



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

Parte I

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

**Alumno: Alejandra Ocaranza Chia
Profesor Guía: Octavio Canales Tapia**

Santiago, enero 2017

RESUMEN EJECUTIVO.

La primera parte de esta tesis, contiene la introducción y el capítulo número uno.

En el primer capítulo, se efectúa un breve análisis del origen de la Ley de Impuesto a la Renta hasta llegar a la reforma tributaria.

Respecto de la reforma tributaria, se desarrolla su origen, comenzando por el programa de gobierno de la entonces candidata presidencial, Sra. Michelle Bachelet. Luego, el mensaje mediante el cual ingresa el proyecto de ley N° 20.780, con los principios que inspiraron este proyecto. Posteriormente, las modificaciones incorporadas por el protocolo de acuerdo entre el Gobierno de Chile, representado por el Ministro de Hacienda y los integrantes de la Comisión de Hacienda del Senado. Y por último, las modificaciones ingresadas mediante la Ley 20.899.

En este primer capítulo, el lector encontrará un análisis comparativo entre el proyecto inicial de reforma, y la aprobación definitiva de la ley 20.780 del año 2014 y 20.899 del año 2016.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	3
CAPÍTULO I.....	6
Origen de los nuevos regímenes de tributación.....	6
Historia del establecimiento de la Ley 20.780.....	8
Objetivos del proyecto de ley.....	8
Recaudación Fiscal.....	9
Modificaciones introducidas por el proyecto de ley.....	10
Cambios al impuesto a la renta.....	10
Aumento de la tasa del IDPC.....	10
Término del FUT.....	11
Modificación del artículo 14 de la LIR. Protocolo de acuerdo y ley 20.780.....	12
Ley 20.780.....	14
Ley 20.899 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.....	17
Los objetivos de este proyecto.....	17
Recaudación Fiscal. Informe financiero del proyecto de ley.....	19
Modificaciones incorporadas por la Ley 20.899.....	20

INTRODUCCIÓN.

A través del presente trabajo analizaremos el origen y objetivos de la reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, con el propósito de 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 ley de reforma tributaria. Proceso que concluye con la dictación de la leyes 20.780 y 20.899, promulgadas el 26 de septiembre de 2014 y 01 de febrero de 2016, y publicadas en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014 y 08 de febrero de 2016, respectivamente.

Sin embargo y como analizaremos más adelante, debemos recordar que su origen se remonta al programa de gobierno presentado en octubre de 2013 por la candidata presidencial Sra. Michelle Bachelet para que se implementara, en el caso de resultar electa, en el periodo 2014-2018.

Esta reforma fue propuesta para lograr objetivos puntuales declarados por el gobierno que quedaron plasmados, tanto en el programa recién mencionado como en el mensaje presidencial con el cual se inició el proyecto de ley de reforma tributaria, los que se agruparon en cuatro. El primero de ellos, fue 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, avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. El tercer objetivo se refiere a introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión. Por último, incorporar medidas que disminuyan la evasión y la elusión^{1 2}.

Respecto de la modificación de la estructura tributaria, específicamente en materia de impuesto a la renta, se propuso³ elevar, en forma gradual, la tasa del impuesto de primera categoría el cual seguirá operando como un anticipo de los impuestos finales, manteniéndose así su integración. Los dueños de las empresas deberán tributar por la totalidad de las utilidades de sus empresas y no sólo sobre las utilidades que retiran. Con ello nace el concepto de renta atribuida y el régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total del crédito por impuesto de primera categoría (en adelante IDPC) en los impuestos finales, también llamado régimen de renta atribuida. Regulado en el actual

¹ Programa de Gobierno Michelle Bachelet 2014-2018; octubre de 2013; pp. 24.

² Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.780*; Mensaje del ejecutivo; 01 abril de 2014; pp. 8.

³ Programa de Gobierno Michelle Bachelet 2014-2018; Ob. Cit.; pp. 25.

artículo 14 letra A del artículo primero del Decreto Ley 824. De esta forma se terminaría con el actual mecanismo del Fondo de Utilidades Tributables (en adelante FUT). Y por último, reducir la tasa máxima de los impuestos personales, del 40% actual a un 35%.

Sin perjuicio de lo anterior, y luego de que se firmó 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, se agregó un nuevo régimen de tributación de la renta, que no estaba contemplado dentro del proyecto original de reforma. Nos referimos al régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por impuesto de primera categoría en los impuestos finales, también llamado régimen de imputación parcial de crédito, normado en el actual artículo 14 letra B de la ley de impuesto a la renta (en adelante LIR), incorporado mediante la ley 20.780 promulgada el 26 de septiembre de 2014 y publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre del mismo año.

Con todo, fue necesario la dictación de otra ley que simplificara el sistema de tributación a la renta y perfeccionara otras disposiciones legales tributarias, la ley 20.899 promulgada el 01 y publicada en el Diario Oficial el 08 de febrero de 2016, para que finalmente quedara concluido el proceso normativo de reforma tributaria, sin perjuicio de toda la normativa administrativa que a su respecto se elaborará.

En virtud de lo anteriormente expuesto, subsistirán a partir del 1 de enero de 2017 dos regímenes de tributación dentro de los cuales deberán optar los contribuyentes que tributan en base a renta efectiva según contabilidad completa, sin perjuicio y como analizaremos más adelante, solo alguno de ellos tendrá este derecho de opción.

Estos regímenes son:

- 1.- Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total del crédito por impuesto de primera categoría (en adelante IDPC), regulado en el artículo 14 letra A, y
- 2.- Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales, normado en el artículo 14 letra B.

En virtud de la situación expuesta nos surgió, además, la siguiente interrogante: ¿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, que no estaba comprendido dentro del proyecto original de reforma tributaria?

Para contestar las interrogantes planteadas mediante este trabajo es necesario que expliquemos el contexto histórico dentro del cual fue impulsada la reforma tributaria y cuál fue el origen de la incorporación del régimen opcional de imputación parcial de crédito, ya que como mencionamos anteriormente, no estaba contemplado en el proyecto original de reforma. Esta materia la desarrollaremos en el primer capítulo de este trabajo.

Luego, en el segundo capítulo, vamos a comparar ambos regímenes de tributación, elaborando un listado de sus diferencias respecto a temas comunes como: tipo de contribuyentes que pueden acogerse al régimen; cuáles son los contribuyentes que pasan por defecto en el evento que no ejerzan la opción o lo hagan sin cumplir con las formalidades establecidas por ley; tasa de IDPC; crédito de IDPC imputable a impuesto finales; registros que deben mantener; oportunidad en la que deben confeccionarlos; imputación de los gastos rechazados no afectos a artículo 21; cuándo se produce el hecho gravado para los propietarios de las empresas; forma de imputar los retiros y dividendos; donde se registra el fondo de utilidades tributables (en adelante FUT); entre otros.

Finalmente, en el tercer capítulo de esta tesis, complementaremos este análisis con ejercicios que nos permita apreciar las diferencias expuestas en el capítulo segundo. Con ello nos daremos cuenta cuales son las ventajas y desventajas que representa uno y otro régimen frente a un segmento o tipo de contribuyente.

CAPÍTULO I.

Origen de los nuevos regímenes de tributación.

Para comprender el origen de esta reforma y la incorporación de estos nuevos regímenes de tributación, debemos referirnos brevemente al sistema tributario que existía previamente.

En una primera etapa, y como resabio de la estructura impositiva colonial, el sistema tributario se basó principalmente en la recaudación de impuestos aduaneros en operaciones de comercio internacional. Si bien, fueron en un principio las importaciones de bienes las que generaban la mayor recaudación, luego la exportación de materias primas fue ocupando un rol cada vez más importante, destacando a principios del siglo XIX las exportaciones de salitre, yodo y cobre.⁴

En un proceso gradual, a partir de la independencia de Chile, se fueron incorporando nuevos tributos, destacándose, entre otros, la introducción con carácter general del impuesto a la renta, mediante la ley 3.996 de 02 de enero de 1924. A partir de ese momento, el citado tributo fue sucesivamente modificado, lo que junto con la creación de regímenes especiales, exenciones, beneficios tributarios, etc., contribuyó a que alcanzara altos niveles de complejidad, con las consecuentes dificultades tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria encargada de su aplicación y fiscalización.⁵

Se debe tener presente que ya en el año 1954 con la dictación de la ley N° 11.575 encontramos el primer antecedente histórico del FUT.

Esta ley contemplaba un incentivo a la capitalización de las rentas, mediante la postergación del impuesto global complementario (en adelante IGC) el cual era aplicable a aquellas empresas no constituidas como sociedades anónimas. Ello se encontraba regulado en la letra b) del artículo 48 de la LIR que prescribía “Sin embargo, las rentas provenientes de las categorías tercera o cuarta, mientras no se distribuyan o sean retiradas por el empresario o socio, no se computarán para los efectos de este impuesto.”⁶

Sin embargo, el mal uso de esta franquicia y las dificultades de la administración tributaria para fiscalizar adecuadamente las figuras evasivas que se habían detectado, principalmente por la vía de capitalizaciones ficticias, llevó a que fuera restringida mediante la Ley N° 12.861, de 1958, de modo que

⁴Alberto Cuevas Ozimica; *Evaluación del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984*; Revista Centro de Estudios Tributarios (CET) Universidad de Chile; pp. 37.

⁵Ibíd.

⁶Alberto Cuevas Ozimica; *Evaluación del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984*; Ob. Cit.; pp 6.

a partir de su vigencia sólo podía ser utilizada por sociedades de personas compuestas por a lo menos tres socios, quedando fuera aquellas que tenían dos socios y también las empresas individuales.⁷

Luego, el 14 de febrero de 1964 se dictó la Ley N° 15.564, que fue la primera en dar una definición de renta y redujo las categorías desde seis a dos, ello como parte de un proceso gradual de eliminación de las categorías.

Posteriormente, el 31 de diciembre de 1974, se dictó el Decreto Ley N° 824, en cuyo artículo primero, se contiene la actual Ley sobre Impuesto a la Renta.

La reforma más importante, previa a la que será objeto de análisis de este trabajo, fue introducida por la Ley N° 18.293, de 31 de enero de 1984, que si bien mantuvo el IDPC, estableció que dicho tributo fuera utilizado como crédito en contra de los IGC o adicional, dando paso a una amplia integración entre la tributación de la primera categoría y los impuestos finales⁸. En virtud de lo anterior nace el registro contable FUT, obligatorio para el contribuyente sujeto a IDPC sobre la base de un balance general, según contabilidad completa. Establecido en el artículo 14, letra A, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y reglamentado por el Servicio de Impuestos Internos (SII) mediante la Res. Ex. N° 2.154, de 1991. Constituye uno de los elementos fundamentales sobre el cual descansa el actual sistema tributario aplicable a los retiros y distribuciones de utilidades efectuados por los dueños de las empresas⁹, que se ha mantenido inalterable durante las últimas tres décadas y que provoca un diferimiento de la tributación final de los ingresos provenientes de la rentas del capital, completando su tributación sólo cuando estas utilidades son distribuidas.

La filosofía de la reforma introducida por la Ley N° 18.293 consistió en generar recursos destinados al ahorro y la inversión, y de esta manera posibilitar el crecimiento de la economía chilena dentro de un plazo inmediato de cinco años, después de los cuales, si la economía se desarrollaba conforme a lo esperado, se lograba incrementar los ahorros y se estabilizaba, habría un campo más amplio para decidir sobre algún sistema tributario.

El mensaje del ejecutivo mediante el cual se inició el proyecto de reforma tributaria del año 2014, indica que el FUT tuvo su origen en una situación económica particular. El año 1984 las empresas chilenas no tenían capacidad de financiar sus inversiones. En primer lugar, el sistema bancario estaba paralizado después de la crisis de los años 1982-1983. En segundo lugar, el Estado de Chile estaba en mora de su

⁷ *Ibíd.*

⁸ Alberto Cuevas Ozimica; *Evaluación del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984*; Ob. Cit.; pp 8.

⁹ Catrilef E., Luis; *FUT, Fondo de Utilidades Tributables*; 4ª edición actualizada; Legal Publishing; pp. 249.

deuda externa, lo que hacía imposible que las empresas pudieran buscar financiamiento en el exterior. Por último, nuestro mercado de capitales, era casi inexistente el año 1984. Ante esta situación las empresas sólo podían financiar sus inversiones usando sus utilidades retenidas.¹⁰

Sin embargo, y a pesar de modificaciones incorporadas a la LIR en los siguientes años, éstas no cambiaron sustancialmente la estructura tributaria como lo proponía el proyecto original de reforma ingresado por el gobierno el 01 de abril de 2014 mediante el mensaje del ejecutivo N° 24-362.

Historia del establecimiento de la Ley 20.780

Para referirnos al proyecto de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, debemos remontarnos al programa de gobierno presentado en octubre de 2013 por la candidata presidencial Sra. Michelle Bachelet para que se implementara, en el caso de resultar electa, en el periodo 2014-2018.

Esta reforma se encuentra dentro de las modificaciones de fondo propuestas por la candidata, junto con la educacional y una nueva constitución.

Una vez electa, el proyecto se inicia con el mensaje N° 24-362 del ejecutivo que ingresa a la Cámara de Diputados el 01 de abril de 2014, ya que corresponden a materias de ley de iniciativa exclusiva del Presidente de la República y sólo pueden tener origen en la mencionada Cámara. Ello por así disponerlo el artículo 65 inciso 4° número 1, e inciso 2° del mismo articulado de Constitución Política de la República de Chile, respectivamente.

Objetivos del proyecto de ley

Los objetivos declarados, tanto en el programa de gobierno como en el mensaje del ejecutivo con el que ingresa el proyecto de ley a la Cámara de Diputados, que modifica drásticamente el sistema de tributación de la renta vigente desde el año 1984, son los siguientes:

1. 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.
2. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso.

¹⁰ Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.780*; Ob. Cit.; pp. 9.

3. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.
4. Incorporar medidas que disminuyan la evasión y la elusión.^{11 12}

Recaudación Fiscal

En el programa de gobierno¹³ como en el mensaje del ejecutivo¹⁴ mediante el cual se da inicio al proyecto de reforma tributaria, se plantea que la recaudación, una vez implementada el conjunto de las medidas de la reforma propuesta, ascendería a un 3,02% del PIB (US \$8.300 millones). Descomponiendo dicho monto de la siguiente forma: un 2,5% del PIB provenientes de cambios a la estructura tributaria y 0,52% del PIB por medidas que reducen la evasión y la elusión.

Ahora bien, sólo del conjunto de las modificaciones propuestas por el gobierno al impuesto a la renta, se estimaba una recaudación de 1,92% del PIB, lo que constituye un 64% del total de la recaudación. En síntesis, estas modificaciones consistían en lo siguiente:

- a.- Elevar en forma gradual, la tasa del impuesto de primera categoría el cual seguirá operando como un anticipo de los impuestos finales, manteniéndose así la integración entre ambos niveles de tributación.
- b.- 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. Con lo anterior se terminaría con el actual mecanismo del FUT, y por último
- c.- Reducir la tasa máxima de los impuestos personales, del 40% actual a un 35%.¹⁵

Respecto de la entrada en vigencia de ella, se explica que en virtud de la envergadura de los cambios propuestos, existirá un periodo de implementación de la ley de hasta cuatro años.¹⁶

De esta forma para alcanzar los objetivos propuestos, el proyecto de ley establece diversas modificaciones, sin embargo y de acuerdo a las interrogantes planteadas en este trabajo nos referiremos a uno de ellos: cambios al impuesto a la renta.

¹¹ Programa de Gobierno Michelle Bachellet 2014-2018; Ob. Cit.; pp. 24.

¹² Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.780*; Ob. Cit.; pp. 7 y 8.

¹³ Programa de Gobierno Michelle Bachellet 2014-2018; Ob. Cit.; pp. 24.

¹⁴ Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.780*; Ob. Cit.; pp. 8.

¹⁵ Programa de Gobierno Michelle Bachellet 2014-2018; Ob. Cit.; pp. 25 y 26.

¹⁶ *Ibíd.*

Modificaciones introducidas por el proyecto de ley.

Cambios al impuesto a la renta¹⁷

Como ya lo indicamos, Chile desde el año 1984 mantiene un sistema tributario integrado. En teoría este sistema hace que todas las rentas, tanto del capital como del trabajo paguen las mismas tasas impositivas. Sin embargo, franquicias tributarias mal diseñadas hacen que hoy las rentas del capital puedan pagar menos impuestos. La dilación del pago de los impuestos a las utilidades no retiradas, algunos regímenes especiales o el tratamiento del ahorro, se han desviado sustancialmente de sus objetivos iniciales y se han convertido en fuentes de elusión e incluso de evasión de estos impuestos.

Para aumentar la carga tributaria de las rentas del capital y hacer nuestro sistema impositivo más progresivo se plantea mediante este proyecto un conjunto de modificaciones a la LIR, todas ellas contenidas en el artículo 1° del proyecto de ley que se desglosa en 57 numerales, más las respectivas normas transitorias¹⁸, entre las que se encuentran: el aumento de la tasa del IDPC; tributación sobre base devengada y término del FUT; ajustes a la tasa máxima marginal del impuesto de las personas; ajustes a la tributación sobre las ganancias de capital; ajustes a la tributación de los fondos; modificación de normas sobre tributación internacional; entre otros.

Sin embargo, y teniendo presente el objeto de nuestra tesis sólo nos referiremos a las dos primeras mencionadas.

Aumento de la tasa del IDPC

El proyecto original de la Ley 20.780 contemplaba un aumento gradual del IDPC de un 20% (año comercial 2013) a un 25% (año comercial 2017)¹⁹, ello en virtud de lo prescrito en el artículo 1° numeral 10 y artículo cuarto transitorio. Este impuesto sigue operando como un anticipo de los impuestos finales, manteniéndose la integración entre ambos niveles de tributación. Sin perjuicio de lo anterior y como veremos más adelante, durante la tramitación de esta ley se incorpora un nuevo régimen alternativo de tributación cuya tasa asciende a un 27% (año comercial 2018)²⁰

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.780*; Ob. Cit.; pp.8

¹⁹ 21% para el año comercial 2014; 22,5% para el año comercial 2015; 24% para el año comercial 2016.

²⁰ 25,5% para el año comercial 2017.

Se explica, en el mensaje del ejecutivo, que la mantención del sistema integrado tiene por objeto esencial alcanzar mayores grados de equidad a través del sistema tributario. En efecto, con un sistema integrado, la equidad se da a través del impuesto personal.²¹

Al mismo tiempo se incorpora un ajuste a la tasa máxima marginal del impuesto de las personas. Este ajuste busca tratar de manera más equitativa a las rentas del trabajo, en relación con las rentas del capital, reduciendo la tasa máxima de los impuestos personales, del 40% actual a un 35%, a partir del año calendario 2017.

Cabe señalar que el proyecto no hace aplicable este ajuste a autoridades (Presidente de la República, Ministros, Parlamentarios –senadores y diputados- y Subsecretarios).²²

Término del FUT

Como fundamento de esta modificación nos remitiremos a la historia del establecimiento de esta ley, específicamente al mensaje del ejecutivo con el que se inicia el proyecto de reforma tributaria.

Al respecto se explicó que en el contexto que tuvo origen el FUT, al cual ya nos referimos, éste tenía un sentido económico. Sin embargo, la situación actual de Chile es completamente distinta. El sistema bancario chileno tiene una profundidad similar a muchos de los países desarrollados, y ha mostrado su fortaleza en la última crisis financiera mundial. El mercado de capitales ha tenido un gran desarrollo en las últimas décadas permitiendo que las grandes empresas puedan financiarse con emisión de bonos y acciones. Por último, las empresas pueden obtener financiamiento en el exterior a tasas de interés reducidas, gracias al bajo riesgo país que hoy presenta Chile.

Continúa indicando que el nuevo sistema sobre base devengada no constituye en esencia una novedad, dado que en la actual LIR ya existe un sistema similar, reglado expresamente en la letra B), del artículo 14, al que el año 2012 se acogieron 195.000 empresas.²³

²¹ Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.780*; Ob. Cit.; pp.9

²² Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.780*; Ob. Cit.; pp.10

²³ Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.780*; Ob. Cit.; pp.9

Modificación del artículo 14 de la LIR. Protocolo de acuerdo y ley 20.780.

El proyecto de ley en su artículo 1° numeral 4) sustituye el artículo 14 de la LIR, disposición que en su letra A) número 3, establecía el FUT.

El artículo 14 del proyecto original instaura un régimen de tributación para los contribuyentes que deban declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, que modificó el sistema de tributación existente desde el año 1984.

Este se caracteriza por mantener la integración del IDPC con los impuestos finales (impuesto global complementario o adicional) pero incorporando un concepto nuevo de renta mediante el artículo 1° numeral 1) letra b) del proyecto, el que modificó el artículo 2° de la LIR en el siguiente sentido: “agréguese el siguiente inciso segundo, en el número 2: “Por “renta atribuida”, aquella que corresponda al contribuyente conforme a lo dispuesto en el artículo 14”.

A través de esta modificación se incorpora una nueva base imponible para aplicar los impuestos finales, consistente en que los contribuyentes de estos impuestos tributarán por las utilidades provenientes de 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 la propiedad o en las utilidades. Todo lo anterior, independiente de la decisión de retirar, distribuir o remesar esas rentas. La renta atribuida es sumada como renta líquida al resto de los ingresos imposables que hayan sido obtenidos en el mismo año para calcular el impuesto final. Al deducir totalmente el IDPC pagado a nivel de las empresas como crédito del impuesto global complementario, el régimen logra mantener la integración total entre el impuesto a nivel de las empresas y los finales²⁴.

De esta forma se completa la tributación en el mismo año de generación de las utilidades, impidiendo el diferimiento de la tributación final como lo permitía el sistema tributario que se pretendió reformar.

Sin embargo, el artículo 14 del proyecto original sufre modificaciones importantes.

²⁴ Banco Mundial; *Chile: Efectos distributivos de la reforma tributaria de 2014*; pp. 9 y 10.

El más relevante se generó con el objetivo de que se aprobara este proyecto de ley. Con este propósito, 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 Senado²⁵.

Este protocolo, según su texto expreso, representa la voluntad común de perfeccionar el proyecto de reforma tributaria, a fin de que sea aprobado durante el mes de agosto de 2014. Acuerdos que se materializarán en indicaciones al proyecto de ley, que en ese momento se encontraba en segundo trámite constitucional en la Comisión de Hacienda del Senado.²⁶

Mediante este protocolo de acuerdo se incorpora el segundo régimen de tributación, al cual se podrán acoger los contribuyentes que deban declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

En relación a la incorporación de este nuevo régimen alternativo de tributación, el protocolo señaló lo siguiente: “Además del régimen integrado con atribución de rentas que actualmente contiene el proyecto de ley, con una tasa de primera categoría de 25%, más la aplicación de los impuestos global complementario (tasas entre 0% y 35%) y adicional (tasa 35%), se incorporará –con sus debidas normas de control destinadas a evitar posibles focos de elusión tributaria- un sistema parcialmente integrado de tributación con una tasa de IDPC a las empresas de 27%, el que al igual que el sistema de atribución de rentas termina con el actual sistema del fondo de utilidades tributables (FUT), a partir del 1° de enero de 2017 (año tributario 2018). En este caso los dividendos o retiros se gravarán, además, con los impuestos global complementario o adicional con las mismas tasas señaladas precedentemente, con derecho a deducir como crédito un 65% de la tasa vigente del IDPC al momento del retiro o distribución del dividendo, asegurando así la progresividad del sistema tributario. El diseño de estos sistemas resguardará la normativa contenida en los convenios para evitar la doble tributación, suscritos a la fecha por Chile. Los contribuyentes del artículo 14 de la LIR podrán optar por cualquiera de los 2 sistemas”.²⁷

Este acuerdo culminó con la dictación de la ley 20.780, promulgada el 26 y publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014.

²⁵ Ministro de Hacienda, don Alberto Arenas de Mesa. La Comisión de Hacienda del Senado se encontraba integrado por su presidente senador Ricardo Lagos Weber, y los senadores don Juan Antonio Coloma Correa, José García Ruminot, Carlos Montes Cisternas, y Andrés Zaldívar Larraín.

²⁶ Protocolo de acuerdo. Por una reforma tributaria para un Chile más inclusivo; 2014; pp. 1

²⁷ *Ibidem*.

Ley 20.780

Esta ley incorporó modificaciones al proyecto original ingresado por el ejecutivo, que dicen relación con el régimen de renta atribuida, el cual pretendía ser el único sistema tributario aplicable a los contribuyentes que deban declarar rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

Dentro de estas modificaciones, mencionaremos brevemente las más relevantes que para nosotros merecen ser comentadas con el objeto de contrastar la versión original propuesta por el gobierno con la que fue aprobada mediante la ley 20.780.

1.- Como ya mencionamos, en el proyecto original el régimen de renta atribuida era el único régimen aplicable a los contribuyentes que deben declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa. Sin embargo, con la incorporación del segundo régimen de tributación los contribuyentes mencionados tienen un derecho de opción para tributar por uno u otro.

Es en relación a este punto que nos planteamos las interrogantes que dieron origen a nuestra tesis y que estaremos en condiciones de contestar al final de la misma.

Con esta modificación al proyecto original, ¿se altera el cumplimiento de los objetivos de la reforma tributaria? ¿Se logra modificar el sistema tributario chileno que dice relación con el impuesto a la renta y la eliminación del FUT?

Y al existir estos regímenes alternativos al cual podrán optar los contribuyentes, ¿a qué segmento de ellos beneficiará el incorporado mediante el protocolo de acuerdo?

2.- Facultades otorgadas al Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) para impugnar la atribución acordada por los socios, accionistas o comuneros respecto de la sociedad o comunidad, de la cual forman parte. A este respecto el proyecto original contemplaba 2 reglas para atribuir las rentas, a saber:

a) La atribución de tales rentas deberá efectuarse en la forma que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo respectivo en el contrato social, los estatutos, o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, todo ello en forma previa a la fecha en que debe llevarse a cabo la atribución a que se refiere este artículo, y se haya informado de ello al Servicio, en la forma y plazo que éste fije mediante resolución.

b) La atribución de tales rentas podrá efectuarse en la misma proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. En el caso de los comuneros será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

Sin perjuicio de lo anterior, se le otorgaba al servicio facultades para impugnar fundadamente esta atribución acordada o llevada a cabo por los contribuyentes bajo ciertas hipótesis que a continuación señalamos:

- Cuando no se ajustaba a las condiciones normales de mercado.

En este caso, el Servicio se encontraba facultado por ley para atribuir la renta de acuerdo a la forma en que ésta se habría distribuido o asignado en condiciones normales de mercado.

Para estos efectos, el proyecto entregó una definición de lo que se debía entender por condiciones normales de mercado señalando que “es la forma que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en condiciones y circunstancias comparables, considerando por ejemplo, las funciones o actividades efectivamente asumidas o llevadas a cabo por los socios en el desarrollo del giro de la sociedad u otros elementos de juicio, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 E, en lo pertinente.”²⁸

- Cuando existía una incorporación, directa e indirecta, en la sociedad o comunidad respectiva de una persona vinculada por parentesco, matrimonio o convivencia con alguno de los socios, accionistas o comuneros, con el objetivo de disminuir la renta atribuida que les hubiera correspondido.

Respecto de esta causal el texto del proyecto original prescribía: “El Servicio podrá también impugnar fundadamente la atribución que los socios, comuneros o accionistas hayan establecido conforme a las letras a) y b), y liquidar o girar los impuestos de que se trate, o resolver conforme a dicha atribución, cuando se haya incorporado directa o indirectamente en la sociedad respectiva, al cónyuge o conviviente de alguno de los socios, comuneros o accionistas, sus ascendientes o descendientes, sus parientes colaterales hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, su pupilo o su guardador, su adoptante o adoptado, y el Servicio establezca que dicha incorporación se ha llevado a cabo con el fin de disminuir la renta atribuida

²⁸ Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.780*; Ob. Cit.; pp. 24.

que hubiera correspondido al o los socios, comuneros o accionistas de que se trate, de no mediar tales incorporaciones.”²⁹

- También se facultaba al Servicio para impugnar fundadamente la atribución efectuada cuando el socio, accionista o comunero enajenaba derechos o acciones dentro de los 30 días previos al término del ejercicio con el fin de eludir la atribución de las rentas que le hubieran correspondido de no mediar esta enajenación.

Existía para esta hipótesis una presunción simplemente legal, lo que significa que admite prueba en contrario, que dice relación con la finalidad elusiva de la operación.

Esta presunción era aplicable cuando dentro del plazo referido (30 días previos al término del ejercicio) hayan sido adquiridas por un contribuyente o entidad, que al término del ejercicio de la enajenación, determine pérdidas conforme lo dispuesto en esta ley, o no deba tributar por tales rentas atribuidas, y el enajenante, dentro de los primeros 6 meses del ejercicio siguiente, adquiera una cantidad equivalente o mayor de las mismas acciones o derechos originalmente enajenados, considerando el conjunto de adquisiciones efectuadas durante dicho plazo por el mismo contribuyente, sus controladores, empresas relacionadas y las del mismo grupo empresarial, según lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores.

Respecto de esta causal el texto del proyecto original disponía: “Podrá también el Servicio impugnar la atribución efectuada, y atribuir fundadamente la renta y liquidar o girar los impuestos de que se trate, o resolver conforme a dicha atribución de rentas”

Entregadas estas atribuciones al Servicio, se le confería al contribuyente el derecho de reclamar de la liquidación, giro o resolución en que el Servicio haya atribuido rentas conforme a las reglas anteriores, y de los impuestos, intereses y multas respectivos, de acuerdo al procedimiento general establecido en el Libro III del Código Tributario.³⁰

Respecto de estas facultades recién señaladas entregadas al Servicio, éstas fueron eliminadas en la ley 20.780. En relación a esta materia el protocolo de acuerdo señaló lo siguiente: “Se precisará, entre otras atribuciones, la facultad del SII para impugnar los acuerdos de distribución de utilidades, pasando a ser una norma de control bajo la normativa general anti simulación y elusión”³¹

²⁹ Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.780*; Ob. Cit.; pp. 24

³⁰ Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.780*; Ob. Cit.; pp. 24 y 25

³¹ Protocolo de acuerdo. Por una reforma tributaria para un Chile más inclusivo; Ob. Cit; pp. 10

En cuanto a las reglas de atribución, mencionaremos que estas fueron complementadas por la ley 20.780. Sin embargo, no quedó como texto definitivo ya que nuevamente sufrió modificaciones efectuadas por la Ley 20.899, a la que nos referiremos a continuación.

Sin perjuicio de ello, la ley 20.780 aclaró en esta materia que la segunda regla de atribución tiene una aplicación supletoria, en caso que no resulten aplicables las reglas de la letra a, ambas reglas recién explicadas.

Ley 20.899 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias

Como ya se adelantó, después de la promulgación y publicación en el Diario Oficial de la Ley 20.780 los días 26 y 29 de septiembre de 2014, respectivamente; se presentó a la Cámara de Diputados el mensaje del ejecutivo N° 1436-363, el 9 de diciembre de 2015, con el que se inicia el proyecto de ley que simplifica el sistema de tributación de la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

Los objetivos de este proyecto

Según el propio texto de su mensaje³² son:

1. Avanzar decididamente en la simplificación del sistema de tributación a la renta aprobado por la Reforma Tributaria de la Ley N°20.780, aprovechando la experiencia obtenida hasta ahora en su proceso gradual y participativo de implementación y manteniendo sus principios esenciales, es decir, aumentar la recaudación tributaria en alrededor de 3 puntos del PIB, mejorar su progresividad y combatir la evasión y la elusión tributarias.
2. Simplificar y perfeccionar las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, con el fin de cautelar la correcta aplicación de las disposiciones legales aprobadas en la reforma tributaria, especialmente aquellas transitorias que liberan del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) a ciertas operaciones que ya estaban en desarrollo al aprobarse la ley.

Respecto del objetivo relacionado con la simplificación, el propio mensaje señala que: “Esta gradualidad y participación ha llevado al Gobierno a la convicción de que en esta etapa de la implementación de la

³² Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.899. Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias*; Santiago de Chile; 2016; pp. 4.

Reforma Tributaria, resulta pertinente volver sobre aquél principio que, de acuerdo a la experiencia nacional e internacional, permite cumplir de mejor forma los objetivos del sistema tributario al menor costo posible para el Estado y los contribuyentes. Ese principio no es otro que el de “simplicidad”. La habitual complejidad del sistema tributario suele ser la causa del incumplimiento involuntario de las obligaciones de los contribuyentes, muchos de los cuales, especialmente en el segmento de pequeñas y medianas empresas, carecen de los recursos necesarios para contar con una oportuna y completa asesoría para tales fines. Es cierto que este fenómeno en parte se combate con la intensificación de las acciones de facilitación y asistencia que pueda llevar a cabo la administración tributaria, cuestión que es uno de los objetivos de la reforma y que en el caso del Servicio de Impuestos Internos se tradujo en la creación de la Subdirección de Asistencia al Contribuyente. Sin embargo, no es menos cierto que la simplificación de la legislación también facilita su comprensión y aplicación por parte del Estado y las empresas. En este sentido, los principales insumos del presente proyecto de simplificación del sistema tributario modificado por la Reforma del año 2014, son las opiniones y propuestas de un gran número de contribuyentes de las distintas áreas de la economía y las instituciones que los representan, expertos tributarios y gremios o asociaciones de profesionales que llevan a cabo sus actividades en el campo de los impuestos, académicos, economistas y de la administración tributaria y muy especialmente de sus funcionarios y asociaciones gremiales.

Como consecuencia, se han identificado múltiples espacios para avanzar en la simplificación del sistema tributario, cautelando los principios esenciales de la Reforma Tributaria aprobada con amplia mayoría en el Congreso Nacional. Estos principios son: aumentar la recaudación tributaria para el financiamiento de la reforma educacional y otras iniciativas en el ámbito de la protección social, propender a una mayor progresividad del sistema, es decir, que los chilenos que hemos sido más beneficiados por el desarrollo de nuestro país hagamos un aporte mayor para el bienestar común de todos, y combatir la evasión y la elusión tributarias. Lo anterior es consistente con los esfuerzos internacionales liderados por la OECD y el G20, quienes han reconocido en la evasión y la elusión no sólo la causa del deterioro de los presupuestos fiscales de los Estados afectados por tales conductas, sino una fuente de ineficiencia económica por la distorsión que generan en la asignación de los recursos en una economía de mercado, y por ser, en definitiva, el origen del deterioro de la legitimidad del sistema tributario internacional, que se resiente y debilita con los casos de evasión y de elusión tributarias conocidos tanto a nivel local de los Estados como en el contexto internacional.”³³

³³ Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.899*; Ob. Cit.; pp. 4

3. Perfeccionar algunas disposiciones del Código Tributario, por ejemplo, con el fin de precisar adecuadamente la vigencia y ámbito de aplicación de la Norma General Anti Elusión.

4. Modificar otras disposiciones legales tributarias con miras a simplificar y precisar su aplicación.

En virtud de la materia objeto de este trabajo sólo se tratará el punto 1, esto es, las modificaciones incorporadas por la ley con el objeto de simplificar el sistema de tributación de la renta.

El objetivo particular de esta simplificación radica en que la coexistencia de los dos regímenes de tributación, que entrarán en vigencia este próximo 1 de enero de 2017, hace necesaria una regulación detallada que norme la interacción entre empresas acogidas a ambas modalidades, especialmente cuando se trata de grupos de empresas, para con ello evitar el desarrollo de estructuras que se organicen con el objeto de eludir el pago de impuestos. La mantención de este tipo de normas en la Ley de Impuesto a la Renta hace que se complejice el sistema de tributación, lo que facilita el desarrollo de este tipo de estructuras que mediante este proceso de reforma se pretende evitar, por lo que mediante esta ley se propone su simplificación. Todo ello aparece en el mensaje del ejecutivo con el que se ingresó este proyecto de ley.³⁴

Recaudación Fiscal. Informe financiero del proyecto de ley

La Dirección de presupuestos del Ministerio de Hacienda, emitió el informe financiero N° 174 de fecha 15 de diciembre de 2015, que en su literal III se refiere al impacto fiscal de este proyecto señalando lo siguiente: “En general, gran parte de las simplificaciones planteadas en el proyecto de ley en cuestión corresponden a precisiones operativas. Luego, de acuerdo a estimaciones realizadas por el Servicio de Impuestos Internos en conjunto con la Subsecretaria de Hacienda, la mayor parte de las modificaciones no tienen efecto sobre la estimación original de recaudación.

Sin perjuicio de lo anterior, se estima que cuatro medidas sí generan impacto sobre la recaudación original esperada, los que se presentan en la tabla siguiente:

³⁴ Ibídem

Cifras en MM \$ 2015	2016	2017	2018	2019	Régimen
Rentas	0	0	66.865	66.865	66.865
Contribuyentes que pueden acogerse al régimen de Renta atribuida	0	0	120.405	120.405	120.405
Beneficio a la reinversión de utilidades en la propia empresa	0	0	-53.541	-53.541	-53.541
IVA	-4.300	-8.611	-12.900	-17.199	17.199
Exención de IVA en leasing financiero y precisión respecto del hecho gravado	-3.655	-7.321	-10.965	-14.619	-14.619
TOTAL	-4.300	-8.611	53.964	49.665	49.665

35

Modificaciones incorporadas por la Ley 20.899

Entre las modificaciones finalmente incorporadas por la ley 20.899, podemos mencionar:

1.- Respecto del artículo 14 letra A

1.1 Modificación que dice relación con los contribuyentes que tienen el derecho a optar por el régimen de renta atribuida.

La ley 20.780, no establecía distinción al respecto, por lo que si sólo se cumplía con el requisito de ser un contribuyente que deba declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, tal contribuyente detentaba este derecho de opción, y como consecuencia de ello elegir, en la oportunidad y cumpliendo las formalidades exigidas por la ley, el régimen al cual sujetarse, ya sea el de renta atribuida (artículo 14 letra A de la LIR) o régimen de imputación parcial del crédito (artículo 14 letra B de la LIR).

La ley 20.899 introdujo una modificación limitando el derecho de optar por el régimen de renta atribuida, a las siguientes entidades: los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, las comunidades, los contribuyentes del N°1 del artículo 58 de la LIR, las sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), y las sociedades por acciones, todas las cuales tengan exclusivamente y en todo momento propietarios, comuneros, socios o accionistas que sean personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país (contribuyentes de impuestos finales, global complementario o adicional, respectivamente).

³⁵ Ministerio de Hacienda, Dirección de Presupuestos; *Informe Financiero N° 174, 15/12/2015*;

En el caso de las sociedades por acciones, adicionalmente deberá cumplir con el requisito de que su pacto social no contenga una estipulación expresa que permita un quórum distinto a la unanimidad de los accionistas para aprobar la cesibilidad de sus acciones a cualquier persona o entidad que no sea una de las recién señaladas. Con lo anterior, se evita que cualquiera de los accionistas, por el sólo hecho de ceder las acciones, cambie el régimen tributario de la sociedad sin el consentimiento de los demás.

Respecto de esta limitación, encontramos su fundamento en la historia del establecimiento de la ley, específicamente en el mensaje del ejecutivo, que indicó lo siguiente: "...la generalidad de los contribuyentes, sin distinción, pueden optar por este régimen, lo que produce como consecuencia la necesidad de hacerse cargo de la interacción de estas empresas con otras acogidas al régimen semi integrado. Para limitar dichas interacciones al mínimo necesario y la existencia de grupos de empresas con relaciones recíprocas de propiedad que obligan a establecer complejas reglas de atribución, y para que los contribuyentes finales puedan conocer de manera simple el origen y el monto de la renta que se les atribuye directamente por la empresa de la cual son dueños o en la que participan, se propone que sólo las siguientes empresas podrán optar por tributar bajo el régimen de atribución de rentas..."

En virtud de lo anterior, no podrán acogerse a este régimen bajo ningún supuesto: las sociedades anónimas, ya sea abiertas o cerradas, y las sociedades en comandita por acciones.

1.2 Aplicación de régimen de renta atribuida por defecto respecto de contribuyentes que cumplan con determinados requisitos.

Por regla general, este tipo de régimen de tributación es opcional, es decir que los contribuyentes mencionados en el número anterior y que cumplan con los requisitos anteriormente explicados, que deseen sujetarse a las normas establecidas para este régimen de tributación deberán manifestar su voluntad optando por él, dentro del plazo y cumpliendo las formalidades establecidas por la ley.

Sin embargo, se establece una norma de excepción respecto de los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, las comunidades y sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) cuyos propietarios, comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile. Quienes no habiendo

ejercido la opción dentro de los plazos o con las formalidades exigidas por la ley³⁶, por el solo ministerio de la misma quedarán sujetos al régimen de renta atribuida.

Como se puede analizar, en la aplicación por defecto del régimen de renta atribuida se reduce únicamente a los cuatro contribuyentes arriba indicados, quedando sin posibilidad de aplicar este régimen por esta vía: a las sociedades por acciones y los contribuyentes del artículo 58 N° 1.

También es más restringida su aplicación, en cuanto a la composición de estos contribuyentes, ya que sólo pueden estar constituidas por personas naturales domiciliadas o residentes en Chile. Con ello, quedan impedidos de sujetarse a este régimen por defecto, aquellos contribuyentes cuyos propietarios, comuneros o socios sean contribuyentes de impuesto adicional.

1.3 Momento en que se define la tributación de la renta atribuida, y de los retiros, remesas o distribuciones.

Por regla general, el tratamiento tributario de la renta atribuida y de los retiros, remesas o distribuciones de utilidades se determina al término de cada ejercicio comercial, según lo dispuesto en el inciso 1° del número 5 de la letra A del artículo 14 de la LIR.

La atribución deberá efectuarse en la forma que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado repartir sus utilidades, siempre que se haya dejado expresa constancia del acuerdo respectivo o de la forma de distribución en el contrato social, los estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, y en cualquiera de los casos se haya informado de ello al Servicio, en la forma y plazo que éste fije mediante resolución.

En caso que no resulte aplicable las reglas recién descritas, existe una regla residual de atribución que consiste en que se efectuará en la misma proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. Cuando se hubiere enterado sólo una parte del capital, la atribución total de la renta se efectuará considerando la parte efectivamente enterada. Si no se hubiere enterado capital, la atribución se efectuará en la proporción que en éste se hubiere suscrito.

A través de esta norma se precisa respecto de la regla residual de atribución para el caso que el capital fuere enterado parcialmente, ya que esta materia no se encontraba resuelta por la ley 20.780. De esta forma si sólo algunos de los socios o accionistas han pagado a la sociedad la parte del capital al que se han obligado, la atribución de rentas se efectuará sólo respecto de los socios o

³⁶ N° 10, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley 20.780 de 2014, modificado por el literal vii) de a., del N° 5, del artículo 8°, de la ley 20.899 de 2016

accionistas que han suscrito y pagado todo o parte de su obligación de aporte, en la proporción que a cada uno corresponda sobre el capital efectivamente pagado.

Si el capital sólo se encuentra suscrito y pendiente de pago en su totalidad, la atribución de rentas se efectuará a todos los socios o accionistas, en la proporción en que se haya acordado enterar dicho capital.³⁷

No admite mayor análisis el caso de los empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, y contribuyentes del número 1 del artículo 58, ya que las rentas o cantidades se atribuirán en su totalidad a los empresarios o contribuyentes respectivos.

En el caso de los comuneros, será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

Todo ello conforme lo prescribe las letras a y b del número 3 del artículo 14 letra A de la LIR, modificación incorporada por el artículo 8 número 1 letra b ii) de la ley 20.899.

Respecto de los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al término del año comercial en forma proporcional, esto es, en la proporción que representen los retiros, remesas o distribuciones efectuados por cada propietario, comunero socio o accionista, sobre el total de ellos.

Para determinar la tributación de estos retiros, remesas o distribuciones, cobra especial relevancia la mantención de los registros que deben llevar los contribuyentes sujetos a este régimen, ya que dependerá a cuál de ellos se imputa para determinar su tributación.

Para llegar a esta forma de imputación fue necesaria una modificación incorporada por la ley 20.899, ya que por disposición de la ley 20.780 éstos, como regla general, definían su tributación en la fecha en que ocurrían, imputándose en esa oportunidad y en orden cronológico en que se efectuaban a las rentas o cantidades acumuladas en los registros establecidos para este tipo de régimen y según los saldos acumulados a esa fecha, debidamente reajustados. De esta manera, el saldo que se determinaba después de dichas imputaciones, se reajustaba hasta la fecha de los siguientes retiros, remesas o distribuciones, según correspondía, las veces que aquello ocurriría dentro del año, y en tanto se mantuviera un saldo de dichas rentas o cantidades.

De esta forma se homologaba con el sistema que tiene en la actualidad el artículo 14 letra B de la LIR o régimen de imputación parcial de crédito.

³⁷ Servicio de Impuestos Internos; Circular 49 de 14 julio 2016; pp. 22

1.4 Simplificación de registros.

La Ley 20.780 contemplaba para este régimen los siguientes registros:

- a) Rentas atribuidas propias (RAP)
- b) Rentas atribuidas de terceros (RAT)
- c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de rentas (REX)
- d) Rentas o cantidades afectas al IGC o impuesto adicional (RAI)
- e) Retiros, remesas y distribuciones (RET)
- f) Saldo acumulado de créditos (SAC)
- g) Registro y control del saldo de FUT, FUNT, FUR y de retiros en exceso pendientes de tributación que mantenga la empresa al 31 de diciembre del año 2016

De acuerdo a la historia del establecimiento de esta ley, específicamente el mensaje del ejecutivo con el que ingresó el proyecto a la Cámara de Diputados, esta modificación se realizó “con el fin de simplificar la aplicación de este régimen tanto para los contribuyentes como para el Servicio de Impuestos Internos. El Proyecto propone eliminar los siguientes 3 registros que habían sido creados por la ley de Reforma Tributaria: (1) renta atribuida de terceros, (2) retiros y distribuciones, el que será reemplazado por vías más simples de control de esta información (por ejemplo, una declaración jurada) y (3) rentas afectas a impuestos finales.

Respecto del control de las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta generados antes de la entrada en vigencia del nuevo régimen, se propone incorporarlos en el mismo registro en que deben anotarse las generadas a partir de la vigencia, con lo que se elimina un cuarto registro (el individualizado en la letra g).

En cuanto al Fondo de Utilidades Tributables (FUT), sólo deberá llevarse el control de los saldos totales de utilidades, créditos e incrementos, ello con el fin de asegurar el uso de los créditos a que tiene derecho el contribuyente y su determinación futura cuando la empresa reciba utilidades con créditos provenientes de otro FUT. De este modo, se deberán llevar, como máximo, los siguientes registros:

a) Rentas Atribuidas Propias (en adelante RAP): para controlar que tales cantidades no vuelvan a tributar cuando sean retiradas, distribuidas o remesadas;

b) Diferencia entre la depreciación acelerada y la normal (en adelante FUF): para cautelar que dicho beneficio sea utilizado sólo como incentivo a la inversión en activo fijo en la propia empresa (registro que ya existía antes de la Reforma);

c) Rentas Exentas de impuestos finales e Ingresos no constitutivos de renta (en adelante REX): incluyendo aquí el saldo del Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) determinado al 31 de diciembre de 2016;

d) Saldo acumulado de créditos (en adelante SAC): conformado por los créditos que excepcionalmente se puedan generar en el nuevo régimen, como lo serían el saldo acumulado de créditos asociados al FUT determinado al 31 de diciembre de 2016 (FUT histórico), cuando sea procedente y el crédito contra impuestos finales proveniente de impuestos pagados en el extranjero por rentas que deban tributar en Chile.

Como se ve, el sistema de registros busca esencialmente tres objetivos: a) evitar que sumas que ya pagaron sus impuestos o que no deban tributar se afecten nuevamente; b) controlar que la depreciación acelerada sea un incentivo sólo para la empresa, de modo que si se producen retiros, remesas o distribuciones de cantidades equivalentes a la diferencia que representa por sobre la depreciación normal, se graven con impuestos; y c) llevar un control de los créditos a que tienen derecho los dueños de la empresa cuando efectúen retiros, remesas o distribuciones de utilidades afectas a impuestos finales.

1.5 Simplificación del orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones.

Como ya mencionamos, la mantención de los registros anteriormente explicados cobra relevancia ya que mediante ellos se controla los distintos tipos de rentas o cantidades acumuladas en el patrimonio de la empresa. Ahora bien, dependiendo de la imputación que se haga de los retiros, remesas o distribuciones a los distintos registros y de acuerdo a la forma tratada en el número 1.3, se determinará su tributación con los impuestos finales. Para ello la ley establece un orden de prelación a seguir.

Se debe hacer presente que esta materia sufrió modificaciones con la dictación de la ley 20.899.

Como veremos se altera el orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones respecto de los registros arriba analizados, lo que genera efectos en su tributación.

Con la ley 20.780, el orden de imputación era el siguiente:

- a) En primer lugar, a las cantidades acumuladas en el registro RAP. En tal caso, dichos retiros, remesas o distribuciones quedarán liberados de toda tributación, por cuanto se trata de rentas que ya han completado su tributación con los impuestos de la LIR al momento de ser atribuidas. En consecuencia, dichas sumas no deben incorporarse en la base imponible del IGC o impuesto adicional.

- b) En segundo lugar, se imputarán al registro REX. Los retiros, remesas o distribuciones imputados con cargo a estas rentas o cantidades, por regla general, también quedan liberados de toda tributación, salvo, el caso de las rentas exentas del IGC, las que igualmente deberán ser consideradas en la base imponible de dicho tributo, pero solamente para efectos de la progresividad del mismo, según lo establecido en el N° 3, del artículo 54 de la LIR. Se debe tener presente que si las rentas exentas de IGC son retiradas, remesadas o distribuidas a contribuyentes del impuesto adicional, dichas cantidades igualmente se afectarán con este último impuesto, ya que en tal caso la exención no es aplicable.
- c) En tercer lugar, los retiros, remesas o distribuciones deberán imputarse a las cantidades anotadas en el registro RAI, los que siempre se afectarán con el IGC o impuesto adicional, según corresponda, cuando sean percibidos por contribuyentes de los referidos impuestos finales. Ahora bien, en general, los retiros, remesas o distribuciones imputados a las cantidades de este registro, tendrán derecho al crédito por IDPC, en la medida que el registro SAC mantenga un remanente de dichos créditos.³⁸

En caso que la empresa registrara saldos de FUT y FUNT, se aplicaban las siguientes reglas complementarias al orden de imputación de los retiros, remesas y distribuciones, según lo dispuesto en la letra c), del N° 1, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780:

- a) En primer lugar, y a la fecha en que tales retiros, remesas o distribuciones se efectúen, se imputarán a las cantidades indicadas en las letras a) y b), esto es, los registros RAP y REX, y en la forma anteriormente explicada.
- b) En segundo lugar, la imputación se efectuará en la misma oportunidad, a las utilidades acumuladas en el registro FUT y luego al FUNT.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones excedan del remanente proveniente del ejercicio anterior de las cantidades anotadas en los registros RAP y REX, debidamente reajustado, y antes de efectuar imputaciones al saldo del registro RAI (como ocurriría normalmente en este régimen en caso de no existir un saldo de FUT o FUNT acumulado), dichos retiros, remesas o distribuciones deberán imputarse al remanente de FUT que se mantenga al término del ejercicio inmediatamente anterior, según su saldo reajustado a la fecha del retiro, remesa o distribución, comenzando por las rentas más antiguas acumuladas

³⁸ Servicio de Impuestos Internos; Circular 66 de 23 julio 2015; pp. 36 y 37

en dicho registro y con derecho al crédito por IDPC que corresponda, de acuerdo con la tasa de dicho tributo que les haya afectado. En este caso, tales retiros, remesas o distribuciones se gravarán con el IGC o IA, según corresponda.

De mantenerse una diferencia de retiros, remesas o distribuciones no imputados al saldo acumulado de FUT por haberse éste agotado, dicha diferencia se imputará a las utilidades acumuladas en el registro FUNT que se mantenga al término del ejercicio inmediatamente anterior, según su saldo reajustado a la fecha del retiro, remesa o distribución, comenzando por las rentas exentas de los impuestos finales, luego por los ingresos no constitutivos de renta y finalmente aquellas rentas que se hayan afectado con el IDPC en carácter de único. Los retiros, remesas o distribuciones efectuados con cargo a estas rentas o cantidades, por regla general, quedarán liberados de toda tributación, salvo el caso de las rentas exentas del IGC, las que igualmente deberán ser consideradas en la base imponible de dicho tributo, pero solamente para efectos de la progresividad de éste, según lo establecido en el N° 3, del artículo 54 de la LIR.

Para la imputación de estas cantidades al FUT y FUNT, así como para la determinación del crédito por IDPC que corresponda, serán aplicables en lo que resulte pertinente, las instrucciones impartidas anteriormente por este Servicio.

- c) Por último, deberá imputarse al registro RAI, según el remanente del mismo proveniente del ejercicio inmediatamente anterior y a la fecha en que éstos se efectúen.³⁹

Con la simplificación de los registros analizada en el 1.4 y las modificaciones tratadas en este punto, ambas incorporadas por la ley 20.899, el orden de imputación definitivo de los retiros, remesas o distribuciones se efectuará de la forma que a continuación se indica:

- a) En primer lugar, los retiros, remesas o distribuciones que se realicen, se imputarán al RAP. Esta imputación, tiene por fin resguardar que tales sumas no vuelvan a tributar.
- b) Luego, el exceso que resulte se imputará al registro de diferencias entre depreciación acelerada por sobre la normal, esto es, el registro FUF. En este caso los retiros, remesas o distribuciones tributarán con los impuestos finales, según corresponda, cuando sean percibidos por contribuyentes de los referidos impuestos. Sin perjuicio de lo anterior, tendrán derecho al crédito por IDPC, en la medida que el registro SAC mantenga un remanente de dichos créditos.

³⁹ Servicio de Impuestos Internos; Circular 66 de 23 julio 2015; pp. 38 y 39.

- c) En tercer lugar, el exceso que aún pueda existir se imputará al registro de rentas exentas o no tributables, es decir, el registro REX. Se debe comenzar por las rentas exentas y luego por los ingresos no constitutivos de renta.

Si aún existen sumas retiradas, remesadas al extranjero o distribuidas, se gravarán con los impuestos finales que correspondan, salvo que se trate de devoluciones de capital.

Si en la empresa registra saldos de FUT y FUNT, el tratamiento tributario de las utilidades acumuladas es el siguiente:

- a) Respecto del FUT, en virtud de lo establecido en la letra c) del N° 1 del numeral I) del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, modificada por el literal iii., de la letra a., del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899 de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, se deberá mantener un control separado de las utilidades tributables acumuladas en el FUT⁴⁰, conjuntamente con el saldo total de créditos por IDPC a que se refieren los artículos 56 número 3), y 63 de la LIR, diferenciando aquellos que tienen derecho a devolución de aquellos que no lo tienen, para efectos de determinar la tasa de crédito, que corresponderá asignar a los retiros, remesas o distribuciones de dividendos cuando éstos queden afectos al IGC o IA, según corresponda, y de manera separada un saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales de acuerdo a los artículos 41 A), y 41 C), de la LIR.

En consecuencia, el FUT sólo corresponderá a un registro (STUT) para determinar los créditos a los que se tendrá derecho cuando los retiros o distribuciones resulten afectos a IGC o impuesto adicional. Por lo anterior, indirectamente se incorporaría las utilidades del FUT ya que incrementarán el capital propio de la empresa.

- b) Respecto del FUNT, por disposición establecida en el numeral v) de la letra a) del N° 1 del numeral I) del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, modificada por el número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899, el saldo determinado al 31 de diciembre de 2016, se incorporará a contar del 1° de enero de 2017, al registro REX, dependiendo de la naturaleza de la renta, vale decir, si son rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta. En esta última categoría, se deberá incluir también a las cantidades que se afectaron con el impuesto de primera categoría en carácter de único y, de manera separada, las que se afectaron con el impuesto sustitutivo al FUT. Se debe tener presente que estas cantidades podrán ser retiradas, remesadas o

⁴⁰ Control que la circular 49 del 14 de julio de 2016 lo denomina STUT, Saldo Total de Utilidades Tributables.

distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establece la LIR, vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución. Ello por así disponerlo la letra c) del artículo primero de las disposiciones transitorias de la ley 20.899, que modifica lo prescrito en el número 11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley 20.780.

1.6 Simplificación del crédito contra impuestos finales.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten gravados con impuestos finales de acuerdo a la imputación que de éstos se efectúe en los registros que deben llevar los contribuyentes sujeto a este régimen de tributación, el propietario, comunero, socio o accionista podrá deducir los créditos que se mantengan en el SAC.

Se debe tener presente que, en ningún caso formará parte de los créditos que se controlan en este registro, el IDPC correspondiente a la RLI del ejercicio, por cuanto dicho impuesto se imputará como crédito contra el IGC o impuesto adicional, según corresponda, que se determine en el ejercicio sobre la renta que se atribuye a los propietarios, comuneros, socios o accionistas.

También, si es el caso, podrán imputar los créditos provenientes del FUT.

Se asignarán en primer término los créditos que se obtengan a contar del 1° de enero de 2017 y luego aquellos provenientes del FUT. En este último caso, se asignarán en función de una tasa promedio⁴¹ que se determinará anualmente dividiendo los créditos totales acumulados (saldo total de créditos o STC), por las utilidades del FUT (STUT). En ambos casos, el monto del crédito deberá incrementar la base imponible afecta a impuestos finales. Esta metodología simplificará el control y uso de los créditos por impuesto de primera categoría.⁴²

1.7 Incentivo al ahorro.

En virtud de la modificación incorporada por el literal ii, letra c, del N° 1 del artículo 8 de la Ley 20.899 y con el fin de fortalecer el beneficio a la inversión que establece la letra C), del artículo 14 ter de la LIR, que lleven a cabo las empresas sujetas al régimen de atribución, se aumenta la deducción de hasta un monto equivalente al 20% de la renta líquida imponible invertida en la

⁴¹ Denominada TEF, Tasa Efectiva de FUT, por la Circular 49 de 14 de julio de 2016

⁴² Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.899*; Ob. Cit.; pp. 6

empresa, por un monto equivalente de hasta un 50% de la renta líquida imponible invertida en la empresa, manteniendo en todo caso el tope de hasta 4.000 unidades de fomento.

2. Relativo al artículo 14 B.

2.1 Modificación respecto de los contribuyentes que tienen el derecho a optar por el régimen de imputación parcial de crédito.

Como ya se explicó en el 1.1 anterior, la ley 20.780 no establecía distinción al respecto, por lo que si sólo se cumplía con el requisito de ser un contribuyente que deba declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, tal contribuyente detentaba este derecho de opción, y como consecuencia de ello elegir, en la oportunidad y cumpliendo las formalidades exigidas por la ley, el régimen al cual sujetarse, ya sea el de renta atribuida (artículo 14 letra A de la LIR) o régimen de imputación parcial del crédito (artículo 14 letra B de la LIR).

Por modificación comprendida en el literal i, de la letra b, del N° 1 del artículo 8 de la Ley 20.899 que sustituyó los incisos segundo al sexto del artículo 14 de la LIR, y por el literal ii, de la misma norma que sustituyó la letra A y B del artículo 14 de la LIR, se establecen: a) contribuyentes que tienen la obligación de sujetarse a las norma del artículo 14 B, y como consecuencia de ello, no tienen un derecho de opción; b) aquellos que si lo tienen, y por último; c) aquellos que por no ejercer la opción dentro de plazo o no ejercerla cumpliendo las formalidades establecidas en el artículo 14, deben sujetarse por defecto a este régimen.

Los comprendidos dentro de la letra a), esto es, aquellos que siempre deberán tributar conforme a esta modalidad son las sociedades anónimas (abiertas o cerradas), las sociedades en comandita por acciones y las empresas en que al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sea contribuyente de impuestos finales.

Como consecuencia de lo anterior, los comprendido en la letra b), esto es, aquellos que podrán optar por este régimen o el de renta atribuida, serán sólo los empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, contribuyentes del N°1 del artículo 58 de la LIR, sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) y sociedades por acciones, todas ellas

formadas exclusivamente por propietarios, comuneros, socios o accionistas que sean contribuyentes de impuestos finales⁴³.

Por defecto deberán tributar de acuerdo a esta modalidad, las sociedades por acciones, los contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR y cualquiera de aquellas entidades que pudiendo en principio optar, no ejerzan dicha opción y tenga al menos un propietario, comunero, socio o accionista sin domicilio ni residencia en el país (régimen por defecto).

2.2. Simplificación de registros.

Este régimen también sufrió modificaciones incorporadas por el literal ii, de la letra b, del N° 1 de artículo 8 de la ley 20.899, que tuvo por objeto simplificar el sistema de registros.

La Ley 20.780 contemplaba para este régimen los siguientes registros:

- a) Rentas o cantidades afectas al IGC o impuesto adicional (RAI)
- b) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de rentas (REX)
- c) Saldo acumulado de créditos (SAC)
- d) Retiros, remesas y distribuciones (RET)
- e) Registro y control del saldo de FUT, FUNT, FUR y de retiros en exceso pendientes de tributación que mantenga la empresa al 31 de diciembre del año 2016

Se deberá llevar el registro de las rentas afectas a impuestos, denominado registro RAI (primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda) y se modifica, la forma de determinar el saldo de las cantidades a incluir para tales fines, considerando sólo las utilidades tributables que forman parte del Capital Propio Tributario, no así las que correspondan al patrimonio financiero. Sin perjuicio de ello, éstas últimas deben considerarse residualmente cuando sean retiradas, remesadas o distribuidas. Se incluyen en este registro las rentas que formaban parte del FUT, sin embargo igual se deberá llevar el control de los saldos totales de utilidades, créditos e incrementos, ello con el fin de asegurar el uso de los créditos a que tiene derecho el contribuyente y su determinación futura cuando la empresa reciba utilidades con créditos provenientes de otro FUT.

Además, se elimina el registro de retiros, remesas o distribuciones, el que será remplazado por vías más simples de control de esta información (por ejemplo, una declaración jurada)⁴⁴.

⁴³ Respecto de la sociedad por acciones se debe tener presente el requisito adicional tratado en el 1.1 anterior

De este modo, el sistema simplificado de registros queda de la siguiente forma:

- a) Rentas afectas a impuestos (RAI), determinadas a partir del Capital Propio Tributario;
- b) Diferencia entre depreciación acelerada y normal (FUF);
- c) Rentas exentas de impuestos finales e ingresos no constitutivos de renta (REX) el que incluirá el saldo del FUNT determinado al 31 de diciembre de 2016, y
- d) Saldo Acumulado de Créditos (SAC), debiendo registrarse separadamente los créditos generados en el nuevo régimen, aquellos asociados al FUT histórico y los créditos contra impuestos finales de los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

2.3. Orden de imputación de retiros, remesas o distribuciones.

En primer lugar, se imputarán a las rentas afectas a impuestos, esto es al registro RAI hasta agotarlas.

En segundo lugar, si el registro anterior es insuficiente para cubrir la totalidad de los retiros o distribuciones realizadas, el exceso que resulte se imputará al saldo de la diferencia entre la depreciación acelerada por sobre la normal, de acuerdo al artículo 31 número 56 y 5 bis de la LIR, es decir al registro FUF.

En tercer lugar, si aun así existiera un exceso no imputado a los saldos de los registros anteriores, éste se imputará a las rentas exentas o no tributables, esto es al registro FUNT. Este registro incluye las acumuladas en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, comenzando por las rentas exentas y luego por los ingresos no constitutivos de renta.

Finalmente, si aún existen retiros, remesas o distribuciones en exceso de las cantidades señaladas, éstos se gravarán con el impuesto respectivo⁴⁵, salvo que se trate de una devolución de capital.

⁴⁴ Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.899*; Ob. Cit.; pp. 7

⁴⁵ Estas utilidades no poseen crédito por IDPC, ya que no lo han soportado. Sin embargo, la empresa podría pagar un impuesto voluntario de primera categoría y podrá ser imputado por los propietarios, socios o accionistas en contra de los impuestos finales. Ello conforme lo prescribe el inciso penúltimo y último del número 3 de la letra B del artículo 14

2.4. Simplificación en la imputación de créditos.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten gravados con impuesto, el propietario, comunero, socio o accionista tendrá derecho a imputar el crédito que establecen los artículos 56 N°3 y 63, así como el crédito contra impuestos finales que establecen los artículos 41 A y 41 C, todos de la LIR. Para estos efectos, se incluye de manera separada en tal registro, como un saldo, la suma de los créditos de esa naturaleza que se mantenían en el FUT.

Respeto de su imputación, se asignarán en primer término los créditos que se obtengan a contar del 1° de enero de 2017 y luego aquellos provenientes del FUT. En este último caso, se asignarán según una tasa promedio que se determinará anualmente, dividiendo los créditos totales por impuesto de primera categoría acumulados, por las utilidades del FUT.⁴⁶

2.5 Incentivo al ahorro.

Esta materia, que dice relación con el artículo 14 ter letra C, solo experimenta una modificación en este régimen. Mediante el literal ii, de la letra c, del N° 1 del artículo 8 de la ley 20.889 se incorpora un inciso final al artículo que consiste en una norma de control de este beneficio. Esta se materializa en un agregado a la renta líquida imponible que se debe efectuar al año siguiente o subsiguientes de haber invocado el beneficio, una cantidad anual equivalente al 50% del monto de los retiros, remesas o distribuciones, afectos al IGC o impuesto adicional que se hayan efectuado durante el ejercicio respectivo.

⁴⁶ Biblioteca del Congreso Nacional; *Historia de la ley 20.899*; Ob. Cit.; pp. 7