículo 31.

Luego a las rentas exentas y posteriormente a los ingresos no constitutivos de renta, anotadas en el registro:

c) REX: Rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta.

El crédito a que tendrán derecho los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a las rentas o cantidades afectas a los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, o que no resulten imputados a ninguno de los registros mencionados anteriormente, corresponderá al que se determine aplicando sobre estos la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio, con tope del saldo acumulado de crédito que se mantenga en el registro correspondiente. El crédito así calculado se imputará al saldo acumulado del registro:

d) SAC: Saldo acumulado de crédito.

Si de la imputación de retiros, remesas o distribuciones resultare una diferencia no imputada al remanente del ejercicio anterior, estos se consideraran como provisorios, imputándose a las rentas o cantidades que se determinen al término del ejercicio respectivo. Los retiros, remesas o distribuciones que excedan de los registros y rentas:

- i. RAI: Rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional.
- ii. DDAN: Diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que establecen los números 5 y 5 bis, del artículo 31.
- iii. REX: Rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta.

Se consideraran como rentas afectas a los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional.

Los contribuyentes del impuesto de primera, sujetos a las disposiciones de esta letra B, deberán informar anualmente al Servicio:

- a) El monto de los retiros, remesas o distribuciones efectivas
- b) Remanente proveniente del ejercicio anterior, aumentos y disminuciones del ejercicio, así como el saldo final de los registros señalados.
- c) El detalle de la determinación del saldo anual de rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional.
- d) El monto de las diferencias entre depreciación acelerada y la normal que mantenga la empresa, determinada bien por bien, según corresponda.

2.5 Cambio de régimen de 14 B a 14 A

La Reforma tributaria contempla que los contribuyentes pueden cambiar de régimen. El inciso quinto del Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes deberán mantenerse en el régimen de tributación que les corresponda, durante a lo menos cinco años comerciales consecutivos. Luego podrán cambiarse de régimen, siempre que cumplan los requisitos y deberán mantenerse en el nuevo régimen en el mismo plazo comentado anteriormente.

El Artículo 14 D), establece las Normas sobre armonización de los regímenes de tributación.

En la letra b) del número 1 del Artículo 14 D), se tratan los efectos del cambio de régimen cuando los contribuyentes sujetos a las disposiciones del Artículo 14 B, opten por acogerse a las disposiciones del Artículo 14 A y establece que deberán aplicar lo dispuesto en el número 2 del Artículo 38 bis.

- La empresa se afectara con los impuestos que se determinen como si hubiera dado aviso de término de giro.
- El impuesto que se deberá pagar, se incorporará al registro de Saldo Acumulado de Crédito del régimen del Artículo 14 A, considerándose como una partida del inciso segundo del Artículo 21.
- Los saldos de los registros DDAN y REX del Artículo 14 B, al momento del cambio de régimen, se anotaran como partes de los saldos de los registros DDAN y REX del Artículo 14 A.

El número 2 del Artículo 38 bis, establece que los contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra B) del Artículo 14, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas acumuladas en la empresa por parte de sus propietarios en la proporción que estos participan en las utilidades de la empresa.

Las rentas acumuladas corresponden a las diferencias positivas entre el capital propio tributario del contribuyente a la fecha del termino de giro y el saldo del registro a que se refiere la letra c), del número 2.- de la letra B) del artículo 14 (REX) y el monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado.

Estas rentas serán incrementadas en una cantidad equivalente al 100% del crédito por impuesto de primera categoría y el crédito por impuestos finales del registro Saldo Acumulado de Crédito del régimen del Artículo 14 B.

Estos contribuyentes tributarán por esas rentas con un impuesto del 35%. Contra este impuesto se podrá deducir el remanente del registro Saldo Acumulado de Créditos del régimen del Artículo 14 B. Solo se aplicará hasta el 65% de su monto del saldo acumulado de crédito establecido en el número ii) de la letra d).

El impuesto que se haya aplicado sobre la parte de las rentas que corresponda a propietarios obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14, estos lo incorporarán al registro de Saldo Acumulado de Crédito del régimen del Artículo 14 A o B según corresponda.

2.6 Tributación rentas del FUT

La Reforma Tributaria comentada que introduce el legislador, a través de la Ley N°20.780 de 2014 y la Ley N°20.899 de 2016, produjeron cambios estructurales importantes en el sistema tributario Chileno que rigió, a partir del 1 de enero de 1984 hasta el 31 de diciembre de 2016. Cuyo sistema fue creado para incentivar el ahorro y la inversión de las utilidades en las empresas que originaban dichas utilidades, lo que dio origen al registro que conocemos como el Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

El régimen tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, fue publicado por la ley N°18.293 el 31 de enero de 1984, el que estableció modificaciones al sistema tributario chileno vigente hasta el 31 de diciembre de 1983, para los contribuyentes que determinaban su renta efectiva en base a una contabilidad completa. Siendo una de sus modificaciones el que sus dueños o propietarios dejaran de tributar en base a una renta devengada y sin créditos por los impuestos pagados por sus sociedades o empresas, pasando a tributar por la distribución de las utilidades que generaban las sociedades y a partir del año 1984 con el derecho como crédito del impuesto pagado por las empresas, con lo cual el sistema tributario Chileno paso de un sistema no integrado a uno integrado. Siendo la única excepción los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, quienes siempre han tributado sobre la base de las distribuciones de las utilidades que generaban estas sociedades.

El Artículo tercero transitorio de la ley N°20.780 de 2014, reglamenta tanto para los contribuyentes que se acogen al régimen del Artículo 14 A, como para los

contribuyentes acogidos al régimen del Artículo 14 B, y señala que el saldo acumulado del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre del 2016, se debe controlar en forma separada, de los demás registros que establece el mismo Artículo 14 de la Ley de la Renta, que para el régimen del Artículo 14 A son: el RAP, DDAN y REX, como para los registros del Artículo 14 B, que son la RAI, DDAN y REX. Este registro que controla el Fondo de Utilidades Tributables, a partir del 1 de enero del 2017 se le llamara Saldo Tributario Utilidades Tributables (cuya abreviatura es STUT), al cual se le aplicaran las normas tributarias vigentes al 31.12.2016.

Por otra parte, la misma norma indicada en el párrafo anterior, señala que el saldo de los créditos por impuestos de primera categoría a que tengan derecho los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 mantengan un saldo por imputar a los impuestos finales, esto es, Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, deberán incorporar dicho saldo al registro de Saldo Acumulado de Crédito (cuya abreviatura es SAC), esto tanto para los contribuyentes que se acogieron al régimen del Artículo 14 A, como los del régimen del Artículo 14 B.

Para ambos régimen, 14 A como 14 B, en términos generales solo podrán imputar sus distribuciones de utilidades generadas por las sociedades que dieron origen al STUT o recibieron de otras sociedades utilidades de la misma naturaleza en los cuales son dueños o propietarios, una vez que se agoten los saldos de los registros RAP, DDAN y REX, para los acogidos al régimen del Artículo 14 A, y del registro RAI, DDAN y REX, para los acogidos al régimen del Artículo 14 B, asociando a dichas utilidades distribuidas del STUT el crédito al que tienen derecho que se controla en el registro SAC para ambos régimen.

2.7 Tributación de impuestos finales

A) Régimen Artículo 14 A.

Régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales.

El 100% del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa es descontado como crédito contra el impuesto final pagado por la persona natural, propietaria de la empresa. La Ley sobre Impuesto a la Renta establece que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, tributarán sobre las rentas determinadas por estas, de la siguiente forma:

Rentas que se gravan con el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional.

a) Rentas que la empresa les atribuye conforme a las reglas de la letra A), del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, correspondientes a rentas percibidas o devengadas en el mismo ejercicio por la empresa.

También se incluyen las rentas que les hayan sido atribuidas a la empresa desde otras empresas sujetas a las disposiciones del N°1 de la letra C), del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la renta, o a la letra A) del artículo 14 ter, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según corresponda.

Según establece el inciso 2°, del N°1, del artículo 54 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los contribuyentes del Impuesto Global Complementario deberán incor-

porar en la determinación de la renta bruta global, las rentas atribuidas por la empresa de la que son propietarios. Esta esta conformada por la proporción que le corresponda sobre las rentas generadas por la empresa y la renta atribuida a la empresa por otros contribuyentes en los que participa. Se atribuye la renta bruta.

Lo mismo ocurre para los contribuyentes del Impuesto Adicional, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del artículo 62, y los artículos 58 y 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Los contribuyentes del Impuesto Global Complementario gravaran el conjunto de sus rentas aplicando las escalas de tasas establecidas en el artículo 52 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Los contribuyentes del Impuesto Adicional aplicaran tasa de 35%, según lo establecido en los artículo 58 y en el inciso 1° del artículo 60, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Estos contribuyentes tendrán derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría en contra del impuesto respectivo, el que será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas atribuidas, la misma tasa de Impuesto de Primera Categoría con que se afectaron dichas rentas. Tratándose de rentas atribuidas por terceros, el crédito por Impuesto de Primera Categoría corresponderá a la misma cantidad que hubiere afectado a la empresa que las atribuye en primer término.

b) Rentas que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la empresa, siempre que no se trate de rentas exentas del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, de ingresos no

constitutivos de renta, o de cantidades que ya han completado totalmente su tributación con los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Estos retiros, remesas o distribuciones definen su tributación al término del año en que ocurren y de acuerdo al registro de renta acumulada en la empresa al cual se imputen y de acuerdo al siguiente orden:

i) En primer lugar a las cantidades en el registro RAP, en cuyo caso quedan liberadas de tributación, pues estas rentas ya han completado su tributación.

ii) En segundo lugar al registro DDAN, en cuyo caso se afectaran con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, con derecho al crédito de Impuesto de Primera Categoría.

iii) En tercer lugar se imputaran al registro REX, en cuyo caso también quedan liberadas de tributación.

iv) Si no fueran imputadas a ningún registro, por no existir saldos, se afectaran con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, con derecho al crédito de Impuesto de Primera Categoría.

B) Régimen Artículo 14 B

Régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales.

Solo el 65% del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa es descontado como crédito contra el impuesto final pagado por la persona natural,

propietaria de la empresa.

La Ley sobre Impuesto a la Renta establece que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, tributarán solo sobre las rentas que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la respectiva empresa, cuando tales sumas se encuentren afectas a los impuestos finales. Estos retiros, remesas o distribuciones, definen su tributación en la fecha en que ocurren y de acuerdo al registro de renta acumulada en la empresa al cual se imputen y de acuerdo al siguiente orden:

i) En primer lugar en el registro RAI, en cuyo caso serán afectados con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional según corresponda, con derecho a crédito por Impuesto de Primera Categoría.

ii) En segundo lugar en el registro DDAN, en cuyo caso también serán afectados con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, con derecho a crédito por Impuesto de Primera Categoría.

iii) En tercer lugar al registro REX, los cuales quedan liberados de toda tributación.

Si a la fecha del retiro, remesa o distribución, no existen saldos en los registros antes señalados, se deberá considerar al término del año comercial respectivo, el resultado del mismo, para imputarlos en el mismo orden. Si al término del mismo año comercial, aún se mantienen retiros, remesas o distribuciones no imputados a

ningún registro, estos igualmente se gravarán con el IGC o IA, según corresponda, con derecho a los créditos del registro SAC.

3. ANALISIS CAMBIO VOLUNTARIO DESDE REGIMEN ARTICULO 14 B) A REGIMEN ARTICULO 14 A)

Hemos llegado a la conclusión que un contribuyente va evaluar y se va a cambiar del régimen 14 B al 14 A, cuando producto de la restitución del 35% del IDPC que establece el 14 B, pierda el 9,45% por la aplicación de la restitución del crédito y que en el caso de los contribuyentes que estén en la tasa del global complementario más alta y terminen pagando un 44,45% en vez del 35% que es la tasa máxima del impuesto global complementario.

Es así que lo indicado en el párrafo anterior lo podemos representar de la siguiente manera:

	14 B	14 A
Renta líquida imponible	100	100
IDPC	(27)	(25)
Utilidad después de impuesto	73	75
<hr/>		
Distribución utilidad después de impuesto	73	75
Incremento igual a IDPC	27	25
Base imponible global complementario	100	100
Impuesto Global Complementario tasa 35%	35	35
Crédito IDPC	(27)	(25)
Reintegro crédito IDPC	9	

Impuesto a pagar	17	10
IDPC	27	25
IGC	17	10
Impuesto neto	44	35
Tasa Efectiva	44,45%	35,00%

3.1 Efectos en impuestos finales al incluir la base del Art. 38 N°2.

La letra b) del N° 1 de la letra D del Artículo 14 de la Ley de la Renta establece que cuando los contribuyentes sujetos al Régimen del Artículo 14 B opten voluntariamente por cambiarse al Régimen del Artículo 14 A, cumpliendo el plazo de permanencia de cinco años y los demás requisitos de naturaleza jurídica de la empresa y la composición de sus propietarios, deberán aplicar lo dispuesto en el número dos del Artículo 38 bis. Esto es, que la empresa se afectará con los impuestos que se determinen como si hubiera dado aviso de término de giro, y el impuesto que deberá pagar, se incorporará al registro de saldo acumulado de crédito (SAC) del Régimen del Artículo 14 A (Renta Atribuida), considerándose como una partida del inciso segundo del Artículo 21.

El número dos del Artículo 38 bis establece un impuesto de 35% sobre las rentas acumuladas en la empresa, incrementadas en una cantidad equivalente al 100% del crédito por impuesto de primera categoría y el crédito por impuestos finales. Contra este impuesto, podrá deducirse el saldo de crédito establecido en la letra d), del número 2 de la letra B), del Artículo 14, y el crédito contra impuestos finales a que se refieren los Artículos 41 A y 41 C, que se mantengan separadamente en dicho registro. No obstante lo anterior, tratándose del saldo acumulado

de crédito establecido en el numeral ii), de la letra d) recién señalada, el referido crédito se aplicará solo hasta un 65% de su monto (restitución del 35%).

Entonces, el impuesto del número dos del Artículo 38 bis se determina de la siguiente manera:

- + Capital propio tributario.
- + Saldo retiros en exceso al 31.12.2014, pendientes de tributación.
- Saldo positivo del registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX).
- Aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, reajustados.
- **Rentas acumuladas hasta 31.12.2016 (*).**
100% del crédito por IDPC y CTDIF, generados hasta 31.12.2016. N/A (*)
- + 100% del crédito por IDPC y CTDIF, generados a contar del 01.01.2017.
- = Base impuesto del número 2 del artículo 38.
Rentas acumuladas en la empresa pendientes de tributación.
- x 35% = Impuesto del número 2 del artículo 38
100% Crédito por IDPC y CTDIF, generados hasta 31.12.2016. N/A (*).
- 65% del crédito por IDPC y CTDIF, generados a contar del 01.01.2017.
- = Impuesto a pagar.

(*) En el mensaje presidencial de la reforma tributaria se establece que las rentas acumuladas hasta el 31.12.2016 tributarán solo cuando sean efectivamente retiradas o al término de giro, manteniendo el derecho a crédito del 100%. La mecánica establecida en la circular 49 de 2016 del Servicio de Impuestos Internos para la tributación en el cambio voluntario desde el régimen del Artículo 14 B al régimen 14 A no se condice con el espíritu de la ley, pues en ella se incluyen estas rentas para la aplicación del Artículo 38 bis, cuando ellas no han sido efectivamente retiradas. Esta situación se estudia con mayor detalle en la parte I de esta Tesis.

En el desarrollo de esta Tesis no consideraremos a las rentas acumuladas hasta el 31.12.2016 en la base del impuesto del número dos del Artículo 38 bis.

Dado lo anteriormente expuesto, entendemos que las rentas afectadas con el impuesto del número dos del Artículo 38 bis, son consideradas como rentas pendientes de tributación de impuestos finales.

El régimen de renta atribuida del Artículo 14 A de la Ley de la Renta no considera un registro para rentas pendientes de impuestos finales, salvo para las rentas acumuladas hasta el 31.12.2016 (Saldo Total de Utilidades Tributables = STUT). Por lo que estas rentas no serán controladas en un registro y serán retiradas, con crédito, luego de agotar las rentas acumuladas en los registros de:

- Rentas Atribuidas Propias (RAP)
- Diferencia entre depreciación acelerada y normal (DDAN) y
- Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX).

El subtema que desarrollaremos en esta tesis, es determinar si el hecho de incluir las rentas que fueron afectadas con el impuesto establecido en el número dos del Artículo 38 bis en la base de los impuestos finales al momento de retirarlas tiene como único fin aumentar la tasa de las otras rentas que deben formar parte de la base imponible afecta al Impuesto Global Complementario y si el impuesto del número dos del Artículo 38 bis pagado debe ser controlado para ser utilizado como crédito contra estos impuestos finales.

A continuación se expone un ejemplo para una mejor comprensión del tratamiento de las rentas, sus créditos, registros, impuesto aplicado al momento del cambio de régimen y efectos en los impuestos finales para analizar y dar respuesta a la hipótesis planteada.

Antecedentes: A&S EIRL es una empresa que a contar el 01.01.2017 se acogió al Régimen del Artículo 14 B de la Ley de la Renta y que al 31.12.2021 mantiene rentas acumuladas generadas desde el año 2016. El detalle de las rentas acumuladas pendientes de tributación con impuestos finales es:

	Año	Renta	Tasa	IDPC	RAI	Factor	
	2016	20.000.000	24,00%	4.800.000	15.200.000	0,315789	
1	2017	20.000.000	25,50%	5.100.000	14.900.000	0,342282	R-Art 14 B)
2	2018	10.000.000	27,00%	2.700.000	7.300.000	0,369863	
3-5	2019-21	500.000.000	27,00%	135.000.000	365.000.000	0,369863	
6	2022						R-Art 14 A)
		550.000.000		147.600.000	402.400.000		

Los datos del Registro de Rentas Empresariales al 31.12.2021 son:

Rentas Empresariales Acumuladas 14 B - \$M - 31.12.2021						
Detalle	Control	RAI	SAC			STUT
			D-01.01.17		H-31.12.16	
			2018-21	2017	2016	
			0,369863	0,342282	0,315789	
			27%	25,50%	24%	
1.1 Rem. Ej. Ant.	37.400	37.400	2.700	5.100	4.800	15.200
4.1 Reverso	- 37.400	- 37.400				
4.2 RAI 2021	402.400	402.400				
4.5 Credito RLI			135.000			
Rem. Ej. Siguiete	402.400	402.400	137.700	5.100	4.800	15.200

El 31.12.2021 opta por cambiar al Régimen del Artículo 14 A, a contar del 01.01.2022.

Determinación del impuesto del número dos del Artículo 38 bis:

Cambio voluntario desde Régimen 14 B a Régimen 14 A.		
Aplicación Art 14 D N°1 b) - Impuesto del Art 38 bis N°2		
	SM	
+ Capital Propio Tributario	872.400	
+ Saldo Retiros en exceso al 31.12.14	-	
- Saldo registro REX	-	
- Capital aportado	-470.000	
- STUT (*)	- 15.200	
+ 100% cred. IDPC+CTIDF generados hasta 31.12.16	-	
+ 100% cred. IDPC+CTIDF generados desde 01.01.17	142.800	
= Base Imp. 38 bis	530.000	
= Rentas acumuladas pendientes de tributación		
+ Impuesto Art 38 bis	185.500	35%
- 100% cred. IDPC+CTIDF generados hasta 31.12.16	-	
- 65% cred. IDPC+CTIDF generados desde 01.01.17	- 92.820	
Impuesto a pagar	92.680	

El Registro de Rentas Empresariales del Régimen de Renta Atribuida de A&S EIRL al 01.01.2022, luego del cambio de régimen y determinación del impuesto del número dos del Artículo 38 bis quedaría de la siguiente manera:

Rentas Empresariales Acumuladas 14 A - \$M - 01.01.2022						
Detalle	Control	RAP	SAC			STUT
			D-01.01.17		H-31.12.16	
			2018-21	2017	2016	
			0,369863	0,342282	0,315789	
			27%	25,50%	24%	
1.1 Rem. Ej. Ant.					4.800	15.200
1.2 Imp. 38 bis N°2			185.500			
3.1 RAP						
4.2 Ret-Rem-Div						
Rem. Ej. Siguiete			185.500		4.800	15.200

Luego del cambio de régimen y la afectación del impuesto del número dos del Artículo 38 bis, el detalle de las rentas acumuladas al 01.01.2022 pendientes de tributación con impuestos finales es:

Año	RLI	Impuesto	R.Neta	I 38 bis	Credito	A pagar	Renta Neta	Credito
2016	20.000.000	4.800.000	15.200.000				15.200.000	4.800.000
2017	20.000.000	5.100.000	14.900.000	7.000.000	3.315.000	3.685.000	11.215.000	7.000.000
2018-21	510.000.000	137.700.000	372.300.000	178.500.000	89.505.000	88.995.000	283.305.000	178.500.000
	550.000.000	147.600.000	402.400.000	185.500.000	92.820.000	92.680.000	309.720.000	190.300.000
2017-21	530.000.000	142.800.000	387.200.000	185.500.000	92.820.000	92.680.000	294.520.000	185.500.000

Una vez en el Regimen 14 A, el crédito por el impuesto del numero dos del Artículo 38 pagado con tasa 35% en el cambio de régimen, no se podrá utilizar en su totalidad, pues el N° 5 del Articulo 14 A, establece que la tasa de crédito a que se refiere este numero será la que resulte de dividir la tasa del impuesto de primera categoría vigente en el año comercial respectivo en que se efectúa el retiro, remesa

o distribución, por cien, menos la tasa del citado tributo, todo ello expresado en porcentaje. La tasa de impuesto de primera categoría en el régimen del Artículo 14 A es actualmente es 25% y la tasa de crédito a aplicar sería de 33,33%.

El efecto que genera lo anterior se refleja en la siguiente tabla, considerando que se retira la totalidad de las renta pendientes de tributación, en tramo de IGC de 35% efectivo, y no se han generado rentas en el primer año después del cambio de régimen.

Tributacion final - Tramo Tasa efectiva IGC 35%

Retiro en Regimen 14 B		Retiro en Regimen 14 A		Luego del cambio desde 14 B a 14 A	
Retiro Reg 14 B	73,00	Cambio regimen	73,00		
Incremento	27,00	Incremento	27,00		
Base IGC	100,00	Base Art 38 Bis N°2	100,00		
IGC - 35%	35,00	Imp Art 38 Bis N°2 -35%	35,00	35,00	
Crédito	- 27,00	Credito hasta 65%	- 17,55		
Restitución	9,45	Imp Art 38 Bis N°2 a pagar	17,45		
IGC a pagar	17,45	Disponible para retiro	55,55		
IDPC pagado	27,00	Retiro	55,55		
Imp Art 38 Bis N°2		Incremento (25/75)	18,52		
Total Impuesto	44,45	Base IGC	74,07		
		Tasa IGC	35%		
		IGC	25,92		
		Crédito	- 18,52	-18,52	
		Restitución (no aplica)	-		
		IGC a pagar	7,40		
		IDPC pagado	27,00		
		Imp Art 38 Bis N°2	17,45		
		Total Impuesto	51,85		
		Credito Art 38 Bis N°2 no utilizado	16,48		

Se observa que el retiro de la totalidad de las rentas pendientes de tributacion en régimen del Artículo 14 A, luego del cambio de régimen del Artículo 14 B a 14 A,

genera una carga tributaria al contribuyente de 51,85% y la pérdida del crédito, producto del tope de crédito a utilizar. Si el contribuyente hubiera retirado todas las rentas antes del cambio de régimen, su carga tributaria sería de 44,45%.

En la siguiente tabla, se presenta este efecto por tramo del IGC, para luego analizar los efectos al incluir las rentas que ya cumplieron su tributación de acuerdo a lo establecido en el número dos del Artículo 38 bis en la base del IGC junto a otras rentas.

Retiro en Regimen 14 A Luego del cambio desde 14 B a 14 A		TRAMO						
		1	2	3	4	5	6	7
Hasta UTA		13,5	30	50	70	90	120	y mas
Hasta \$MM CLP		7,78	17,26	28,81	40,33	51,86	69,14	y mas
Tasa efectiva 14 A		0,00%	2,20%	4,52%	7,09%	10,62%	15,57%	35,00%
Tasa efectiva 14 B		9,45%	11,65%	13,97%	16,54%	20,07%	25,02%	44,45%
Cambio regimen	73,00	73,00	73,00	73,00	73,00	73,00	73,00	73,00
Incremento	27,00	27,00	27,00	27,00	27,00	27,00	27,00	27,00
Base Art 38 Bis N°2	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Imp Art 38 Bis N°2 -35%	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Credito hasta 65%	- 17,55	- 17,55	- 17,55	- 17,55	- 17,55	- 17,55	- 17,55	- 17,55
Imp Art 38 Bis N°2 a pagar	17,45	17,45	17,45	17,45	17,45	17,45	17,45	17,45
Disponibile para retiro	55,55	55,55	55,55	55,55	55,55	55,55	55,55	55,55
Retiro	55,55	55,55	55,55	55,55	55,55	55,55	55,55	55,55
Incremento (25/75)	18,52	18,52	18,52	18,52	18,52	18,52	18,52	18,52
Base IGC	74,07	74,07	74,07	74,07	74,07	74,07	74,07	74,07
Tasa IGC - efectiva	35%	0,00%	2,20%	4,52%	7,09%	10,62%	15,57%	35,00%
IGC	25,92	-	1,63	3,35	5,25	7,87	11,53	25,92
Crédito	- 18,52	- 18,52	- 18,52	- 18,52	- 18,52	- 18,52	- 18,52	- 18,52
Restitución (no aplica)	-							
IGC a pagar	7,40	- 18,52	- 16,89	- 15,17	- 13,27	- 10,65	- 6,98	7,41
IDPC pagado	27,00	27,00	27,00	27,00	27,00	27,00	27,00	27,00
Imp Art 38 Bis N°2	17,45	17,45	17,45	17,45	17,45	17,45	17,45	17,45
Total Impuesto	51,85	25,93	27,56	29,28	31,18	33,80	37,47	51,85
Credito Art 38 Bis N°2 no utilizado		16,48						

A continuación continuaremos con el ejemplo inicial y se presentan los siguientes escenarios:

3.1.1 Escenario 1:

Retiro del 100% de las utilidades acumuladas con fecha 31.12.2021, en régimen del Artículo 14 B, antes del cambio al régimen 14 A.

Rentas Empresariales Acumuladas 14 B - SM - 31.12.2021						
Detalle	Control	RAI	SAC			STUT
			D-01.01.17		H-31.12.16	
			2018-21	2017	2016	
			0,369863	0,342282	0,315789	
			27%	25,50%	24%	
1.1 Rem. Ej. Ant.	37.400	37.400	2.700	5.100	4.800	15.200
4.1 Reverso	- 37.400	- 37.400				
4.2 RAI 2021	402.400	402.400				
4.5 Credito RLI	-		135.000			
2.2 Retiros	-402.400	-402.400	-137.700	- 5.100	- 4.800	- 15.200
Rem. Ej. Siguiente	-	-	-	-	-	-

Tributación impuestos finales	SM		
Retiro	402.400		
Incremento hasta 31.12.16	4.800		
Incremento desde 01.01.17	142.800		
Base IGC	550.000	Tramo 5 - 35%	
IGC	179.063		
Credito hasta 31.12.16	- 4.800		
Credito desde 01.01.17	-142.800		
Restitucion creditos desde 01.01.17	49.980		
IGC a pagar	81.443		
Total Renta	550.000		
IDPC pagado	147.600		
IGC pagado	81.443		
Imp 38 Bis pagado	-	Tasa IGC efectiva	32,56%
Total impuestos	229.043	Efecto restitucion	9,08%
Tasa efectiva impuestos	41,64%		41,64%

3.1.2 Escenario 2:

Retiro del 100% de las utilidades acumuladas con fecha 31.12.2022, después de cambiar de régimen de tributación. El año 2022 no se generaron rentas y el contribuyente final no recibió otras rentas. En régimen Artículo 14 A.

Rentas Empresariales Acumuladas 14 A - \$M - 31.12.2022						
Detalle	Control	RAP	SAC			STUT
			D-01.01.17		H-31.12.16	
			2022		2016	
			0,333333		0,315789	
			25%		24%	
1.1 Rem. Ej. Ant.					4.800	15.200
1.2 Imp. 38 bis N°2		185.500				
3.1 RAP						
4.2 Ret-Rem-Div		- 98.173 **		-	4.800	- 15.200
Rem. Ej. Siguiete		87.327		-	-	-

* Rentas disponibles para retiro \$M 309.720.- (disponible menos impuesto Art. 38 bis pagado)

** Tasa Art 14 A N°5 - 25% - factor 0,333333 - Tope crédito

Tributación impuestos finales	\$M		
Retiro	309.720		
Incremento hasta 31.12.16	4.800		
Incremento desde 01.01.17	98.173	(309.720-15.200 x 0,333333)	
Base IGC	412.693	Tramo 5 - 35%	
IGC	131.006		
Credito hasta 31.12.16	- 4.800		
Credito desde 01.01.17	- 98.173		
Restitucion creditos desde 01.01.17		no aplica	
IGC a pagar	28.033		
Total Rentas	550.000		
IDPC pagado	147.600		
IGC pagado	28.033		
Imp 38 Bis pagado	92.680	Tasa IGC efectiva	32,56%
Total impuestos	268.313	Efecto tope crédito **	16,22%
Tasa efectiva impuestos	48,78%		48,78%

3.1.3 Efectos al incluir las rentas que ya cumplieron su tributación de acuerdo a lo establecido en el número dos del Artículo 38 bis con otras rentas en la base imponible del IGC.

La tabla que se presenta a continuación refleja el aumento promedio por tramo en la tasa efectiva de otras rentas al incluirlas en la base del IGC junta a las rentas que ya cumplieron su tributación de acuerdo al número 2 del Artículo 38 bis.

Tramo	Hasta		Tasas efectivas al retiro por tramo			Aum. Prom. t. efect. x tramo otras rentas	
	UTA	\$MM CLP	14 A	14 B	D/cambio 14 B - 14 A		
1	13,5	7,78	0,00%	9,45%	25,93%	2,56%	
2	30	17,28	2,20%	11,65%	27,10%	5,27%	
3	50	28,81	4,52%	13,97%	28,38%	8,78%	
4	70	40,33	7,09%	16,54%	29,52%	13,02%	
5	90	51,86	10,62%	20,07%	30,94%	17,20%	
6	120	69,14	15,57%	25,02%	33,69%	21,68%	
7	y mas	y mas	35,00%	44,45%	51,85%	24,29%	
						7	0,00%

Para obtener los datos de la tabla se procedio a calcular el efecto en impuestos de cada tramo al hacer cambio de régimen y luego retirar todas la rentas en régimen del Artículo 14 A junto a otras rentas provenientes de régimen del Artículo 14 A de cada tramo y luego lo mismo para otras rentas provenientes de régimen del Artículo 14 B. Se siguió la mecánica de calculo mostrada en el ejemplo presentado.

4. CONCLUSIÓN

4.1 Efectos tributarios en impuestos finales

Dada la mecánica establecida para el cálculo del Impuesto Global Complementario, integrado con el Impuesto de Primera Categoría, la utilización de los créditos e incrementos por impuestos de primera categoría e impuesto por cambio de régimen del número dos del Artículo 38 bis tenemos que:

- a) Para efectos comparativos, se plantea el retiro del 100% de las utilidades acumuladas al 31.12.2021, tanto las generadas hasta el 31.12.2016 como aquellas acumuladas a contar del 01.01.2017, antes de efectuar el cambio de régimen, dada una base para IGC de \$M 550.000, tenemos una tasa efectiva de impuestos de 41,64%, esta se explica por una tasa efectiva de IGC de 32,56% más el efecto de restitución de 35% del crédito para rentas con tasas de IDPC de 25,5% para las rentas generadas el año 2017 y con tasa de IDPC de 27% para las rentas a contar del año 2018, el cual para este caso es de 9,08% (Escenario 1, Punto 3.1.1 anterior).
- b) Para efectos comparativos se plantea el retiro del 100% de las rentas acumuladas al 31.12.2022, tanto las generadas hasta el 31.12.2016 como aquellas acumuladas a contar del 01.01.2017, después de efectuar el cambio de régimen y considerando que al año 2022 en curso, no se generaron rentas. En este caso, dado el tope de crédito establecido en el número 5 del Artículo 14 A por la tasa de IDPC vigente, se produce un efecto, pues la base en el cambio de régimen se afectó con tasa de 35% y se le dará crédito por tasa de 27%. Dada una base de IGC de \$M

412.693 (Rentas totales generadas de \$M 550.000) en este caso, la tasa efectiva será de 48,78% y quedara un crédito disponible en SAC de \$M 87.327, que no se podrá recuperar (Escenario 2, Punto 3.1.2 anterior).-

- c) El incluir las rentas que ya cumplieron su tributación de acuerdo a lo establecido por el N°2 del Artículo 38 Bis, en la base de los impuestos finales, efectivamente, aumenta la tasa de las otras rentas que deban formar parte de la base imponible afecta al IGC.
- d) El impuesto pagado de acuerdo al número 2 del Artículo 38 bis, se debe controlar, como lo establece la letra b) del número 1 de la letra D) del Artículo 14 de la Ley de la Renta, para ser utilizado como crédito contra los impuestos finales, considerando lo establecido en el número 5 del Artículo 14 A.

El cambio de régimen del Artículo 14 B al régimen del Artículo 14 A aumenta la carga tributaria para el contribuyente final, aumenta la tasa de las otras rentas que formen parte de su base imponible y no permite la utilización del 100% del crédito registrado en SAC.

Lo anterior no incentiva a hacer el cambio al régimen del Artículo 14 A el que en un principio fue el régimen que el legislador impulso.

5. COMENTARIOS SOBRE PROYECTO REFORMA TRIBUTARIA 2018

5.1 Reforma tributaria 2018

En Mensaje N° 107-366 del 23 de agosto de 2018, S.E. el Presidente de la Republica inicia proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria. **Esta iniciativa contempla que a contar del 01.01.2019 se elimina el Régimen de renta Atribuida del actual Artículo 14 A, con lo que se eliminaría la posibilidad de cambio de régimen opcional desde el Régimen del Artículo 14 B al Régimen del Artículo 14 A luego de 5 años de permanencia en el Régimen del Artículo 14 B, del cual se analizaron sus efectos en esta tesis.**

Esta nueva reforma contempla:

- a) Un nuevo Artículo 14, que en su letra A) número 1.- establece el Régimen tributario de los propietarios de las empresas obligadas a declarar el impuesto de primera categoría según renta efectiva determinada con contabilidad completa, los cuales quedarán gravados con los impuestos finales sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde dichas empresas. Se elimina la palabra “atribuyan”. En el número 2 de la letra A del nuevo Artículo 14 se establecen los registros tributarios de las rentas empresariales, los cuales son: Registro de rentas afectas a impuestos finales (RAI), Registro de diferencias entre depreciación normal y las aceleradas (DDAN), Registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX) y Registro de saldo acumulado de créditos (SAC).

- b) Se reemplaza el numero 3) del Artículo 56, eliminándose la obligación de restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Tenemos entonces, que el nuevo Régimen será como el actual Régimen del Artículo 14 B, pero con imputación total de crédito. Para la aplicación de los impuestos finales, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al termino del ejercicio, debidamente reajustados, en el orden cronológico que se efectúen hasta agotar el saldo de los registros en el siguiente orden: RAI – DDAN – REX – Utilidades de balance en exceso a las tributarias – Capital.
- c) El cambio desde el Régimen de Renta Atribuida del actual Artículo 14 A al Régimen del nuevo Artículo 14 A. Para lo cual deberán traspasar los saldos de los registros de la siguiente manera:

RAP -> REX
DDAN -> DDAN
REX -> REX
SAC -> SAC

- d) El cambio desde el Régimen Semi Integrado con imputación parcial de crédito del actual Artículo 14 B al Régimen del nuevo Artículo 14 A, con imputación total de crédito. Para lo cual deberán traspasar los saldos de los registros de la siguiente manera:

RAI -> RAI
DDAN -> DDAN
REX -> REX
SAC -> SAC

Las normas transitorias señalan que los créditos generados entre e 01.01.2017 y el 31.12.2018 mantendrán la obligación de restitución y deberán ser controlados en forma separada.

6. BIBLIOGRAFIA

Decreto Ley, No. 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta.

Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 28.02.18.

Ley 20780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 26/09/2014, Última versión 01/12/2017.

Ley 20899, Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 01/02/2016, Última versión 01/12/2017.

Servicio de Impuestos Internos, 2016, Circular 49, 14/07/2016. Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017. Deja sin efecto Circulares 66, 67, 68 y 69 de 2015.

Servicio de Impuestos Internos, 2016, Resolución Ex. SII N° 130, 30/12/2016. Establece formato de determinación de la renta líquida imponible y de los registros que deben llevar los contribuyentes, según el régimen de tributación por el cual opten a partir del 1 de enero de 2017, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a partir de dicha fecha.

Bobadilla Loyola, G. Cantuarias Rubio, R. “Efectos del cambio obligatorio de régimen de empresas o sociedades que tributan en el régimen B y pasaran al régimen A, frente a un proceso de fusión impropia de sociedades”. Tesis para optar al grado de Magister en Tributación, Universidad de Chile, Santiago, 2017.

7. ANEXOS

7.1 Anexo A, Abreviaturas

IDPC	Impuesto de Primera Categoría
IGC	Impuesto Global Complementario
FUT	Fondo de Utilidades Tributables
STUT	Saldo Total de Utilidades Tributables
RAI	Rentas Afectas a los IGC o Adicional
RAP	Rentas Atribuidas Propias
DDAN	Diferencia entre Depreciación Acelerada y Normal
REX	Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta
SAC	Saldo Acumulado de Creditos
RCR	Registro Cambio de Régimen

8. VITA

Boris Mauricio Sánchez Asencio, Contador Auditor (2001) y Licenciado en Control de Gestión (1998) de la Universidad Austral de Chile, Diplomado en Contabilidad Internacional IFRS de la Universidad de Chile (2013) y Magister en Tributación de la Universidad de Chile (2018), desde 2012 se desempeña como Jefe de Finanzas en Europharma Chile S.A.