



**“VENTAJAS DEL SISTEMA SEMI INTEGRADO
ARTÍCULO 14 B DE LA LIR”**

Parte II

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

**Alumno: Alfredo González Verdugo
Profesor Guía: Octavio Canales Tapia**

Santiago, enero 2017

RESUMEN EJECUTIVO

En esta segunda parte de la tesis, contiene el capítulo dos y tres, y las conclusiones.

En esta sección, el lector podrá revisar un análisis comparativo entre los dos nuevos regímenes de tributación creados mediante las leyes 20.780 y 20.899, es decir, el sistema de renta atribuida y sistema parcialmente integrado, frente a temas comunes como: créditos por impuesto de primera categoría, oportunidad en que se define la tributación final, efectos al cambiar el régimen de tributación, al término de giro, entre otros. Todo ello desarrollado en el capítulo segundo de este trabajo.

En el tercer capítulo se podrá examinar ejercicios que nos permitirán apreciar las diferencias expuestas en el capítulo segundo.

Finalmente, el lector podrá analizar las conclusiones arribadas mediante este trabajo.

ÍNDICE

CAPÍTULO II	3
Comparativo de los regímenes del artículo 14 A y B de la ley de la Renta.	3
2. Créditos de Primera Categoría	4
3. Oportunidad en que se definen los impuestos finales.....	6
4. Gastos Rechazados no afectos al artículo 21 de la Ley de la renta.	7
5. Transformación de sociedades acogidas al artículo 14 de la ley de la renta.	8
6. Consecuencias en la enajenación derechos sociales y acciones para la sociedad enajenada. 10	
7. Devengamiento de utilidades transfronterizas.....	14
8. Fusión por incorporación y absorción de una sociedad de Régimen 14 Letra A o B por una del Régimen 14 letra B.	17
9. Fusión por incorporación y absorción de una sociedad con Régimen del artículo 14 Letra A o B por una sociedad del régimen del artículo 14 letra A de la LIR.....	19
10. Deducción que autoriza el artículo 14 ter letra C de la LIR.....	20
11. Efectos cuando se cambia el régimen de tributación.	21
12. Efectos y ventajas en una división.....	22
13. Término de giro.	24
14. Efectos del remanente de FUT en contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 letra A y B de la LIR.	27
CAPÍTULO III	29
Comparativa de resultados tributarios sujetos a los regímenes del artículo 14 letras A y B de la LIR.....	29
Pequeñas y medianas empresas.....	29
Grandes Empresas.....	32
CONCLUSIONES	36
BIBLIOGRAFÍA.....	45

CAPÍTULO II

Comparativo de los regímenes del artículo 14 A y B de la ley de la Renta.

Habiendo realizado un análisis de las normas relativas al régimen de tributación de las rentas en Chile, desde su origen hasta la dictación de la ley 20.780 y la 20.899 que lo simplifica, debemos hacer un segundo estudio que dice relación con un comparativo de los dos nuevos regímenes que coexistirán a partir del 1 de enero de 2017, como mencionamos en nuestra introducción.

Como indicamos en el primer capítulo, la estructura que permitía controlar la total integración entre los dos niveles de tributación respecto de los contribuyentes que tributaban sobre la base de sus rentas efectivas determinadas por un balance general según contabilidad completa hasta el 29.09.2014¹ era el F.U.T (Art 14 Ley de Impuesto a la Renta). Ahora, dado los cambios introducidos mediante la reforma tributaria, brevemente analizados en el capítulo anterior, el legislador incorpora dos nuevos sistemas que cumplirán la función del extinto F.U.T, que desde el 01 de enero de 2017 controlarán la integración de los impuestos, pero cada uno con sus características propias.

Como ya comentamos, el legislador modifica el alcance y sentido de la integración entre estos dos niveles de tributación, pues uno de los sistemas mantiene la integración total (que hereda del sistema anterior) y el otro sólo de manera parcial, cambiando así el modo y la oportunidad en que interactúan el IDPC con los impuestos finales.

Los contribuyentes que identificamos en el apartado anterior, como aquellos que tendrán la opción por ley² de escoger el sistema de tributación se enfrentarán a la necesidad de analizar variables financieras, tributarias y jurídicas por lo que tendrán que realizar un examen comparativo entre ambos sistemas tomando en cuenta dichas variables y analizar como el monto, la oportunidad, naturaleza y alcance de los impuestos afectarán a una organización determinada.

Con todo, las empresas que tengan que determinar cuál es el sistema que, dentro de las características de cada uno, represente un ahorro impositivo de acuerdo con sus planes de negocios y que represente una ventaja para sus socios y accionistas, deberán considerar a lo menos las siguientes variables:

¹ Fecha de publicación en el Diario Oficial de la ley 20.780

² Artículo 14 incisos 1° al 6° de la LIR

1. Impuesto de Primera Categoría.

1. A) Régimen del artículo 14 Letra A

Como nos referimos en el capítulo anterior, mediante la ley 20.780 se aumenta la tasa de IDPC que para este régimen asciende a un 25%³.

1. B) Régimen artículo 14 letra B

En este caso, la tasa de IDPC será de un 25.5% sobre las rentas obtenidas durante el año comercial 2017⁴ y un 27% sobre las rentas obtenidas a contar del año comercial 2018⁵.

2. Créditos de Primera Categoría.

2. A) Régimen Artículo 14 letra A

Como ya lo explicamos en el primer apartado, los contribuyentes sujetos a este régimen se les otorgará a sus propietarios, comuneros socios o accionistas el 100% del IDPC, como crédito respecto de los impuestos finales resultante (IGC y adicional) por las rentas del capital generadas a nivel empresarial y que le sean atribuidas desde las mismas. Ello tiene como fundamento legal los artículo 56 número 3 y 63 de la LIR. En virtud de lo anterior, los contribuyentes que tributen con la tasa marginal más alta del IGC o adicional, tributarán con una tasa definitiva del 35%. Al tener el 25% de crédito por IDPC la diferencia a pagar será 10%, debidamente reajustado conforme al artículo 72 de la LIR.

Como analizamos anteriormente, la principal característica de este sistema es que incorpora una nueva base imponible aplicable a los impuestos finales llamada renta atribuida, la que consiste en que los contribuyentes de estos impuestos tributarán por las utilidades provenientes por las rentas del capital generada a nivel de las empresas, que directa o indirectamente les pertenecen. Para ello se establece un sistema de atribución donde las rentas de las empresas, en el año en que se generaron, pasan a formar parte de la base imponible de los dueños de la misma, según sea su participación en las utilidades, o como hayan suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital. Todo lo anterior, independiente de la decisión de retirar, distribuir o remesar esas rentas. La renta atribuida es sumada como renta líquida

³ Artículo 20 inciso 1° de la LIR modificado por la letra a) del N° 10 del artículo 1° de la Ley 20.780.

⁴ Inciso segundo del artículo cuarto transitorio de la Ley 20.780.

⁵ Artículo 20 inciso 1° de la LIR modificado por la letra a) del N° 10 del artículo 1° de la Ley 20.780, e inciso segundo del artículo cuarto transitorio de la Ley 20.780.

al resto de los ingresos imponible que hayan sido obtenidos en el mismo año para calcular el impuesto final.

El concepto de esta nueva base imponible se encuentra definido en el artículo 2 número 2 de la LIR, el que fue sustituido por la letra a) número 1 del artículo 8 de la Ley 20.899, y que prescribe: “Se entenderá por renta atribuida, aquella que, para efectos tributarios, corresponde total o parcialmente a los contribuyentes de impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa, sujeto al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de la letra 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 contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda.”

De esta forma, se completa la tributación en el mismo año de generación de las utilidades, impidiendo el diferimiento de la tributación final, que como comentamos en el capítulo anterior, era uno de los principales objetivos de la reforma ya que con ello se incrementaría la recaudación fiscal teniendo una fecha cierta para la recaudación de los impuestos.

Como explicamos a propósito de la historia del establecimiento de la ley 20.780, este régimen fue propuesto por el gobierno como único régimen de tributación para los contribuyentes que deban declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, y no como finalmente concluyó el proceso de reforma que se transformó en un régimen optativo de tributación para este tipo de contribuyentes.

2. B) Régimen artículo 14 letra B

En el caso de los contribuyentes que estén acogidos a éste régimen, sus propietarios, comuneros socios o accionistas tendrán una tasa efectiva más alta, que ascenderá al 44,45%, para los que tributen con la tasa marginal más alta del IGC y adicional. Lo anterior, y como fue analizado en su oportunidad, se debe a que el IDPC que haya afectado a empresa o sociedad durante el año comercial respectivo sobre la renta líquida imponible, el cual constituye crédito imputable sobre los impuestos finales, conforme lo establecen los artículo 56 N° 3 y 63 de la LIR, en caso de otorgarse a los contribuyentes de IGC o

adicional, genera una obligación de restitución a título de débito fiscal. Esta restitución asciende a una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito, y que para todos los efectos legales se considera un mayor IGC o adicional determinado al contribuyente.

De esta forma, el propietario, comunero socio o accionista, al tener sólo el 65% del crédito por IDPC, su tributación final será de 35% más el 9,45% que es la porción del crédito que no pueden utilizar, haciendo que su tasa final efectiva sea 44.45%.

Sin embargo, los propietarios, comuneros socios o accionistas de las empresas sujetas a este régimen tributarán sólo por los retiros, distribuciones o remesas efectuadas desde ellas, por lo que la base imponible de los impuestos finales es la renta percibida definida en el artículo 2 N° 3 de la LIR, que dispone: “Se entenderá por renta percibida, aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

En virtud de lo expuesto anteriormente, estos contribuyentes pueden diferir el pago de los impuestos finales y con ello optimizar su carga tributaria, herramienta que erosiona la base imponible de los impuestos finales, y que mediante la reforma tributaria se pretendía erradicar.

Constituye excepción a esta regla general, la situación del contribuyente que no tengan domicilio o residencia en el país, y que además tenga con Chile un convenio para evitar la doble tributación. En este caso el contribuyente tendrá derecho al 100% del crédito por IDPC, en contra del impuesto adicional. Al tener derecho a la totalidad del crédito, de acuerdo al artículo 63 LIR, el contribuyente de impuesto adicional tendrá una menor carga impositiva, ya al tener derecho a imputar el 27% de crédito por IDPC la diferencia a pagar será de 8%, debidamente reajustado.

3. Oportunidad en que se definen los impuestos finales.

3. A) Régimen artículo 14 letra A.

En razón de lo ya expuesto, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas acogidas al artículo 14 letra A de la LIR estarán más restringidos para planificar la base imponible de sus impuestos finales, que como vimos la constituye la renta atribuida.

La situación tributaria de estos contribuyentes queda definida al término del ejercicio, lo que hace que la tributación final quede supeditada exclusivamente a la capacidad generadora de utilidades de las empresas.

Sin perjuicio de lo anterior, en los casos que existan retiros no imputados a algún registro de los mencionados en el artículo 14 letra A, se deberán agregar a la base imponible de impuesto global complementario o adicional junto con las rentas atribuidas, por lo que también si el conjunto de éstas exceden de las 13,5 UTA deberán afectarse con los impuestos finales.

3. B) Régimen artículo 14 letra B.

En relación con lo establecido en el número anterior, los propietarios, comuneros socios o accionistas de las empresas acogidas a este régimen, podrán diferir el IGC o adicional hasta el momento que se efectúen retiros, distribuciones o remesas de utilidades desde éstas. Ello debido a que la base imponible los impuestos finales es la renta percibida, permitiendo que el contribuyente final pueda optimizar su carga impositiva.

4. Gastos Rechazados no afectos al artículo 21 de la Ley de la renta.

4. A) Régimen artículo 14 letra A.

Los contribuyentes que hayan optado por este régimen deberán rebajar del registro de rentas atribuidas propias (RAP) regulado la letra a, número 4 letra A del artículo 14 de la LIR, las partidas que ordena el inciso segundo del artículo 21 de la misma ley. Los que podrán tener el efecto de dejar dicho registro en negativo si el monto de tales gastos rechazados son mayores a las utilidades acumuladas en el registro mencionado.

Se debe tener presente que estos gastos, debidamente reajustados, se deducen de este registro al término del año comercial respectivo, siguiendo el orden cronológico de su pago. El motivo de esta rebaja se debe a que tales sumas disminuyen el capital propio de la empresa y no forman parte de las rentas o cantidades susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, y por tanto deben rebajarse con el objeto de reflejar el saldo neto de dichas utilidades que se mantienen disponibles en la empresa⁶. Si luego de efectuar esta imputación resulta un saldo positivo de este registro, éste constituirá el saldo disponible para que sean imputados los retiros, remesas o distribuciones.

⁶ Servicio de Impuestos Internos; Circular 49 de 14 julio 2016; pp. 24.

Esta imputación podría dejar un saldo negativo en este registro, el cual deberá ser reajustado por la variación del IPC entre el mes anterior al cierre del ejercicio en que se originó y el mes anterior al cierre del ejercicio siguiente, para rebajarse de las rentas o cantidades que deban incorporarse a este registro en los ejercicios posteriores.

4. B) Régimen artículo 14 letra B.

En este caso, el gasto rechazado no afecto a artículo 21 de la LIR no se rebaja directamente de ningún registro, pero queda formando parte del capital propio tributario y en forma indirecta en el registro RAI. En virtud de lo anterior eventualmente consumirá crédito del SAC cuando se imputen los retiros, remesas o distribuciones. no se afecten con los impuestos global complementario o adicional, esto porque la letra a del número 2 de la letra B del artículo 14 (registro RAI) solo estimado que los retiros, remesas o distribuciones serán imputados a este registro hasta dejarlo en 0. (Según la circular 49 de 2016 no puede quedar negativo).

5. Transformación de sociedades acogidas al artículo 14 de la ley de la renta.

5. A) Régimen artículo 14 letras A.

Según lo establecido en el artículo 8 número 13 del Código Tributario, para los fines de este código demás leyes tributarias se entenderá por transformación de sociedades, “el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica”. Definición similar encontramos en el artículo 96 de la ley 18.046 sobre sociedades anónimas. En ambas definiciones se caracteriza porque esta forma reorganización empresarial sólo genera un cambio del ropaje jurídico de la empresa subsistiendo la personalidad jurídica.

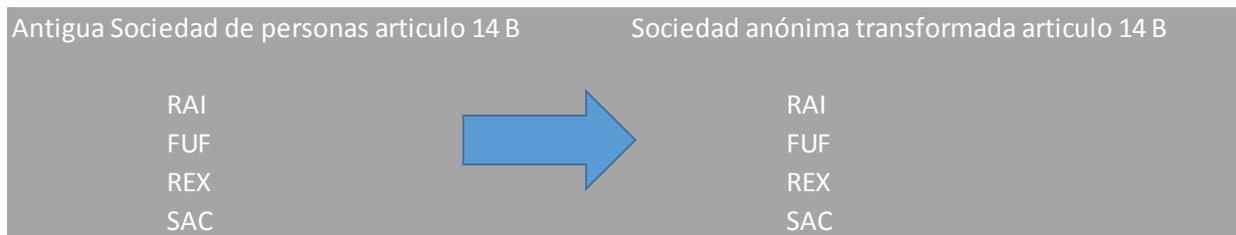
Cualquier reorganización empresarial puede tener diversas implicancias tributarias dependiendo del momento tributario en que se encuentre la empresa, por lo que previo a ella, los propietarios para optimizar la carga tributaria deberán analizar los resultados tributarios de la compañía para que los efectos posteriores tengan el menor impacto posible en los flujos de la sociedad.

Cuando una sociedad acogida al régimen de renta atribuida establecido en el artículo 14 letra A de la LIR decide hacer cambios a sus estatutos sociales como lo señala el artículo 8 número 13 del Código Tributario, y del resultado de la transformación resulta una sociedad anónima, la empresa no puede

continuar bajo el régimen de renta atribuida ya que no es de aquellos contribuyentes establecidos en el artículo 14 inciso segundo respecto de los cuales la ley les otorga el derecho de optar por este régimen. En este caso tendrá aplicación lo establecido en la letra c) número 1 letra D del artículo 14 de la LIR, lo que significa que quedará sujeta al régimen de la letra B del artículo 14, a partir del 1 de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento, para lo cual se deberá ajustar los resultados tributarios desde el inicio del ejercicio bajo las normas del régimen de renta parcialmente integrado. Sin perjuicio de lo anterior, no tendrá aplicación lo establecido en el artículo 38 bis de la ley de la renta (normas relativas al término de giro).

5. B) Régimen artículo 14 letra B.

Cuando una sociedad acogida al régimen parcialmente integrado establecido en el artículo 14 letra B de la LIR decide hacer cambios a sus estatutos sociales como lo señala el artículo 8 número 13 del Código Tributario, y del resultado de la transformación resulta una sociedad anónima o una sociedad de personas, no se produce ningún efecto tributario⁷ relacionado al régimen de tributación aplicable a la empresa, ni respecto a las rentas acumuladas como tampoco afecta a los créditos acumulados en los registros de saldos de créditos acumulados SAC por lo que dichos registros quedarían de la siguiente forma:



Por lo anterior y de acuerdo a lo planteado en el primer capítulo, podemos verificar que el régimen de aplicación general es el artículo 14 letra B de la LIR, que no presenta restricción en su aplicación a diferencia del regulado en letra A del mismo articulado.

⁷ Según lo señalado en la circular 49 de 14 de julio de 2016

6. Consecuencias en la enajenación derechos sociales y acciones para la sociedad enajenada.

Respecto de las enajenaciones de derechos sociales y/o acciones sus efectos pueden ser distintos dependiendo del régimen al cual esta acogida la sociedad o empresa, como también al tipo de sociedad la cual se está enajenando, si sus acciones son transadas en bolsa etc., esto dado que las sociedades de personas, sociedades en comandita por acciones y sociedades anónimas estarán afectas a impuesto⁸ por el mayor valor que represente todo monto que este por sobre el costo de adquisición de dicha participación o acciones como regla general, no obstante no se considerara renta la enajenación de sociedades anónimas abiertas que cuenten con presencia bursátil y que a su vez cumplan lo establecido en el artículo 107 número 1 inciso 1°.

Con todo, en el caso de producirse un mayor valor en la enajenación de acciones, ésta dependiendo de su naturaleza podrá estar sometida a uno de los siguientes tratamientos tributarios⁹:

- i.- Régimen general de primera categoría y global complementario o adicional
- ii.- Régimen de impuesto global complementario o adicional
- iii.- Ingreso no renta.

En el caso de los derechos sociales, la ley les permite 2 tratamientos tributarios los cuales son los siguientes:

- i.- Régimen general de primera categoría y global complementario o adicional.
- ii.- Régimen de impuesto global complementario o adicional

En concordancia con los puntos anteriores, el tipo de tributación que corresponda dependerá si el enajenante es persona natural, contribuyente que no determine su renta efectiva según contabilidad completa como también el contribuyente que si determine su renta efectiva según contabilidad completa.

No obstante el artículo 17 número 8 de la LIR letra a numero vi, indica que en los casos de contribuyentes que no determinen el impuesto de 1ra categoría sobre rentas efectivas y que cuyo mayor valor no exceda de las 10 UTA se considerara como ingreso no renta.

⁸ Según lo establece el artículo 17 número 8 y artículo 107 de la LIR.

⁹ Artículo 17 número 8 y artículo 107 de la LIR.

Para la determinación del costo de adquisición de acciones o derechos sociales (que según el artículo 17 número 8 letra A literal i de la LIR es considerado como ingreso no renta), se deberá determinar de la siguiente manera:

(+)	Valor de Aporte o Adquisición.
(+)	Aumentos de capital.
(-)	Disminuciones de capital.
(=)	Ingreso no renta.

Dado lo anterior todo lo que este sobre dicho valor deberá tributar como monto afecto a impuestos de primera categoría y finales, podrá tributar también como monto afecto solamente a impuestos finales o bien ser considerado como ingreso no renta de acuerdo al artículo 17 número 8 y artículo 107 de la LIR.

6. A) Régimen del artículo 14 letra A de la LIR.

Ahora bien, en los casos de enajenación de derechos sociales o acciones de sociedades acogidas al régimen de renta atribuida del artículo 14 letra A de la LIR, tendrá diferentes consecuencias tributarias dependiendo del régimen de tributación del artículo 14 que se haya optado, esto dependerá de:

i.- El dueño persona natural, contribuyente del artículo 58 núm. 1 de la ley de la renta¹⁰ o empresario individual de responsabilidad limitada de la empresa o sociedad enajenada transfiere el dominio de las acciones o derechos sociales a otra persona natural, empresario individual o establecimiento permanente.

ii.- El dueño persona natural, contribuyente del artículo 58 núm. 1 de la ley de la renta o empresario individual de responsabilidad limitada de la empresa o sociedad enajenada transfiere el dominio de las acciones o derechos sociales a una persona jurídica que a su vez no sea empresario individual o establecimiento permanente.

Según lo establecido en el artículo 14 inciso 2° de la LIR, como también en lo expuesto en la circular 49 del 2016 los contribuyentes que ejerzan la opción de acogerse al régimen de renta atribuida establecido en el artículo 14 letra A de la misma ley que tengan como dueños o propietarios personas naturales con domicilio o residencia en Chile o contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile y que decidan

¹⁰ Se refiere a establecimientos permanentes o agencias de negocios.

enajenar sus participaciones en la sociedad, ya sea mediante acciones o derechos sociales a otra persona natural ello no producirá efectos en el régimen elegido por la sociedad o empresa enajenada ya que dicha enajenación como así el nuevo propietario mantiene las características exigidas por el artículo 14 inciso 2do de la ley de impuesto a la renta por lo que solo deberá tributar por el mayor valor según lo establecido en el artículo 17 numero 8 letra a punto iii y punto vi sobre base percibida o devengada¹¹.

En relación al costo de estos derechos sociales o acciones enajenadas, las sociedades (solo bajo el régimen de renta atribuida) podrán ajustar el mayor valor¹² disminuyéndolo y sin que por ello resulte un monto negativo en relación al saldo del registro de rentas atribuidas propias (RAP) que no haya sido retirado, remesado o distribuido según lo establece el artículo 14 letra A numero 4 letra a según la participación del contribuyentes y en la proporción que se está enajenando.

Ahora bien, en los casos de empresas o sociedades que cumplan los establecido en el artículo 14 inc. 2do y el 14 letra A de la LIR, si sus dueños personas naturales deciden enajenar su participación en la sociedad, ya sea mediante acciones o derechos sociales a contribuyentes que no sean personas naturales, se producirán ciertos efectos tributarios en la empresa o sociedad enajenada en relación al régimen de rentas atribuidas como también a nivel de la persona jurídica adquiriente del total o parte de las acciones o derechos sociales de la sociedad.

En relación a la empresa enajenada, el cambio de la conformación societaria por la adquisición de acciones o derechos sociales de una persona jurídica hace que la sociedad objeto de la venta pierda una de las principales características exigidas por el artículo 14 inciso 2do de la ley de impuesto a la renta por lo que generara los efectos que establece el artículo 14 letra D numero 1 letra c de la misma ley, esto es el cambio de régimen desde la letra A del artículo 14 de la LIR al artículo 14 letra B de la empresa o sociedad desde el año comercial siguiente al del incumplimiento por lo que deberá determinar los resultados tributarios al cierre del ejercicio como sociedad acogida al 14 letra A de la LIR atribuir las rentas que se generaron en dicho ejercicio.

Por otra parte, en relación al comprador, se aplicara lo establecido en el artículo 21 inciso 1ro de la ley de impuesto a la renta¹³ por las utilidades percibidas por el nuevo propietario persona jurídica durante

¹¹ Los contribuyentes que opten en base devengada podrán reliquidar el IGC hasta en 10 años en relación al tiempo que mantuvo como propietario dichas acciones o derechos sociales.

¹² Según el artículo 17 número 8 letra a punto ii de la LIR dicho ajuste no puede dar como resultado una perdida en la operación.

¹³ Impuesto de tasa 40% que se aplica sobre las utilidades que perciba la sociedad y que posteriormente atribuya

el año comercial del incumplimiento incrementada por el crédito por IDPC¹⁴, como también se aplicara lo indicado en el artículo 21 inc. 1ro de la LIR a las rentas que se atribuyan al nuevo propietario al término del ejercicio del incumplimiento.

Contra dicho impuesto único procederá la imputación del crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3 y 63 de la LIR tanto por las rentas atribuidas como por las rentas percibidas objeto de la enajenación.

En ambos casos (atribución y/o percepción de dividendos o retiros) se considerara que dicha tributación tendrá el carácter de definitiva.

Finalmente el enajenante tributara por el mayor valor según lo establecido en el artículo 17 número 8 letra a punto iii y punto vi sobre base percibida o devengada¹⁵.

6.- B) Régimen del artículo 14 letra B de la LIR.

En lo relacionado a las enajenaciones de derechos sociales y acciones, bajo el régimen del artículo 14 letra B de la LIR, los contribuyentes poseedores o propietarios de acciones o derechos sociales que vendan todo o parte de la sociedad, su tratamiento tributario no se verá afectado si el comprador es una sociedad, persona natural o comunidad dado que la sociedad enajenada, al estar bajo el régimen de renta parcialmente integrado del artículo 14 letra B de la LIR la ley, no le otorga un tratamiento tributario especial o diferente para el nuevo comprador como si lo harán las sociedades enajenadas que estén bajo el régimen de renta atribuida.

Dicho lo anterior, las enajenaciones de derechos sociales y de acciones de una sociedad acogida a este régimen sólo tributarán respecto de su mayor valor en régimen general de impuesto a la renta, IGC o adicional, o ser considerado dicho mayor valor como exento o ingreso no renta.

Con todo, el hecho que las sociedades anónimas (excluyendo las SpA) sólo puedan pertenecer al régimen de renta parcialmente integrado del artículo 14 letra B provee importantes ventajas en el mercado de transacciones en bolsa de las acciones ya que evita la discriminación de las sociedades susceptibles de ser enajenadas por su condición en relación al régimen (artículo 14 letra A o B) al cual se

¹⁴ De acuerdo a los artículos 56 numero 3 y 63 de la ley de la renta.

¹⁵ Los contribuyentes que opten en base devengada podrán reliquidar el IGC hasta en 10 años en relación a al tiempo que mantuvo como propietario dichas acciones o derechos sociales.

encuentra acogida¹⁶, evita además el uso innecesario de recursos fiscales controlando y fiscalizando las acciones transadas y el efecto que pudiese producir en uno u otro régimen de tributación del artículo 14 de la LIR si el comprador es una persona jurídica o una persona natural, entre otros efectos.

7. Devengamiento de utilidades transfronterizas.

La normativa relacionada al reconocimiento de las rentas, para efectos de la aplicación del IDPC está establecida principalmente en los artículos 3, 12, 41 G, 29 de la LIR.

En el caso del artículo 29, este obliga a reconocer los ingresos brutos, en términos generales, sobre base devengada o percibida (lo que ocurra primero) salvo excepciones¹⁷. Luego se deducirán de estos ingresos, los costos, gastos necesarios para producir renta, aplicación de los ajustes correspondientes de acuerdo a los artículos 30, 31, 32 y 33 de la LIR, para llegar a la base imponible sobre la cual se aplicará IDPC.

Ahora bien, cuando los contribuyentes, personas naturales o jurídicas y patrimonios de afectación con domicilio o residencia en Chile, participen en entidades o sociedades establecidas en el extranjero tendrá aplicación lo dispuesto en los artículos 3 y 12 de la LIR. Estas normas establecen la oportunidad dentro de la cual se deben computar las rentas líquidas de fuente extranjera, sean éstas en base percibida o devengada.

En términos generales, las rentas de fuente extranjera se reconocerán en el momento de su percepción, excluyéndose las rentas de las cuales no se pueda disponer en razón de caso fortuito, fuerza mayor o de disposiciones legales del país de origen.

Por otro lado en el caso de las personas, patrimonios de afectación y contribuyentes constituidos o con domicilio o residencia en Chile que cumplan lo establecido en el artículo 41 G¹⁸ y en el caso de establecimientos permanentes (EP) en el exterior, se considerarán para efecto de gravarse con el IDPC, tanto las rentas percibidas como las devengadas.

¹⁶ La ley 20.780 permitía a las Sociedades Anónimas acogerse a régimen de renta atribuida del artículo 14 letra A.

¹⁷ Salvo casos del artículo 20 número 2, de la LIR, en los casos de promesa de venta de inmuebles entre otros.

¹⁸ Dicho artículo hace alusión al reconocimiento de rentas pasivas cuando el contribuyente Chileno controla una sociedad en el exterior (circular 30/2015)

7. A) Régimen artículo 14 letra A.

En el caso de los contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida, que tengan participaciones en una o más sociedades o entidades en el extranjero, y que deban reconocer dividendos, retiros, rentas de establecimientos permanentes o rentas pasivas de fuente extranjera, según lo prescrito en el artículo 12 y 41 G de la LIR, deberán reconocer dichos ingresos tributarios de la siguiente manera:

i.- Rentas de fuente extranjera no provenientes de un establecimiento permanente en el exterior o de contribuyentes no afectos por lo establecido en el artículo 41G.

En este caso los contribuyentes, empresas o sociedades establecidas en Chile, acogidos al régimen del artículo 14 letra A de la LIR, deberán reconocer estos retiros o dividendos de fuente extranjera en base percibida. Además, dentro de sus resultados tributarios se deberán reconocer los impuestos retenidos o pagados en el extranjero como un crédito contra los IDPC e impuestos finales de acuerdo a lo establecido en los artículos 41 letra A y 41 letra C de la LIR.

Una vez reconocidas estas utilidades de fuente extranjera por la sociedad Chilena y definidos los resultados tributarios al término del ejercicio, dichas rentas se atribuirán¹⁹ en el mismo ejercicio a los contribuyentes finales para definir su tributación.

ii.- Rentas de fuente extranjera provenientes de un establecimiento permanente en el exterior o de contribuyentes regidos por lo establecido en el artículo 41 G:

En este caso los contribuyentes, empresas o sociedades establecidas en Chile, acogidos a este régimen que participen en sociedades o patrimonios ubicados en el exterior, deberán reconocer en base percibida o devengada (lo que ocurra primero) las rentas de la agencia o establecimiento permanente en su resultado tributario; como también, las rentas pasivas de fuente extranjera²⁰

Dentro de sus resultados tributarios, también se deberán reconocer los impuestos retenidos o pagados en el extranjero por las sociedades extranjeras en las cuales se participa, para luego ser utilizados por el propietario, domiciliado o residente en Chile, como crédito contra los IDPC e impuestos finales, de acuerdo a lo establecido en los artículos 41 letra A número 1 letra b), y 41 letra G de la LIR.

¹⁹ Según el artículo 2 número 2 y artículo 14 letra A número 1 de la LIR

²⁰ Contribuyentes Chilenos que controlen una entidad en el extranjero y que genere rentas pasivas, artículo 41G

Una vez reconocidas en base percibida o devengada estas utilidades de fuente extranjera por la sociedad Chilena y definidos los resultados tributarios al término del ejercicio, dichas rentas se atribuirán²¹ en el mismo ejercicio a los contribuyentes finales para definir su tributación.

Esto provocará que las rentas de establecimientos permanentes en extranjero y rentas pasivas del artículo 41 letra G de entidades o sociedades extranjeras en las cuales el contribuyente domiciliado o residente en Chile tenga control, se devenguen desde el extranjero hacia la sociedad Chilena, y ésta a su vez, atribuirá dichos resultados al propietario final para ser gravadas con IG o adicional.

7. B) Régimen artículo 14 letra B.

En el caso de los contribuyentes acogidos al régimen parcialmente integrado, que tengan participación en una o más sociedades o entidades en el extranjero, y que por ello deban reconocer rentas, retiros, dividendos o rentas pasivas de fuente extranjera según lo establecido en los artículos 12 y 41 G de la LIR deberán reconocer éstas de la siguiente manera:

i.- Rentas de fuente extranjera no provenientes de un establecimiento permanente en el exterior o de contribuyentes no afectos por lo establecido en el artículo 41 G:

En este caso los contribuyentes, empresas o sociedades establecidas o con domicilio o residencia en Chile, deberán reconocer estos retiros o dividendos de fuente extranjera en base percibida. Además, dentro de sus resultados tributarios deberán reconocer los impuestos retenidos o pagados en el extranjero como un crédito contra los IDPC e impuestos finales, de acuerdo a lo prescrito en los artículos 41 letra A y 41 letra C de la LIR.

ii.- Rentas de fuente extranjera provenientes de un establecimiento permanente en el exterior, o de contribuyentes regidos por lo establecido en el artículo 41 letra G

En este caso los contribuyentes, empresas o sociedades establecidas o con domicilio o residencia en Chile, acogidos al régimen del artículo 14 letra B de la LIR, deberán reconocer, en base percibida o devengada (lo que ocurra primero) las rentas de la agencia o establecimiento permanente dentro de los resultados tributarios de la sociedad como también, las rentas pasivas de fuente extranjera²²

²¹ Según el artículo 2 número 2 y artículo 14 letra A número 1 de la LIR

²² Contribuyentes Chilenos que controlen una entidad en el extranjero y que genere rentas pasivas artículo 41 G

Adicionalmente deberán reconocer dentro de sus resultados tributarios, los impuestos pagados y/o retenidos en el extranjero con el fin de utilizarlos como un crédito contra los IDPC e impuestos finales, de acuerdo a lo establecido en los artículos 41 letra B, 41 letra G de la LIR.

En ambos numerales, al reconocer rentas de establecimientos permanentes, dividendos, retiros o rentas pasivas en la contabilidad de la sociedad y posteriormente en la renta líquida imponible²³, tributarán sólo con los impuestos finales en la medida en que estas utilidades sean distribuidas, retiradas o remesadas a sus propietarios finales.

8. Fusión por incorporación y absorción de una sociedad de Régimen 14 Letra A o B por una del Régimen 14 letra B.

En lo relacionado a las fusiones, el artículo 99 de la ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas la define señalando que "La fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados. Hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye. Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos."

Las fusiones pueden tener consecuencias tributarias distintas dependiendo del régimen de tributación al cual se encuentran las empresas fusionadas y al tipo de fusión de que se trate, entre otros. Ahora bien, los impactos tributarios no se reducen sólo a los indicados en el artículo antes mencionado sino que pueden ser de diversa índole, no obstante como el presente trabajo se relaciona con los nuevos regímenes de tributación, nos centraremos únicamente en los efectos que a este respecto se producen.

8. A) Sociedad acogida al artículo 14 letra B de la LIR absorbe a una sociedad del artículo 14 letra A de la LIR.

Cuando una sociedad sujeta al régimen parcialmente integrado se fusiona y absorbe a otra acogida al régimen del artículo 14 letra A de la LIR, la absorbente deberá mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa o sociedad disuelta. Los saldos de rentas o cantidades acumuladas que determine la empresa o sociedad que se disuelve a la fecha de la fusión, luego de todas las imputaciones que procedan en la misma oportunidad, se entenderán traspasados a la empresa o

²³ De acuerdo al artículo 29 al 33 de la LIR.

sociedad absorbente quien deberá reclasificar dichas rentas o cantidades dependiendo de su naturaleza, en los siguientes registros:

Sociedad absorbida 14 A	Sociedad absorbente 14 B
RAP	REX
FUF	FUF
REX	REX
SAC	SAC

En este caso no será aplicable la norma sobre término de giro establecida en el número 1 del artículo 38 bis, ya que a pesar de que existe un cese de actividades de la sociedad absorbida, sólo se genera el efecto de traspasar los saldos de las rentas acumuladas a la sociedad absorbente.

8. B) Sociedad acogida al artículo 14 letra B de la LIR absorbe a una sociedad del mismo régimen.

Cuando una sociedad sujeta al régimen parcialmente integrado se fusiona y absorbe a otra del mismo régimen se deberá determinar y aplicar las normas generales de LIR, esto es determinar una renta líquida imponible de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 33. Sin embargo, en los casos que existan saldos en los registros RAI, FUF, REX, y SAC, éstos se entenderán como parte del saldo inicial de la sociedad absorbente, los que tributarán con los impuestos finales sólo en caso de distribuciones, retiros o remesas. En el caso de la reclasificación de las rentas, ésta quedará de la siguiente manera:

Sociedad Absorbida 14 B	Sociedad Absorbente 14 B
RAI	RAI
FUF	FUF
REX	REX
SAC	SAC

En este caso tampoco será aplicable la norma sobre término de giro establecida en el artículo 38 bis, ya que a pesar de que existe un cese de actividades de la sociedad absorbida, sólo se genera el efecto de traspasar los saldos de las rentas acumuladas a la sociedad absorbente, reclasificándolas en los mismos registros que la ley les obliga a llevar.

9. Fusión por incorporación y absorción de una sociedad con Régimen del artículo 14 Letra A o B por una sociedad del régimen del artículo 14 letra A de la LIR.

9. A) Sociedad acogida al artículo 14 letra A de la LIR absorbe a una sociedad del mismo régimen.

Cuando una sociedad que se acoge al régimen de renta atribuida se fusiona y absorbe a otra del mismo régimen, sólo se deberá determinar los saldos finales de los registros RAP, FUF, REX, SAC a la fecha de la fusión y así reclasificar los registros en la sociedad absorbente de la siguiente forma:

Sociedad Absorbida 14 A	Sociedad Absorbente 14 A
RAP	RAP
FUF	FUF
REX	REX
SAC	SAC

No será aplicable la norma sobre término de giro comprendida en artículo 38 bis de la LIR.

9. B) Sociedad acogida al artículo 14 letra A de la LIR absorbe a una sociedad del artículo 14 letra B de la LIR.

En el evento que una sociedad acogida al régimen de renta atribuida se fusiona y absorbe a otra del régimen parcialmente integrado se presenta una desventaja ya que tiene aplicación la norma sobre término de giro establecida en el artículo 38 bis N° 2 con tasa 35% sobre las rentas determinadas a la fecha de la fusión, debiendo reclasificar los registros de la siguiente forma:

Sociedad Absorbida 14 B	Sociedad Absorbente 14 A
RAI	REX
FUF	FUF
REX	REX
SAC	SAC

10. Deducción que autoriza el artículo 14 ter letra C de la LIR.

10. A) Sociedades acogidas al artículo 14 letra A de la LIR.

Como ya mencionamos en el primer capítulo, mediante este artículo se establece un incentivo al ahorro aplicable a los regímenes del artículo 14 letras A y B.

Este incentivo se debe invocar anualmente, opción que deberá ejercer el contribuyente dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta.

Fue creado para las micro, pequeñas y principalmente medianas empresas por lo que la ley establece como requisito para poder acogerse a él, que el contribuyente tenga un promedio anual de ingresos de su giro no superior a 100.000 unidades de fomento en los últimos tres ejercicios comerciales. Para el cálculo de este límite el contribuyente deberá sumar a sus ingresos, los obtenidos por sus entidades relacionadas en el ejercicio respectivo, en los términos establecidos en la letra a), del número 1, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Estos contribuyentes podrán poseer o explotar a cualquier título, derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, formar parte de contratos de asociación o cuentas en participación, pero con una limitación que consiste en que los ingresos proveniente de ellos no pueden exceder del 20% del total de sus ingresos del ejercicio.

El beneficio consiste en que los contribuyentes podrán deducir de la renta líquida imponible gravada con IDPC hasta por un monto equivalente al 50% de la RLI que se mantenga invertida en la empresa. Esta deducción no podrá exceder del equivalente a 4.000 unidades de fomento.

Para estos efectos, se entiende que la RLI invertida en la empresa corresponde al valor positivo que resulte de restar a la RLI determinada conforme a lo dispuesto en los artículo 29 al 33 de la LIR, todas las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas durante el mismo año comercial, sin considerar si las mismas deban gravarse o no con los impuestos de la LIR.

Veremos a continuación que el mismo beneficio, en el régimen del artículo 14 letra B, presenta una diferencia que fue incorporada por la Ley 20.899, según explicamos en el primer apartado de este trabajo.

10. B) Sociedades acogidas al Artículo 14 B de la LIR.

Los contribuyentes sujetos a este régimen deben cumplir con los mismos requisitos para poder acogerse a este beneficio y tienen derecho a efectuar la misma deducción. Sin embargo, la diferencia radica en que deberán considerar como parte de la RLI del año siguiente o subsiguientes, según corresponda, para gravarse con el IDPC, una cantidad anual equivalente al 50% del monto total de los retiros, remesas o distribuciones afectos al IGC o adicional efectuados desde la empresa durante el ejercicio, hasta completar la suma deducida de la RLI por aplicación de este beneficio en el o los ejercicios precedentes. EL monto de la deducción que no se haya reversado por esta vía se mantendrá pendiente debidamente reajustado hasta el año en que se reverse totalmente el efecto.

11. Efectos cuando se cambia el régimen de tributación.

11. A) Cambio de régimen de un contribuyente acogido al artículo 14 letra A de la LIR por el régimen de imputación parcial de crédito.

En caso de cambio voluntario de régimen de renta atribuida a imputación parcial de crédito, no se generarán mayores efectos tributarios en la transición. Debemos hacer presente que los contribuyentes deberán ejercer la nueva opción desde el 01 de enero al 30 de abril del año calendario en que ingresan al nuevo régimen, cumpliendo las formalidades establecidas en el inciso sexto del artículo 14 de la LIR, que dependerá de la configuración que tengan.

Estos contribuyentes deberán reclasificar los registros de la siguiente forma:

Régimen 14 letra A	Régimen 14 letra B
RAP	REX
FUF	FUF
REX	REX
SAC	SAC

11. B) Cambio de régimen de un contribuyente sujeto al artículo 14 letra B de la LIR por el régimen de renta atribuida.

Los contribuyentes que quieran efectuar un cambio de régimen desde el artículo 14 letra B al régimen de renta atribuida, deberán analizar una serie efectos tributarios dentro de los cuales uno de los principales será la tributación regulada en el artículo 38 bis, establecida para los contribuyentes que pongan término a su giro. De esta forma la norma los asimila a esta situación, cuando en esencia no lo es.

El artículo 14 de la LIR y la Circular 49 de 2016, establecen que se afectarán con un impuesto único del 35% aplicable sobre la determinación del RAI más el incremento equivalente por los créditos acumulados en el SAC cuyos saldos provengan antes del 31.12.2016 y los generados después del 01.01.2017 con y sin derecho a restitución, obviamente se excluirá el FUR ya que dicho registro tributará con los impuestos finales. Lo que se podría resumir de la siguiente forma:

Régimen 14 letra B

Régimen 14 letra A

RAI Incrementado	Impto. 35% (Art 38 bis LIR)
FUF	FUF
REX	REX
SAC	SAC

Como podemos ver, este cambio de régimen genera un efecto tributario que no se produce en el caso anteriormente analizado.

12. Efectos y ventajas en una división.

Una de las definiciones de división de sociedades la podemos encontrar en el artículo 94 de la ley 18.046 sobre sociedades anónimas, la que establece expresamente “La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyen al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”

12. A) División de sociedades acogidas al régimen del artículo 14 letra A de la LIR.

En este caso, en términos generales sus efectos tributarios son neutros ya que en estas reorganizaciones empresariales no existe enajenación²⁴ ya que sólo existe una asignación de derechos preexistentes, por lo que al momento de la escisión de su patrimonio²⁵ deberán primero determinar un capital propio tributario a la fecha de la división y así, en base a éste, distribuir y asignar dicho capital en las sociedades que nacen.

Se deberá determinar una RLI provisoria a la fecha de la división y con ella, distribuir proporcionalmente las utilidades tributables determinadas en base a la misma proporción del capital propio tributario²⁶. Esta RLI provisoria en ningún caso formará parte del registro RAP. Por el contrario, en caso de determinar una pérdida tributaria, esta no será traspasada debido a su carácter de personalísimo²⁷.

Una ventaja a considerar, es que la empresa naciente hace suyo el periodo de permanencia en el régimen A del artículo 14 de la LIR de la empresa madre escindida, por lo que la empresa naciente sólo deberá esperar los años que falten para completar el periodo de permanencia que la ley indica, en el evento que quisiera cambiar de régimen.

Tanto la matriz como las nacientes de ella, deberán determinar sus resultados tributarios al término del ejercicio respectivo gravándolos con el IDPC y atribuir dichas rentas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, para gravarse con los IGC o adicional.

Existen reclasificaciones de los saldos de registros RAP, FUF, REX y SAC proporcionalmente de acuerdo a la distribución del capital propio de la sociedad

12. B) División de sociedades acogidas a lo establecido en el artículo 14 Letra B. de la ley de la renta.

Las consecuencias son las mismas para ambos regímenes de tributación (artículo 14 letras A y B de la LIR), salvo que en este régimen podemos indicar que al término del ejercicio mientras no existan retiros, remesas o distribuciones de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes de impuestos finales, éstos no tributarán con los IGC o adicional.

²⁴ Oficio 2.408 del 1989 de la SVS

²⁵ Artículo 94 de la ley 18.046 de Sociedades Anónimas.

²⁶ Ley 20.780 cambia la proporción de distribución de patrimonio financiero a capital propio tributario en las divisiones

²⁷ Oficio 1.301/2.000 Servicio de Impuestos Internos.

13. Término de giro.

13. A) Término de giro de los contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 letra A de la LIR.

Los contribuyentes acogidos a este régimen, al término de su giro o cese de sus actividades, ya sea declarado por el contribuyente o cuando el Servicio haga uso de las facultades entregadas por el inciso 5° del artículo 69 del Código Tributario, deberán atribuir a sus propietarios, contribuyentes del artículo 58 N°1, comuneros, socios o accionistas, las rentas o cantidades acumuladas que se determinen a la fecha del término de giro, de acuerdo a las instrucciones impartidas por la propia norma y que esquematizaremos a continuación.

Determinación de la base Imponible establecida en el artículo 38 bis de la LIR:

- Agregar: capital propio tributario según su valor a la fecha de término de giro, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR. En caso que registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.
- Agregar: en caso que existiere, saldo de retiros en exceso determinados al 31.12.2014 y aún pendientes de tributación a la fecha de término de giro, debidamente reajustado a esta misma fecha.
- Deducir: saldo positivo determinado a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro RAP. Esto se debe a que estas rentas ya han completado su tributación con los impuestos de la LIR, y por disposición del inciso 2° letra a) del N° 4 de la letra A del artículo 14 de la LIR “cuando se lleven a cabo retiros, remesas o distribuciones con cargo a estas cantidades, se considerarán para todos los efectos de esta ley (LIR) como ingresos no constitutivos de renta”
- Deducir: saldo positivo determinado a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX
- Deducir: capital aportado efectivamente a la empresa, mas sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, debidamente reajustado a esta fecha. Incluye cantidades registradas en el FUR, en el evento que existan estos saldos.
- Agregar: incremento por crédito por IDPC de los artículos 56 N° 3 y 63 generado a contar del 1° de enero de 2017 e incorporado al registro SAC al contar de dicha fecha.

- Agregar: en el evento que existiere, incremento por crédito por IDPC de los artículos 56 N° 3 y 63, y el crédito total disponible contra impuestos finales, generado hasta el 31 de diciembre de 2016, e incorporado al registro SAC en forma separada a contar del 1° de enero de 2017.

El resultado de lo anteriormente expuesto, constituye las cantidades acumuladas en la empresa al término de giro que se deberán atribuir, en la proporción que le corresponda²⁸, a los propietarios, contribuyentes del artículo 58 N° 1, comuneros, socios o accionistas, gravándose con IGC o adicional. De estos impuestos podrán educir los créditos por IDPC existente a la fecha de término de giro en el registro SAC generados a contar del 1 de enero de 2017, el saldo total de créditos por IDPC, el saldo de crédito total disponible contra impuestos finales, estos dos últimos determinados al 31 de diciembre de 2016, incorporados en forma separada en el registro SAC, a contar del 1 de enero de 2017. Todos ellos deben incrementar la base imponible afecta a impuestos.

Sin perjuicio de lo anterior, el propietario, comunero socio o accionista de la empresa que ponga término a su giro podrá optar por gravar las rentas determinadas como recién vimos, en la proporción que le corresponda, con una tasa equivalente al promedio de las tasas marginales más altas del IGC que los hayan afectado en los seis ejercicios consecutivos anteriores al cese de actividades de la empresa, conforme lo establece el número 3 del artículo 38 bis de la LIR. Ahora bien, sólo se considerará en el promedio aquellos ejercicios en que los contribuyentes se hubieran encontrado afectos al IGC y exista alguna tasa marginal aplicada.

Si la empresa que pone término a su giro, tuviera una existencia inferior a seis ejercicios pero superior a un año, la tasa promedio antes indicada se determinará considerando los años de su existencia efectiva.

13. B) Término de giro de los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 letra B de la LIR.

Los contribuyentes sujetos a este régimen, y se encuentren en la situación descrita, deberán tributar sobre las rentas o cantidades acumuladas y determinadas de la forma que a continuación señalaremos, las que se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, en la proporción correspondiente.

²⁸ Según las reglas de atribución de rentas, ya tratadas en el primer capítulo, comprendidas en las letras a) y b) del número 3, de la letra A de artículo 14 de la LIR.

Estos contribuyentes deberán pagar un impuesto único de término de giro establecido en el número 2 del artículo 38 bis, cuya tasa asciende a un 35%.

La base imponible para la aplicación de este impuesto, se determina de la siguiente forma

- Agregar: capital propio tributario según su valor a la fecha de término de giro, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR. En caso que registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.
- Agregar: en caso que existiere, saldo de retiros en exceso determinados al 31.12.2014 y aún pendientes de tributación a la fecha de término de giro, debidamente reajustado a esta misma fecha.
- Deducir: saldo positivo determinado a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX
- Deducir: capital aportado efectivamente a la empresa, mas sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, debidamente reajustado a esta fecha. Incluye cantidades registradas en el FUR, en el evento que existan estos saldos.
- Agregar: incremento por crédito por IDPC de los artículos 56 N° 3 y 63 generado a contar del 1° de enero de 2017 e incorporado al registro SAC al contar de dicha fecha.
- Agregar: en el evento que existiere, incremento por crédito por IDPC de los artículos 56 N° 3 y 63, y el crédito total disponible contra impuestos finales, generado hasta el 31 de diciembre de 2016, e incorporado al registro SAC en forma separada a contar del 1° de enero de 2017.
- Otras cantidades pendientes de tributación.

El resultado de lo anteriormente expuesto, constituye las cantidades acumuladas en la empresa al término de giro que deberán tributar con el impuesto de 35%.

La empresa es el sujeto pasivo del citado impuesto, quien deberá declararlo y pagarlo dentro de los dos meses siguientes al cese de sus actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR en relación con el 69 del Código Tributario, a diferencia de lo que ocurre con los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida.

Las empresas podrán deducir del impuesto el saldo del crédito por IDPC existente a la fecha de término de giro en el registro SAC y el crédito total disponible por impuestos externos contra impuestos finales a que se refieren los artículos 41 A y 41 C de la LIR. Ambos créditos deberán incrementar la base imponible de este tributo. Sin embargo, el crédito por IDPC sujeto a restitución se imputará sólo hasta un monto equivalente al 65% de tal cantidad. También podrá imputar en contra del 35% el saldo total de créditos por IDPC y el saldo total disponible contra los impuestos finales, ambos determinados al 31 de diciembre de 2016, los que se entienden incorporados separadamente, a contar del 1 de enero de 2017, al registro SAC. Tales créditos igualmente deben incrementar la base imponible que afecta a este impuesto.

Las rentas o cantidades pendientes de tributación determinadas al término de giro, de la forma como anteriormente describimos, son rentas que no deben ser incluidas en las bases imponibles de los impuestos finales, ya que dicha tributación se satisface con el pago del impuesto del 35% que efectúa la empresa²⁹. Sin embargo y al igual que en el caso anterior, tratándose de propietarios, titulares de una empresa individual de responsabilidad limitada, comuneros, socios o accionistas contribuyentes de IGC, en conformidad con lo prescrito en el N° 3 del artículo 38 bis, podrán optar por reliquidar la determinación del impuesto definitivo de la misma forma, esto es gravar las rentas determinadas como recién vimos, en la proporción que le corresponda, con una tasa equivalente al promedio de las tasas marginales más altas del IGC que los hayan afectado en los seis ejercicios consecutivos anteriores al cese de actividades de la empresa. En este caso presenta una diferencia respecto del crédito que podrán imputar en contra del IGC que resulta de la reliquidación efectuada, ya que el IDPC se otorgará con una tasa del 35% bajo la condición que tales rentas o cantidades hayan sido afectadas en el primer nivel con el impuesto que establece el número 2 del artículo 38 bis.

14. Efectos del remanente de FUT en contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 letra A y B de la LIR.

14. A) Efectos del remanente de FUT en contribuyentes sujetos al régimen el artículo 14 letra A de la LIR.

En el caso de empresas que mantengan un remanente de saldo FUT al 31.12.2016 y que por opción o defecto queden acogidas al régimen de renta atribuida, deben tener presente que los saldos de FUT, no se contabilizarán en ningún registro, pero quedarán formando parte del capital propio tributario. En

²⁹ Vicente Salort S.; *Nuevos regímenes de tributación a contar del 1° de enero de 2017*; pp. 414.

virtud de lo anterior, el FUT será retirado, remesado o distribuido, cuando se hayan agotado todas las cantidades o rentas de los registros RAP, FUF, REX.

Los créditos que provienen del saldo FUT, se registrarán en una columna separada en el registro SAC que tendrá asignada una tasa promedio calculada anualmente sobre el saldo total de créditos del FUT (STC) dividido por el saldo total de utilidades del FUT (STUT), denominada tasa efectiva de crédito (TEF). De esta forma, el STUT se controlará dentro del registro SAC, pero en forma separada y con el único objetivo de calcular la tasa promedio anteriormente mencionada.

14. B) Efectos del remanente de FUT en contribuyentes sujetos al régimen el artículo 14 letra B de la LIR.

En el caso de los contribuyentes acogidos a este régimen, presentan diferencias respecto al tratamiento final entregado al remanente de FUT al 31 de diciembre de 2016.

Al igual que en el régimen de la letra A del artículo 14 de la LIR, estos saldos estarán formando parte del capital propio tributario desde el 01 de enero de 2017, pero se diferencian ya que en este caso formarán parte del registro RAI y como consecuencia de ello será el primer registro al cual se imputarán los retiros, remesas o distribuciones.

Como consecuencia de lo anterior, el FUT en los contribuyentes sujetos a la letra B del artículo 14 tributará tempranamente en comparación al régimen de renta atribuida, ya que en tal caso los retiros remesas y distribuciones deben imputarse primero al RAI, luego al FUF, posteriormente al REX para finalmente llegar al FUT incorporado en el capital propio tributario.

Se debe tener presente, al igual que en el caso de los contribuyentes acogidos al régimen de atribuida, que se debe controlar en forma separada el saldo total de utilidades tributables para el sólo efecto de calcular la tasa efectiva de crédito, con la cual se asignará los créditos por IDPC que se mantengan en el citado registro correspondientes al FUT acumulado.

CAPÍTULO III

Comparativa de resultados tributarios sujetos a los regímenes del artículo 14 letras A y B de la LIR.

Pequeñas y medianas empresas

Como modelos de comparación, hemos tomado la Sociedad Celeste Rojas Blanco, una Pyme cuyo giro es Botillería. La determinación de la renta líquida imponible al 31.12.2018 bajo ambos regímenes son las siguientes:

SOCIEDAD CELESTE ROJAS BLANCO LTDA
DETERMINACION RENTA LIQUIDA IMPONIBLE
AÑO TRIBUTARIO 2019

SOCIEDAD CELESTE ROJAS BLANCO LTDA
DETERMINACION RENTA LIQUIDA IMPONIBLE
AÑO TRIBUTARIO 2019

	CLIENTE
Resultado Según Balance	8.566.280
Agregados:	0
Impuesto 1ra categoría	989.837
Deducciones:	0

	CLIENTE
Resultado Según Balance	8.566.280
Agregados:	0
Impuesto 1ra categoría	989.837
Deducciones:	0

RENDA LIQUIDA IMPONIBLE AL 31-12-2017	9.556.117
---------------------------------------	-----------

RENDA LIQUIDA IMPONIBLE AL 31-12-2017	9.556.117
---------------------------------------	-----------

Régimen Artículo 14 letra A ley de impuesto a la renta	
IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA (25%)	2.389.029

Régimen Artículo 14 letra B ley de impuesto a la renta	
IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA (27%)	2.580.152

A- Art 14 letra A). El Registro Rap, FUF, REX y SAC de la Sociedad son los siguientes:

Detalle	RAP	FUF	REX	SAC		Control Util. de Balance
				Remanente	Periodo	
Rem Inicial	0	0	0	0	0	0
0,029 Reajuste	0	0	0	0	0	0
Total	0	0	0	0	0	0
Mas						
RLI (Perdida Tributaria)	9.556.117				0	0
Menos						
Impuesto 1ra Categoría	-989.837	0	0	0	0	0
	0				0	0
Subtotal	8.566.280	0	0	0	0	-397.494
Menos						
Retiros					0	0
Celeste Rojas Blanco	-8.566.280	0	0		0	0
	0	0	0		0	0
Total	0	0	0	0	0	-397.494
				Factor		0,333333

Y la determinación del impuesto global complementario es el siguiente:

Determinación IGC

Renta líquida Imponible	9.556.117
Incremento 1ra Categoría	2.389.029

Renta Bruta	11.945.146
-------------	------------

Impuesto Global Complementario	178.540
--------------------------------	---------

Crédito 1ra Categoría	-2.389.029
-----------------------	------------

Devolución	-2.210.489
-------------------	-------------------

B- Artículo 14 letra B). El Registro RAI, FUF, REX y SAC de la sociedad son los siguientes:

DETERMINACION RENTAS AFECTAS A IMPUESTO (RAI)	
01.01.2019	
Total activo según balance	\$ 9.721.265
Menos:	
Cta. Particular	(8.963.774)
	<u>(8.963.774)</u>
Capital efectivo	757.491
Menos:	
IVA X Pagar	(125.672)
PPM X Pagar	(16.096)
	<u>(141.768)</u>
Capital Propio Inicial	615.723
Capital Efectivo	(757.491)
Retiros Provisorios	8.963.774
Renta Afecta a Impuestos (RAI)	8.822.006

Detalle	RAI	FUF	REX	SAC		Utilidades Financieras
				Sin restitución	Con restitución	
Rem Inicial	0	0	0	0	0	0
0,029 Reajuste	0	0	0	0	0	0
Total	0	0	0	0	0	0
Mas						
RLI (Perdida Tributaria)	8.822.006				2.580.152	0
	0				0	0
Subtotal	8.822.006	0	0	0	2.580.152	-141.768
Menos						
Retiros						
Celeste Rojas Blanco	-8.822.006				-2.580.152	
Total	0	0	0	0	0	-141.768
				Factor		0,333333

Y la determinación del impuesto global complementario es el siguiente:

Determinacion IGC

Retiros efectivos	8.963.774
Incremento 1ra Categoría	2.580.152

Renta Bruta	11.543.926
-------------	------------

Impuesto Global Complementario	162.491
--------------------------------	---------

Crédito 1ra. categoría	-1.677.099
------------------------	------------

Devolución	-1.514.608
-------------------	-------------------

Grandes Empresas.

En el caso de la Sociedad Rio Bueno Ltda. El modelo comparativo es el siguiente:

SOCIEDAD ENERGIA RIO BUENO LTDA.		SOCIEDAD ENERGIA RIO BUENO LTDA.	
DETERMINACION RENTA LIQUIDA IMPONIBLE		DETERMINACION RENTA LIQUIDA IMPONIBLE	
AÑO TRIBUTARIO 2018		AÑO TRIBUTARIO 2018	
	CLIENTE		CLIENTE
Resultado Según Balance	402.500.000	Resultado Según Balance	402.500.000
Agregados:	0	Agregados:	0
Multas e intereses pagados a la SEC	300.000	Multas e intereses pagados a la SEC	300.000
Gastos desarrollo comunidad no RSA	6.000.000	Gastos desarrollo comunidad no RSA	6.000.000
Indemnizaciones Voluntarias (no establecida en contrato)	7.980.000	Indemnizaciones Voluntarias (no establecida en contrato)	7.980.000
Deducciones:		Deducciones:	
Dividendos percibidos Soc. Rio Fuerte Ltda.	(4.000.000)	Dividendos percibidos Soc. Rio Fuerte Ltda.	(4.000.000)
Gastos tributarios activados	(1.620.000)	Gastos tributarios activados	(1.620.000)
Desagregados:		Desagregados:	
Gastos desarrollo comunidad no RSA	(6.000.000)	Gastos desarrollo comunidad no RSA	(6.000.000)
Indemnizaciones Voluntarias (no establecida en contrato)	(7.980.000)	Indemnizaciones Voluntarias (no establecida en contrato)	(7.980.000)
Reposición:			
Dividendos percibidos Soc. Rio Fuerte Ltda.	4.000.000		
	0		
RENTA LIQUIDA IMPONIBLE AL 31-12-2017	401.180.000	RENTA LIQUIDA IMPONIBLE AL 31-12-2017	397.180.000
IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA	100.295.000	IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA	107.238.600
IMPUESTO UNICO ART 21 INC 1RO	5.592.000	IMPUESTO UNICO ART 21 INC 1RO	5.592.000

A- Artículo 14 letra A). El Registro Rap, FUF, REX y SAC de la sociedad son los siguientes:

Detalle	RAP	FUF	REX	SAC		Control Útil. Balance
				Sin restitución	Con restitución	
Rem Inicial	0	0		0	0	0
Reajuste	0	0		0	0	0
Total	0	0		0	0	0
Mas						
RLI (Perdida Tributaria)	401.180.000				0	0
Menos						
Multas SEC	-300.000					
	0				0	0
Subtotal	400.880.000	0		0	0	0
Menos						
Retiros						
Josefa Jorquera	-138.904.920				0	
Gabriel Gálvez	-175.986.320				0	
Alonso Alfaro	-85.988.760					
Total	0	0		0	0	0
				Factor		0,342282

La determinación del Impuesto Global complementario es la siguiente.

Determinación retiros Efectivos

	Total	Afectos a IGC	INR (tributados)	Afectos S/C	Credito 1ra
Josefa Jorquera	154.050.000	0	138.904.920	15.145.080	34.752.218
Gabriel Gálvez	195.130.000	0	175.986.320	19.143.680	44.029.505
Alonso Alfaro	95.380.000	0	85.988.760	9.391.240	21.513.278
	444.560.000	0	400.880.000	43.680.000	100.295.000

Determinación IGC	Josefa Jorquera	Determinación IGC	Gabriel Gálvez	Determinación IGC	Alonso Alfaro
Renta Atribuida	138.904.920	Renta Atribuida	175.986.320	Renta Atribuida	85.988.760
Incremento 1ra. categoría	34.752.218	Incremento 1ra. categoría	44.029.505	Incremento 1ra. categoría	21.513.278
Afectos SC	15.145.080	Afectos SC	19.143.680	Afectos SC	9.391.240
Renta Bruta	188.802.218	Renta Bruta	239.159.505	Renta Bruta	116.893.278
Impuesto Global Complementario	53.156.925	Impuesto Global Complementario	70.781.976	Impuesto Global Complementario	27.988.796
Credito 1ra. Categoría	-34.752.218	Credito 1ra. Categoría	-44.029.505	Credito 1ra. Categoría	-21.513.278
Pago	18.404.708	Pago	26.752.471	Pago	6.475.519

Artículo 14 letra B). La determinación de los registros RAI, FUF, REX y SAC de la sociedad son los siguientes:

DETERMINACION RENTAS AFECTAS A IMPUESTO (RAI)	
31.12.2018	
	\$
Total activo según balance	900.880.000
Mas:	
Gastos Activados financieramente proyecto	0
Menos	
Gastos Activados tributarios proyectos	(123.380.000)
	<u>(123.380.000)</u>
Capital efectivo	777.500.000
Menos:	
Préstamos Bancarios LP	(115.000.000)
Cuentas Particulares Patrimoniales	(435.000.000)
	<u>(550.000.000)</u>
Capital Propio Inicial	227.500.000
Capital Efectivo	(271.180.000)
Retiros Provisorios	444.560.000
Renta Afecta a Impuestos (RAI)	400.880.000

Detalle	RAI	FUF	REX	SAC		Control Util. Balance
				Sin restitución	Con restitución	
Rem Inicial	0	0	0	0	0	0
Reajuste	0	0	0	0	0	0
Total	0	0	0	0	0	0
Mas						
RLI (Perdida Tributaria)	400.880.000				107.238.600	0
	0				0	0
Subtotal	400.880.000	0	0	0	107.238.600	0
Menos						
Retiros						
Josefa Jorquera	-154.050.000				-56.977.395	
Gabriel Gálvez	-195.130.000				-50.261.205	
Alonso Alfaro	-51.700.000					
Total	0	0	0	0	0	0
					Factor	0,369863

La determinación del Impuesto Global complementario es la siguiente:

Determinación retiros Efectivos

	Total	Afectos a IGC	INR (tributados)	Afectos S/C	Credito 1ra	Credito 1ra Parcial
Josefa Jorquera	154.050.000	154.050.000	0	0	-56.977.395	-37.035.307
Gabriel Gálvez	195.130.000	195.130.000	0	0	-50.261.205	-32.669.783
Alonso Alfaro	95.380.000	51.700.000	0	43.680.000	0	0
Total	444.560.000	400.880.000	0	43.680.000	-107.238.600	-69.705.090

14 letra B LIR

Determinación IGC	Josefa Jorquera
Retiros efectivos	154.050.000
Incremento 1ra. categoría	56.977.395
Pago	23.900.431

Determinación IGC	Gabriel Gálvez
Retiros efectivos	195.130.000
Incremento 1ra. categoría	50.261.205
Pago	40.293.288

Determinación IGC	Alonso Alfaro
Retiros efectivos	51.700.000
Incremento 1ra. categoría	0
Retiros SC	43.680.000
Pago	20.459.149

En el caso que dichos socios tuviesen domicilio o residencia en un país con el cual Chile tenga un tratado para evitar la doble tributación la tributación sería la siguiente:

Determinación IGC	Josefa Jorquera
Retiros efectivos	154.050.000
Incremento 1ra. categoría	56.977.395
<hr/>	
Renta Bruta	211.027.395
Impuesto Global Complementario	73.859.588
Credito 1ra. categoría	-56.977.395
Pago	16.882.193

Determinación IGC	Gabriel Gálvez
Retiros efectivos	195.130.000
Incremento 1ra. categoría	50.261.205
<hr/>	
Renta Bruta	245.391.205
Impuesto Global Complementario	85.886.922
Credito 1ra. categoría	-50.261.205
Pago	35.625.717

Determinación IGC	Alonso Alfaro
Retiros efectivos	51.700.000
Incremento 1ra. categoría	0
Retiros SC	43.680.000
<hr/>	
Renta Bruta	95.380.000
Impuesto Global Complementario	33.383.000
Credito 1ra. categoría	0
Pago	33.383.000

CONCLUSIONES

Respecto al primer cuestionamiento que nos planteamos, el cual dice relación con confirmar o desestimar si el sistema tributario chileno, específicamente la tributación de la renta, sufrió las modificaciones y cumplió los objetivos propuestos por el mensaje N° 24-362 del ejecutivo que ingresó a la Cámara de Diputados el 01 de abril de 2014, con el que se inició el proyecto de reforma tributaria, debemos hacer presente que para arribar a una conclusión hicimos un análisis de la ley de la renta desde su origen revisando sus modificaciones a lo largo del tiempo, para llegar a una de las reformas más importantes en esta materia en los últimos 30 años.

Para ello no sólo investigamos el mensaje anteriormente señalado, sino que fuimos incluso al programa de gobierno de la entonces candidata presidencial, Sra. Michelle Bachelet, donde esta reforma estaba comprendida dentro de aquellas modificaciones de fondo junto con la educacional y una nueva constitución.

En este programa y en el mensaje con el que ingresa el proyecto de ley N° 20.780, se establecieron 4 objetivos que la inspiraron, y que mencionamos en este trabajo. El primero de ellos es aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional, otras políticas del ámbito de la protección social y el déficit estructural en las cuentas fiscales. El segundo es avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso, de esta forma los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deberán tener tratamientos similares. Como tercer objetivo, se plantea introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión. Y como último objetivo velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y elusión.

Teniendo en consideración estos objetivos y siendo el primero de ellos aumentar la carga tributaria para financiar con su recaudación las otras reformas propuestas por el gobierno, el proyecto ingresado por el ejecutivo tenía una recaudación estimada mencionada en su mensaje. Éste señalaba que el conjunto de medidas de la reforma tributaria generaría una recaudación de un 3,02 del PIB. Ella se descomponía de la siguiente forma: un 2,5% del PIB provenientes de cambios a la estructura tributaria y un 0.52% del PIB por medidas que reducen la evasión y elusión, mismas cifras que repite el programa de gobierno³⁰. Sin embargo, el programa fue incluso más detallado, ya que las analizó distinguiendo además dentro de los cambios a la estructura tributaria, lo siguiente:

³⁰ Con una diferencia de un 0.02%.

- a) Recaudación estimada proveniente de las modificaciones relacionada con el impuesto a la renta que ascendería a un 1.92% del PIB.
- b) Aquellas medidas referidas al incentivo al ahorro e inversión, aplicables a las empresas y personas que significarían una pérdida en la recaudación de 0,21% del PIB.
- c) Medidas orientadas a la inversión de las PYMES, que significarían una pérdida de recaudación de 0,18% del PIB.
- d) Otras medidas impositivas, dentro de las cuales se encontraban aquellas relacionadas al medio ambiente, impuestos correctivos, impuestos indirectos, los que generarían una recaudación proyectada de 0,97% del PIB.

Todo lo anterior nos arroja el resultado del 2,5% del PIB provenientes de los cambios a la estructura tributaria, la que sumada a la recaudación estimada proveniente de la implementación de las medidas que reduzcan la evasión y elusión tributaria, nos generaría como resultado el 3.02% del PIB.

Como podemos verificar la recaudación esperada proveniente de las modificaciones relativas al impuesto a la renta constituyen un 64% de la recaudación que se pretendía lograr con esta reforma tributaria. Para ello las modificaciones propuestas por el ejecutivo consistían en aumentar el IDPC, elevando su tasa en forma gradual desde el 20%, a un 25% para el año 2017, manteniendo la integración en los dos niveles de tributación. Como segunda medida implementar una nueva base imponible aplicable a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas, basado en un régimen de tributación para los contribuyentes de primera categoría que deban declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, también llamado régimen de renta atribuida, normado en el artículo 14 A de la LIR. Con esta modificación se terminaría con el actual mecanismo del FUT. Por último, reducir la tasa máxima de los impuestos personales, del 40% actual a un 35%.

Sin embargo, y con el objetivo que se aprobara este proyecto de reforma, el 08 de junio de 2014 se firma un protocolo de acuerdo entre el Gobierno de Chile, representado por el Ministro de Hacienda y los integrantes de la Comisión de Hacienda del Senado. Mediante él se incorpora un nuevo régimen al cual se podrán acoger este tipo de contribuyentes regulado en el artículo 14 letra B de la LIR, denominado régimen de imputación parcial del crédito. Su característica principal consiste que en un primer nivel de tributación, la tasa del IDPC aumenta en forma gradual a un 27% y en un segundo nivel los propietarios, comuneros, socios o accionistas tributarán sobre los retiros, dividendos o remesas que le sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, pudiendo sólo imputar en

forma parcial el crédito por el impuesto de primera categoría en un 65%. Imputación parcial que no es directa, ya que se realiza en su totalidad y luego se genera una restitución del 35% del referido crédito.

Con la incorporación de este nuevo régimen de tributación que, sin perjuicio de presentar diferencias con el registro FUT, en su esencia generan el mismo efecto que se pretendía eliminar con esta reforma, cual es postergar la tributación de los impuestos finales en la medida que no se efectúen retiros, remesas o se distribuyan dividendos desde la empresa, lo que provoca una erosión a la base imponible de los impuestos finales, afectando con ello los objetivos que inspiraron la reforma relativos a aumentar la carga tributaria y, como consecuencia, generar los ingresos permanentes necesarios para financiar las restantes reformas propuestas en el programa de gobierno. También perjudica los niveles de equidad tributaria que se pretende mejorar, ya que la mantención del sistema integrado tiene por objeto alcanzar mayores grados de equidad que se verifica a través de los impuestos finales.

Como podemos evidenciar con la incorporación del régimen de imputación parcial del crédito, los contribuyentes podrán decidir cuándo generar el hecho gravado y de esta forma optimizar su tributación personal, situación que no podemos calificar de elusiva por texto expreso del artículo 4 ter del código tributario, ya que para esta norma es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria.

Luego de analizadas las normas relativas a la elección de régimen, podemos señalar que: a) existirán contribuyentes que tendrán derecho a optar por alguno de éstos; b) otros a quienes se les asignará por defecto, ya sea el régimen de la letra A o B, en caso que no lo escojan dentro del plazo y/o cumpliendo con las formalidades exigidas por la LIR, y; c) contribuyentes a quienes les será obligatorio regularse por uno de ellos, como es el caso de las sociedades anónimas y las en comandita por acciones respecto del régimen contemplado en el artículo 14 letra B. Considerando además el texto expreso del artículo 14 y los requisitos exigidos para sujetarse al artículo 14 letra A, podemos determinar que el régimen de imputación parcial de crédito es el de aplicación general.

Sin embargo, la Subdirección de Asistencia al Contribuyente del Servicio de Impuestos Internos consultada por el número de contribuyentes acogidos y asignados a uno u otro régimen al 31 de diciembre de 2016, nos entregó la siguiente información:

Inscritos al 31-12-2016		Asignados SII		TOTALES	
ART 14 A	ART 14 B	ART 14 A	ART 14 B	ART 14 A	ART 14 B
161.179	66.432	815.662	130.073	976.847	196.505

Lo que nos demuestra que, a pesar que el texto de la ley nos permite inferir que el régimen del artículo 14 letra B es el de aplicación general, en los hechos esta información nos indica lo contrario.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos tener presente que esta información no es completa, ya que no entrega el segmento de contribuyentes que está acogido a uno u otro régimen, y su impacto a nivel de recaudación.

Posteriormente, en atención al desarrollo efectuado en el capítulo II y III de este trabajo que dice relación con el comparativo de los regímenes y sus ejercicios explicativos, que demostró que el régimen normado en el artículo 14 letra B es el más conveniente para las medianas y grandes empresas, siendo además de aplicación obligatoria para contribuyentes constituidos mediante una configuración societaria que es de aplicación generalizada por los grandes contribuyentes, como son las sociedades anónimas.

Y por último, que el mensaje del ejecutivo con el cual se inicia el proyecto contemplaba un único régimen de tributación, que junto con las restantes modificaciones, dentro de las cuales encontramos la norma general antielusiva, en su conjunto permitían reformar el sistema de tributación chileno. Sin embargo, la incorporación de la letra B al artículo 14 generará necesariamente un desajuste que impide su cumplimiento a cabalidad. Al respecto revisamos el informe financiero entregado por la Dirección de presupuestos del Ministerio de Hacienda que nos entrega un resumen del impacto sobre la recaudación original esperada con el proyecto de ley que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, la que culmina con la dictación de la ley 20.899, reflejando una variación menor en la recaudación que representa un 1,1% del total. Lo que para nosotros no es completo ya que no considera en ellos el universo de contribuyentes, que de acuerdo a las conclusiones arribadas en el capítulo II y III debieran estar acogidos al régimen de imputación parcial de crédito, que podrían ser los medianos y con mayor seguridad los grandes contribuyentes.

En razón de todo lo expuesto, podemos concluir que con las indicaciones al proyecto de ley de reforma tributaria y que finalmente se aprueba mediante la ley 20.780, y su simplificación mediante la ley

20.899, el sistema tributario chileno no experimentó íntegramente las modificaciones ni cumplió los objetivos propuestos en el programa de gobierno y en el mensaje del ejecutivo con el cual se dio inicio al proyecto más ambicioso en la materia durante los últimos 30 años.

Ahora bien, pasando a nuestra segunda interrogante que dice relación con lo siguiente: ¿a qué segmento de contribuyentes beneficia el régimen establecido en el artículo 14 letra B del artículo primero del Decreto Ley 824, modificado por las leyes 20.780 y 20.899?

Para responder esta pregunta, primero debemos hacer presente el trabajo realizado para lograrlo.

Para ello establecimos un análisis comparativo entre el proyecto inicial de reforma y la aprobación definitiva de la ley 20.780 del 2014 y 20.899 del 2016 con el fin de establecer si parte del sistema antiguo relacionado al FUT es transmitido al sistema parcialmente integrado. Luego establecimos las principales diferencias entre ambos registros nuevos provenientes del artículo 14 letras A y B, para culminar con dos ejercicios ejemplares, el primero de ellos relacionado a una Pyme y el otro a una gran empresa simulando sus resultados con ambos nuevos regímenes tributarios.

De esta forma hemos llegado a concluir que en las empresas de menor capital (Pymes) que no sean potencialmente grandes generadoras de utilidades les convendrá el régimen del artículo 14 letra A de la LIR, esto por que dichas utilidades, una vez gravadas con el IDPC con una tasa de 25% y luego atribuidas a sus dueños, se afectarán con las tasas progresivas más bajas del IGC. Lo que brindará a estos contribuyentes dar cumplimiento a su tributación final con los créditos por IDPC u obtener devoluciones por este mismo concepto.

Paralelamente, si bien el sistema del artículo 14 letra B bajo estas características también genera devolución de impuestos a nivel de sus dueños en la tributación final, el monto de dicha devolución podría verse reducido hasta en un 31% como vimos en el ejemplo comparativo relacionado a las pequeñas empresas. Lo anterior se genera por el hecho de gravarse con tasas más altas de IDPC, cuyo caso es del 27%, y tener derecho sólo al 65% del crédito por IDPC pagado. Impacto considerable a nivel de las pequeñas empresas y que sin duda debe ser tomado en cuenta.

Como veremos en los resultados expuestos a continuación, el régimen de renta atribuida no es conveniente para aquellos contribuyentes que generen grande volúmenes de utilidades.

En relación a medianas y grandes empresas concluimos que el régimen que más les favorecerá será el del artículo 14 letra B de la LIR, ello principalmente porque el momento de su tributación final quedará

supeditada a los retiros, distribuciones o remesas efectivas de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas. Esta característica constituye la principal diferencia con el régimen de renta atribuida. Además al carecer de atribución, la oportunidad y el monto de cada retiro, remesa o distribución de utilidades quedarán a la voluntad de sus dueños los cuales podrán optimizar la tributación del IGC o adicional, como ya lo explicamos.

Por otro lado, como desventaja del régimen de imputación parcial de crédito podemos señalar que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas acogidos a este régimen sufren un castigo consistente en que deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del crédito por IDPC pagado. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal, se considerará un mayor IGC determinado.

En cuanto a estos créditos, dicha desventaja desaparece cuando se efectúen retiros, distribuciones o remesas de utilidades financieras ya que por su naturaleza carecerían de créditos por IDPC. En este caso, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 letra A número 5 inciso 7° y 8° de la LIR, se le otorga a la empresa la facultad de pagar voluntariamente el IDPC que tendrá la naturaleza de crédito voluntario no sujeto a restitución. Adicionalmente a la base imponible sobre la cual se aplica el IDPC voluntario, la ley le entrega el tratamiento de gasto necesario para producir la renta para la empresa, en el periodo en que se realiza el pago.

Otra de las ventajas del régimen del artículo 14 letra B de la LIR, se da en los casos de absorción de utilidades tributables recibidas en sociedades que están en situación de pérdida tributaria. Aquí se recupera íntegramente el IDPC, no sufriendo el detrimento de 35%.

Creemos que una de las ventajas más importantes del régimen de imputación parcial de crédito, se encuentra relacionada al crédito por IDPC que tendrán los contribuyentes finales que no posean domicilio o residencia en Chile y que sus respectivos países tengan con Chile algún tratado para evitar la doble tributación. Estos contribuyentes gozarán íntegramente (100%) del crédito por IDPC, según el artículo 63 de la LIR y artículo 10 del modelo convenio para evitar doble tributación. Todos los demás contribuyentes que no cumplan estas características y que estén acogidos al régimen del artículo 14 letra B de la LIR, deberán restituir a título de débito fiscal un 35% de los créditos por IDPC que tengan derecho los contribuyentes finales al momento de los retiros, remesas o distribuciones de utilidades.

Como análisis más específico según nuestros ejemplos, podemos decir que al momento de comparar el régimen de imputación parcial de crédito con el régimen de renta atribuida, en algunos casos la

diferencia en la tasa efectiva relacionada a los retiros e impuestos finales llegó al 1%³¹, y en otros casos llegó al 4%³², produciendo una diferencia neta de 3 puntos porcentuales de diferencia en favor del régimen de renta atribuida. Por lo que considerando todas las ventajas antes analizadas que posee el régimen de imputación parcial de crédito sobre el régimen de renta atribuida este 3% no es factor decisivo sobre las ventajas estructurales que posee el sistema regulado en el artículo 14 letra B de la LIR.

A	
Determinación IGC Josefa Jorquera	
Retiros Efectivos	154.050.000
Incremento 1ra categoría	56.977.395
<hr/>	
Renta Bruta	211.027.395
Impuesto Global Complementario	60.935.738
Credito 1ra categoría	-37.035.307
Pago	23.900.431
Tasa efectiva solo IGC	16%

C	
Determinación IGC Josefa Jorquera	
Retiros Efectivos	154.050.000
Incremento 1ra categoría	56.977.395
<hr/>	
Renta Bruta	211.027.395
Impuesto Global Complementario	73.859.588
Credito 1ra categoría	-56.977.395
Pago	16.882.193
Tasa efectiva solo IA	11%

E	
Determinación IGC Mario Calderón	
Renta Atribuida	138.904.920
Incremento 1ra categoría	34.752.218
Afectos SC	15.145.080
<hr/>	
Renta Bruta	188.802.218
Impuesto Global Complementario	53.156.925
Credito 1ra categoría	-34.752.218
Pago	18.404.708
Tasa efectiva solo IGC	12%

14 letra B LIR	
B	
Determinación IGC Gabriel Gálvez	
Retiros Efectivos	195.130.000
Incremento 1ra categoría	50.261.205
<hr/>	
Renta Bruta	245.391.205
Impuesto Global Complementario	72.963.071
Credito 1ra categoría	-32.669.783
Pago	40.293.288
Tasa efectiva solo IGC	21%

14 letra B LIR con TEDT	
D	
Determinación IGC Gabriel Gálvez	
Retiros Efectivos	195.130.000
Incremento 1ra categoría	50.261.205
<hr/>	
Renta Bruta	245.391.205
Impuesto Global Complementario	85.886.922
Credito 1ra categoría	-50.261.205
Pago	35.625.717
Tasa efectiva solo IA	18%

Renta Atribuida	
F	
Determinación IGC Ana Olmedo	
Renta Atribuida	175.986.320
Incremento 1ra categoría	44.029.505
Afectos SC	19.143.680
<hr/>	
Renta Bruta	239.159.505
Impuesto Global Complementario	70.781.976
Credito 1ra categoría	-44.029.505
Pago	26.752.471
Tasa efectiva solo IGC	14%

³¹ Ver recuadro letras C y E.

³² Ver recuadro letras D y F.

- TEDT; tratado para evitar la doble tributación.

Dentro de las conclusiones finales de este trabajo, no pudimos dejar de lado un tema relevante que tendrá consecuencias tributarias importantes para los contribuyentes, y que dice relación con el capital propio tributario. Respecto del régimen regulado en el artículo 14 letra B será esencial para la determinación de su registro RAI, que constituye el primer registro al cual deberán imputarse los retiros, remesas o distribuciones.

En cuanto al régimen normado en la letra A del mismo artículo, a pesar de no ser un concepto que se tendrá que contabilizar en forma directa en alguno de sus registros, si será relevante ya que será igualmente utilizado como instrumento de comparación de sus resultados tributarios.

Por lo que será importante que previo a la entrada en vigencia de estos nuevos regímenes, se ajusten para evitar los efectos tributarios adversos que generarán sus distorsiones, las que podremos agruparlas en dos:

- A- Errores en el tratamiento (confección) del capital propio originados por una incorrecta interpretación de la normativa que lo rige.
- B- Errores en los registros contables que afecten el balance general de la empresa.

En el primer caso si bien la contabilidad puede estar muy bien determinada, las razones de una posible distorsión puede darse por el hecho de que quien confecciona dicho capital considere erróneamente cuáles son los activos y pasivos exigibles de la sociedad, como también errores en el reconocimiento de los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

En el segundo caso, si bien el tratamiento (confección) del capital propio tributario puede ser el óptimo y conforme a la ley, el problema se puede concentrar en errores en los registros contables de la empresa, por ejemplo errores en el registro de auxiliar de activo fijo, en la determinaciones de gastos que pueden ser activo según las normas contables y tributarias, reinversiones, entre otros.

El Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado sobre estos inconvenientes en el caso de personas naturales en donde estos deben excluir de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas de primera categoría como bienes raíces acogidos al DFL2, vehículos y otros bienes de uso particular del empresario, esto lo confirma el organismo fiscalizador mediante el oficio 2.803 del 2007 que indica que las operaciones de inversión en acciones y arrendamiento de bienes raíces se excluyen de la contabilidad completa cuando no corresponden al giro principal del empresario o no origina rentas gravadas en primera categoría, esto de no llevarse a cabo hará que la diferencia entre los activos y

pasivos exigibles sufra distorsiones dando como resultado un capital propio incorrectamente determinado.

Esto nos lleva a concluir que en ciertos casos si una vez determinado el registro RAI (a través del capital propio tributario), su valor difiere de manera sustancial a la determinación de renta líquida imponible de la empresa, dicha distorsión podrá ser potencialmente objeto de citaciones, liquidaciones y posteriores giros de impuestos por parte del Servicio.

Para finalizar, en base a todo el trabajo de investigación realizado y a las conclusiones que arribamos, estimamos que es altamente probable que el sistema tributario chileno sea objeto de nuevas modificaciones.

BIBLIOGRAFÍA

1. BACHELET JERIA, MICHELLE; *Programa de Gobierno Michelle Bachellet 2014-2018*; Santiago de Chile; 2013.
2. BANCO MUNDIAL; *Chile: Efectos distributivos de la reforma tributaria de 2014*; Resumen ejecutivo América Latina y el Caribe prácticas globales de macroeconomía gestión fiscal, pobreza y gobierno, en cooperación con el Ministerio de Hacienda de Chile; 2014.
3. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL; *Historia de la Ley número 20.780. Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario. Mensaje Nº 24-362*; Santiago de Chile; 2014.
4. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL; *Historia de la Ley número 20.899. Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Mensaje Nº 1436-363*; Santiago de Chile; 2015.
5. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL; *Ley número 20.780. Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario*; Santiago de Chile; 2014.
6. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL; *Ley número 20.899. Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias*; Santiago de Chile; 2016.
7. CATRILEF E., LUIS; *FUT, Fondo de Utilidades Tributables*; 4ª edición actualizada; editorial Legal Publishing; 2010.
8. CATRILEF E., LUIS; *Continuidad del FUT en la Reforma Tributaria*; editorial Legal Publishing; 2016.
9. COMISIÓN DE HACIENDA DEL SENADO; *Protocolo de acuerdo. Por una reforma tributaria para un Chile más inclusivo*; 2014.
10. CUEVAS OZIMICA, ALBERTO; *Evaluación del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984*; Revista Centro de Estudios Tributarios (CET) Universidad de Chile.
11. MINISTERIO DE HACIENDA, DIRECCIÓN DE PRESUPUESTOS; *Informe Financiero Nº 174. Proyecto de Ley que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Mensaje 1436-363*; Santiago de Chile; 2015.

12. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS; *Circular 66 que instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre régimen de imputación total de crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales; Santiago de Chile; 2015.*

13. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS; *Circular 67 que instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre régimen de imputación parcial de crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales; Santiago de Chile; 2015.*

14. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS; *Circular 69 que instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre las normas relativas a la tributación de las devoluciones de capital y de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro de la empresa, así como también respecto de las modificaciones introducidas a otros cuerpos legales, con el objeto de adecuar su texto a las nuevas normas que regulan los regímenes generales de tributación; Santiago de Chile; 2015.*

15. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS; *Circular 49 que instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes 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; Santiago de Chile; 2016.*