



**“TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN LOS GRUPOS EMPRESARIALES FRENTE
A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA
RENTA: ANÁLISIS COMPARATIVO ANTES Y A PARTIR DE LA REFORMA
TRIBUTARIA LEY N°20.780”**

Parte I

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

**Alumno: Sofía Chura Untoja
Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde**

Santiago, diciembre 2016

ÍNDICE

CAPÍTULOS	PÁGINAS
RESUMEN EJECUTIVO	1
INTRODUCCIÓN	2
CAPITULO 1: ANTECEDENTES PRELIMINARES.....	3
1.1 Planteamiento del Problema	6
1.2 Hipótesis	9
1.3 Objetivos de la Investigación	9
1.3.1 Objetivo General	9
1.3.2 Objetivos Específicos	10
1.4 Metodología de la Investigación	10
CAPITULO 2: MARCO TEÓRICO	12
2.1 Sistema Tributario	13
2.2 Modificaciones al Sistema Tributario en Chile	18
2.2.1. Primera Ley General sobre Impuesto a la Renta.....	18
2.2.2. Reforma Tributaria de 1964.....	19
2.2.3. El Decreto Ley N°824 de 1974	20
2.2.4. Sistema tributario vigente hasta el año 1983.....	20
2.2.5. Reforma Tributaria desde 1984.....	21
2.2.6. Sistema tributario durante el año 1989.....	22
2.2.7. Sistema tributario a partir del año 1990.....	23
2.2.8. Sistema tributario a partir del año 2001	25
2.2.9. Reforma Tributaria de 2012.....	26
2.3. Evolución del Sistema Tributario en Chile	27
2.3.1. Régimen tributario aplicable a rentas generadas por los contribuyentes de primera categoría.....	27

2.3.2. Sistema de tributación aplicable hasta el 31 de diciembre de 1983	33
2.3.3. Sistema de tributación aplicable a partir del 1 de enero de 1984.....	37
2.4. Fondo de Utilidades Tributarias.....	42
2.4.1. Comienzos del FUT.....	42
2.4.2. Objetivos del FUT	44
2.4.3. Registro FUT.....	45
2.4.4. Estructura del FUT	46
2.5. Reforma Tributaria 2014	53
2.5.1. Objetivos y alcances Ley N°20.780	53
2.5.2. Ámbitos de la Reforma Tributaria Ley N°20.780.....	54
CAPITULO 3. ANÁLISIS DE LA REFORMA TRIBUTARIA	66
3.1. Fortalezas y Debilidades de la Reforma Tributaria, Ley N°20.780.....	67
3.1.1. Aspectos positivos y negativos de algunas medidas de la Reforma Tributaria ..	69
3.2. Reforma Tributaria, Ley N°20.899	74
3.2.1. Comparación del régimen de renta atribuida con el régimen parcialmente integrado.....	78
BIBLIOGRAFÍA	87
ANEXOS	89

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla N°1: Historia del Sistema Tributario Chileno	15
Tabla N°2: Estructura FUT	47
Tabla N°3: Aspectos a tener en cuenta	47
Tabla N°4: Tasa del Impuesto de Primera Categoría según Reforma	55
Tabla N°5: Tasa máxima marginal del impuesto de las personas	56
Tabla N°6: Tributación sobre las Ganancias de Capital	56
Tabla N°7: Tributación de los Fondos	58
Tabla N°8: Tramos de crédito por compra de Activos Fijos	60
Tabla N°9: Impuestos relacionados al cuidado del medio ambiente	61
Tabla N°10: Impuestos Correctivos	61
Tabla N°11: Impuestos Indirectos	61
Tabla N°12: Fortalezas y Debilidades Ley N°20.780	67
Tabla N°13: Aspectos positivos y negativos de la Reforma Ley N°20.780	69
Tabla N°14: Comparación régimen de Renta Atribuida y régimen Parcialmente Atribuido	78
Tabla N°15: Modificaciones introducidas a la Ley de la Renta por el Artículo 1° de la Ley N°20.780	90
Tabla N°16: Modificaciones introducidas a la Ley de por el artículo segundo transitorio del Ley N° 20.780	99
Tabla N°17: Normas y Reglas especiales aplicables en el período de transición, de acuerdo con lo preceptuado por el Artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780	100
Tabla N°18: Normas de la Ley N°20 .780 y modificaciones incorporadas por la misma al sistema tributario chileno, que afectan directamente a las empresas	105
Tabla N°19: Normas de la Ley N°20.780 y sus modificaciones que afectan directamente a los dueños de la empresa	105
Tabla N°20: Normas de la Ley N°20.780 y sus modificaciones que impactan directamente a las personas naturales.....	109

ÍNDICE DE FIGURAS

	PÁGINAS
Figura N°1: Concepto Renta, contenido en el Art. 2 N°1, LIR	32
Figura N°2: Tributación de las sociedades de personas, empresas individuales, socios y empresarios individuales. Régimen tributario hasta el 31 de diciembre de 1983	35
Figura N°3: Tributación de las sociedades anónimas y accionistas. Régimen tributario hasta el 31 de diciembre de 1983	36
Figura N°4: Tributación de las sociedades de personas, empresas individuales, socios y empresarios individuales. Régimen tributario desde el 31 de enero de 1984	40
Figura N°5: Tributación de las sociedades anónimas y accionistas. Régimen tributario desde el 31 de enero de 1984	41
Figura N°6: Análisis sistema tributario aplicable a las rentas de primera categoría según Art. 14, LIR	52
Figura N°7: Medidas Antielusión y evasión	63
Figura N°8: Aspectos claves de la Reforma Tributaria Ley N°20.899	74
Figura N°9: Tributación escenario desde el 01 de enero de 2017	77

RESUMEN EJECUTIVO

El presente informe revisa los distintos procesos relacionados desde la implementación de la Ley N° 20.780 de la Reforma Tributaria desde su entrada en vigencia el 1 de octubre de 2014 a la fecha, siendo el primer objetivo de esta reforma el alcanzar una recaudación de 3,0% del PIB el año 2018, con el objeto de financiar un mejoramiento al sistema de educación, de salud y otras políticas sociales, además de cerrar el déficit público. Esta ley, desde sus inicios buscó que el sistema tributario avance en equidad de tal manera que cada persona pague impuestos de acuerdo a sus ingresos, ya sea por rentas del trabajo o del capital, incorporando también nuevos incentivos al ahorro y la inversión, y medidas para prevenir la elusión y evasión tributario, contribuyendo a la modernización del sistema impositivo y a la realidad empresarial actual.

La reforma tributaria modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes, identificando para ello, las mayores diferencias que tiene con la actual normativa, estableciendo sus implicancias tributarias producto de su aplicación orientado principalmente al impacto en el resultado de las sociedades y sus propietarios. De esta forma, se modifica el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual es la base del sistema vigente de tributación en Chile, estableciendo dos nuevos sistemas generales de tributación en el nuevo artículo 14: Sistema de Renta Atribuida Art. 14 letra A) y Sistema Parcialmente Integrado Art. 14 letra B).

El objetivo general de este informe, es analizar estos nuevos sistemas generales de tributación, identificando el impacto que estos tendrían en la tributación de los contribuyentes finales, el funcionamiento de los registros de control establecidos para cada uno de los nuevos sistemas de tributación, seleccionado para ello un grupo de casos que comprendan diversas situaciones en las que se deben aplicar la nueva normativa de impuestos.

INTRODUCCIÓN

Al hablar de tributación, se hace referencia a los impuestos que las personas, empresas u organizaciones deben pagar al Estado por distintos aspectos. Estos pagos constituyen la mayoría de los ingresos del Estado; con éstos, éste realiza inversión social y de infraestructura. En los diferentes países existe una estructura de impuestos, la cual determina quién o quiénes deben o no pagar impuestos, así como el motivo, la cantidad que deben pagar, entre otros. Sin embargo, dependiendo de las políticas de los gobiernos y del desempeño de su economía, esta estructura se debe modificar. A dicha modificación se le denomina **reforma tributaria**, la cual cambia uno o varios aspectos de la estructura tributaria, buscándose, a través de ella, aumentar o disminuir la cantidad de dinero que recibe el Estado por concepto de impuestos.

En nuestro país, para alcanzar el desarrollo, se necesita hacer importantes transformaciones en algunas áreas, siendo una de las principales planteadas por el gobierno, la reforma educacional, lo que genera necesariamente un importante incremento del gasto público. Ello implica para el Gobierno, la necesidad de realizar una reforma tributaria para contar con ingresos permanentes que permitan alcanzar una sustentabilidad fiscal. Por ello, la reforma tributaria tuvo desde sus inicios como objetivo recaudar US\$ 8.200 millones o un 3,02% del PIB en régimen, obteniéndose el 2,5% de los recursos como resultado de los cambios a la estructura tributaria que propone el gobierno, como el alza de impuestos a las empresas, a los dueños y socios de éstas, pero también el fin del FUT y el término o nuevas restricciones a algunas franquicias tributarias, principalmente. El 0,5% restante provendría de las medidas que reducen la evasión y elusión de impuestos.

Debido a lo anterior, este informe pretende realizar un análisis y una revisión a las modificaciones más relevantes de la Reforma tributaria, identificando las mayores diferencias que tiene con la actual normativa, haciendo un levantamiento de las

principales implicancias tributarias que resulten de su aplicación y orientado principalmente al impacto en el resultado de las sociedades y sus propietarios.

Cabe hacer presente que en este informe no se analiza la reforma tributaria en su globalidad, sino que sólo se ve los dos regímenes alternativos, recientemente introducidos por la reforma, para calcular y declarar el Impuesto de la Ley de la Renta (LIR) en Chile. Las circulares del Servicio de Impuestos Internos (SII) los denominan régimen de renta atribuida y régimen de renta parcialmente integrado. El primero, establece que los dueños de las empresas deben tributar en el mismo ejercicio por la totalidad de las rentas que generen las mismas, independiente de las utilidades que retiren. Los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a utilizar como crédito imputable contra sus propios impuestos, la totalidad del Impuesto de Primera Categoría pagado por tales rentas, es decir reconoce como crédito el 100% de lo pagado por Impuesto de Primera Categoría (IDPC). Mientras que en el sistema semi integrado, los dueños de las empresas deben tributar sobre la base de los retiros efectuados de utilidad que realizan desde éstas. A diferencia del régimen de renta atribuida, los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a imputar como crédito un 65% del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa respectiva.

Ambos regímenes fueron establecidos en la reforma tributaria llevada a cabo el año 2014, mediante la Ley N° 20.780, publicada el 29 de septiembre de 2014, la que fue modificada en parte por la Ley N° 20.899, publicada el 8 de febrero de 2016. Es importante hacer notar que el Proyecto de Reforma Tributaria enviado por el gobierno al Congreso Nacional en abril de 2014, consideraba para las empresas afectas al IDPC, calcular y declarar el impuesto Global Complementario (IGC) de acuerdo al régimen renta atribuida. Luego, en la etapa de discusión en el Congreso se introdujeron modificaciones al Proyecto de Reforma Tributaria, agosto de 2014, las cuales crearon un segundo y nuevo régimen de tributación, el de renta parcialmente integrada.

En virtud de lo anterior, y de lo importante de la modificación al sistema de tributación en Chile, y específicamente en el planteamiento de la eliminación del FUT y las consecuencias que ello traerá consigo a los contribuyentes de impuestos finales, se hace necesario realizar un análisis de estos posibles impactos de acuerdo a la siguiente estructura:

El Capítulo I, presenta el contexto de la investigación, la definición del problema de estudio (objetivo general y objetivos específicos), resultados esperados (justificación y alcance de la investigación) y la metodología (tipo de investigación).

El Capítulo II, contiene el Marco Teórico, en el cual se detalla la evolución del sistema tributario en Chile, para los distintos tipos de contribuyentes, pasando por la incorporación del FUT en 1984, los regímenes especiales de tributación y finalmente la Ley N° 20.780 de fecha 29 de septiembre de 2014 e incorporando su modificación contenida en la Ley N° 20.899 de fecha 8 de Febrero del año 2016.

En el Capítulo III, por su parte, se analiza el impacto de la ley N°20.780 y modificación contenida en la Ley N° 20.899 de fecha 8 de Febrero del año 2016 cual tiene la misión de simplificar el sistema de tributación a la renta y perfeccionar otras disposiciones legales tributarias, comparando los efectos que tendrían en cada uno de los distintos sistemas tributarios vigentes.

En el Capítulo IV se presentan para cada uno de los nuevos sistemas, un grupo de casos que comprendan diversas situaciones en las que se deben aplicar con la nueva normativa de impuestos.

Finalmente, se muestran las conclusiones del presente estudio.

CAPÍTULO 1:

Antecedentes Preliminares

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

El artículo 1° de la Ley N°20.780 sobre reforma tributaria, introduce un nuevo sistema de tributación semintegrado y un régimen integrado con atribución de rentas, a los que cada contribuyente podrá optar libremente, lo que genera una primera interrogante, esto es, cómo convivirán dos sistemas de tributación al interior de los grupos empresariales. Uno de los regímenes de tributación es un sistema integrado con atribución de renta, con una tasa de primera categoría, que sube de un 20% a un 25% en cuatro años, impuesto que puede ser rebajado en un cien por ciento en contra de los impuestos finales que enfrentan los socios y accionistas de la empresa. El segundo sistema se define como parcialmente integrado, en donde sube la tasa de primera categoría a un 27% para el año tributario 2019, pero en este caso, los dueños o socios pueden descontar del pago de sus impuestos finales sólo un 65% del crédito por impuesto de primera categoría.

Por tanto, la nueva normativa establece un sistema como régimen general y con ello el contribuyente deberá informar al Servicio de Impuestos Internos (SII) sólo si opta por el otro. En efecto, el régimen general es un tema central, es determinante para una empresa única, para definir la política de distribución de dividendos de sus accionistas o socios, pero sobretodo, para definir la estructura societaria de un grupo empresarial y las sociedades cadena que éstas puedan tener¹.

Adicionalmente a lo anterior, se introducen normas de control sobre la interacción de los sistemas atribuido y semintegrado, como lo es una permanencia mínima de cinco años en el régimen elegido por el contribuyente y al pasar de un sistema a otro, el contribuyente deberá pagar por todo impuesto que no haya pagado al estar en uno u otro. Sin embargo, en caso

¹ Las sociedades cadenas implican tener una relación de participación entre una y otras.

que el contribuyente no informe al SII su decisión sobre qué régimen va a tomar, la reforma establece que las empresas individuales, comunidades y sociedades de personas se someterán al sistema integrado con atribución de rentas, mientras que las sociedades anónimas abiertas y filiales de empresas extranjeras que no opten, deberán tributar en el modelo semintegrado.

Por ello, el primer desafío que enfrentará el contribuyente será la elección del régimen tributario, decisión que conlleva diversos factores no siempre tan sencillos como la magnitud de las rentas proyectadas, el capital de la empresa, el número de socios o accionistas, la presencia o no de inversionistas extranjeros, entre otros. Por otra parte, no siempre el régimen escogido será el más óptimo para todos los dueños. Posteriormente, y más allá del impacto que respecto de cada proyecto de inversión pueda tener el alza impositiva, otro desafío será el aprendizaje y el adecuado cumplimiento tributario de los mismos. Esta dificultad no solo se evidencia en aquellas mallas corporativas complejas en que puedan coexistir ambos regímenes tributarios, y donde además se deberá lidiar con el control del fondo de utilidades tributables (FUT) histórico, sino que, asimismo, respecto de cada sistema en sí y lo que será su propia regulación. Como se puede apreciar al ser ambos regímenes optativos, la elección de uno u otro generará efectos tributarios sin lugar a dudas, que se hacen necesarios analizar en esta investigación.

Como segundo punto, debemos mencionar que tradicionalmente se le ha atribuido a los impuestos la función de mejorar la distribución del ingreso. Por ello, la equidad de un sistema tributario se entiende en dos sentidos: horizontal y vertical. La primera que hace referencia a que contribuyentes con el mismo nivel de riqueza deben pagar la misma cantidad de impuestos y la segunda que apunta a que mientras mayor sea la capacidad contributiva de una persona, mayores deben ser los impuestos que pague, como proporción de esta capacidad. Sin embargo, el sentido cambia desde un punto de vista de la práctica tributaria, en donde los contribuyentes asumen una forma de

tributación con carácter vertical, esto es, se presentan cascadas de empresas, siendo éstas un ejemplo de integración empresarial, completamente lícita y ampliamente utilizada, que consiste en una estructura vertical donde una empresa matriz controla una serie de filiales que a su vez participan de otras sociedades “hacia abajo”. Esta forma de organización la adoptan la mayoría de los grandes holdings, tanto por razones de tributación como por otras que dicen relación directa con su estrategia de negocios.

Es así, como el sistema tributario, en su versión actual, incentiva a los contribuyentes de mayores rentas a percibir sus ganancias a través de sociedades. En la medida que éstas no se retiren, sino que se ahorren o inviertan, quedarán afectas solo a la tasa del impuesto a las empresas, en lugar del impuesto a las personas. Pero la Ley N°20.780 de reforma tributaria, al fijar una tributación sobre utilidades devengadas, podría terminar con dichos incentivos en donde los contribuyentes deberán pagarán el impuesto global complementario por todas las utilidades de las sociedades en las que participe. Es decir, cuando una sociedad operativa (filial) tenga utilidades, éstas serán reconocidas como parte del patrimonio de las personas naturales controladoras, independiente de que existan otras sociedades entre ellas, llevando la utilidad inmediatamente a la sociedad “hacia arriba” y ésta a la que está más arriba llegando al controlador, aplicando un sistema de atribución de rentas que eliminará los incentivos para que no existan más sociedades entre una empresa operativa y sus dueños.

Por último, de acuerdo a lo planteado anteriormente y como una consecuencia del tema central, a partir de la entrada en vigencia de los nuevos regímenes del artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta, se podría generar incertidumbre en cuanto a la forma como los contribuyentes enfrentarán su tributación, esto es, considerando una estructura vertical u horizontal entre sus empresas relacionadas.

HIPÓTESIS

A continuación se formula una hipótesis que servirá de guía a nuestro problema. Esta hipótesis será contrastada y sometida a prueba empírica para determinar si es apoyada o refutada de acuerdo con lo que se observa.

No se pretende probar que la hipótesis sea verdadera o falsa, sino argumentar que fue apoyada o no, de acuerdo con ciertos datos obtenidos en la investigación.

La hipótesis sobre la cual se plantea la investigación se refiere a:

H_1 = “Impactará en los resultados de las sociedades y en definitiva en sus propietarios de manera significativa la selección del sistema de tributación establecido por la Ley N°20.780”

H_2 = “La aplicación del sistema de tributación atribuida o semi-integrada según reforma tributaria, modificará el actual sistema de tributación vertical por un sistema de tributación horizontal”

1.2.OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.2.1. OBJETIVO GENERAL

Establecer, antes y a partir de la reforma tributaria introducida por Ley N° 20.780, la aplicación del artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta, de modo de precisar, por un lado, los alcances de uno u otro sistema de tributación que ofrece la referida disposición, y, por otro lado, los factores que pueden incidir en elegir una determinada estructura de tributación frente a dicha normativa.

1.2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analizar el marco normativo que servirá de referencia para contextualizar los temas tratados y así representar la teoría mínima que se requiere para comprender los resultados del estudio.
- Realizar análisis comparativo del artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta en su texto vigente antes y después de la reforma tributaria introducida por la Ley N°20.780.
- Determinar los posibles efectos tributarios de los grupos empresariales, en la selección del sistema tributario establecido en el nuevo artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta introducido por la ley N°20.780.
- Determinar si producto de la aplicación de los regímenes de tributación introducidos por la Ley N°20.780, puede generar un impacto en la estructura de tributación que la *praxis* ha recogido mayormente con un carácter vertical.

1.3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

La metodología que se seguirá en esta investigación es aquella se refiere al método axiomático o deductivo. Para la sistematización que se pretende desarrollar, se analizará la normativa vinculada a la Ley N°20.780, para seguir de manera particular con la determinación de efectos en la selección del sistema de tributación.

La investigación es descriptiva, porque se pretende describir situaciones y eventos. Es decir, cómo es y cómo se manifiesta el fenómeno de los efectos tributarios en la selección del sistema tributario establecido en la Ley N°20.780 para los grupos empresariales y sus accionistas o socios.

La investigación igualmente es correlacional, porque medirá la relación existente entre los sistemas tributarios presentados por la Ley N°20.780, estableciendo la selección de uno u otro régimen o bien la coexistencia de ambos.

CAPÍTULO 2:

Marco Teórico

En este capítulo, se expone la literatura y normativa pertinente respecto del tema a desarrollar, sirviendo de base para encausar los resultados respecto de los principales impactos que tendrá la aplicación del proyecto de Ley de reforma tributaria del año 2014, en el resultado de las sociedades y sus propietarios, a fin de enmarcar teóricamente la investigación, para comprender los resultados de la hipótesis planteada.

2.1. SISTEMA TRIBUTARIO

El actual sistema de tributación en Chile se desprende del Decreto Ley N° 824, el cual en su artículo N° 1 contiene la Ley sobre impuesto a la renta. Dicho Decreto fue publicado en el Diario Oficial con fecha 31 de diciembre de 1974, y tuvo su última modificación con la publicación de la Ley N° 20.780 del 29 de septiembre de 2014, la cual perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional.

En Chile, la estructura tributaria comprende una amplia y extensa gama de tributos, forman parte de ellos las tasas, las contribuciones, los impuestos y determinados derechos habilitantes. Todas estas formas de tributación, en cuanto tributos propiamente tales, constituyen un ingreso derivativo o fuente recaudatoria del Fisco y que este ejerce en virtud de la potestad tributaria de la que está dotado.

El sistema de tributación, corresponde a un sistema integrado, esto es, el impuesto a la renta pagado por la empresa, sirve en un 100% como crédito contra los impuestos finales de los dueños, sea este, Impuesto Global Complementario, en caso de contribuyentes con residencia en Chile o Impuesto Adicional para contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. Dichos contribuyentes finales, pagan impuestos por las utilidades percibidas, o sea, en base a los retiros o distribuciones que estos perciban. Pero este sistema, es el resultado de una serie de reformas profundas de la estructura y la administración tributaria de los impuestos directos e indirectos, ocurridas en las dos últimas décadas. Todas estas

reformas se orientaron a corregir las ineficiencias que contenían los sistemas anteriores como se muestra en la Tabla N°1, el cual distorsionaba las decisiones de los agentes económicos y no permitía generar los recursos suficientes para el financiamiento del Estado.

Es así como nace la Ley N° 20.780, la cual establece un nuevo régimen de tributación sobre las rentas empresariales, modificando, en concordancia, una serie de normas relacionadas como aquellas necesarias para determinar la base imponible del Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), las normas de retención de IA, las normas de crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC), estableciendo dos sistemas electivos:

1. Régimen integrado con atribución de rentas con derecho a deducir el 100% del IDPC en contra de los impuestos finales IGC o IA.
2. Régimen semi integrado con imputación parcial del crédito. Esto quiere decir que se tiene derecho sólo al 65% del crédito por IDPC, salvo que exista un acuerdo de doble tributación en cuyo caso el crédito asciende a un 100%.

Tabla N°1: Historia del Sistema Tributario Chileno.

1924	1932-1946	1964	1974	1978	1983	1984	1986-1988	1989	1990	1998	2001	2012
Fin de sistema antiguo						Comienza Régimen de tributación Integrado: 1ra. Categoría devengado e imptos. Finales base retiros y/o distribuciones						
						FUT ADMINISTRATIVO		FUT incluido en Art.14				
Ley N°3.996, introduce el Impuesto a la Renta con carácter general. Sistema cedular con seis categorías: Renta de bienes raíces (9%), Rentas de capitales mobiliarios (4,5%), Beneficios de la industria y del comercio (3,5%), Beneficios o rentas de la minería y la metalurgia (5%), Sueldos públicos y privados, pensiones y montepíos (2%) y Rentas de profesionales y de toda otra ocupación lucrativa no comprendida en las categorías anteriores (2%).	Ley N° 5.105, estableció la aplicación de tasas progresivas en la quinta categoría, y el Decreto Ley N° 592, que estableció también progresividad en la tributación de las rentas en las categorías tercera, cuarta y sexta. Se aprobaron las Leyes N° 5.154 y N° 7.144, que establecieron impuestos a los beneficios excepcionales o a las llamadas "utilidades excesivas"	Ley N° 15.564 primera en dar una definición de renta, estableciéndose en su artículo 2, N°6. Se redujo las categorías desde seis (6) a sólo dos (2),	D.L. 824 Art. N°2 Ley de Impto. A la Renta	Uso de las pérdidas para el sistema actual	Utilidades devengadas con tributación cumplida	Inicio del FUT Ley N°18.293, estableció que el tributo fuera utilizado como crédito en contra de los Imptos. Global Complementario o Adicional, generando una integración entre la tributación de primera categoría e impuestos finales Global Complementario o Adicional. Resolución Exenta N°891/85, establece el registro FUT Circular 37/84	Inicio FUT devengado Ley N°18.489/86, introduce una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta. Circular 12/86 P.P.U.A. Circular 59/86	Ley N°18.775 /89, introdujo una serie de modificaciones a la Ley de la Renta, entre las cuales se modifica el artículo 14. Sistema de tributación Especial del Impuesto de 1ra. Categoría, sólo a las utilidades retiradas o distribuidas.	Ley N°18.985/90, regresa al Sistema de tributación de 1ra. Categoría en base devengada. FUT devengado en exceso. Circular 60/90 Circular 40/91 Resolución Exenta N°2154/91 Circular 17/93	Ley N°19.578 /98, modifica reinversión en acciones de pago de S.A. abiertas. Circular 70/98 cerradas Circular 65/2001 Circular 27/2003 EIRL Circular 48/2003, Retención de impto. Adicional Circular 46/2008, SPA Circular 25/2008, Créditos extranjeros "Doble tributación"	Lucha contra la evasión, restringiendo el uso de las pérdidas tributarias; depreciación acelerada; reinversiones en acciones de pago S.A. Circular 65/2001 Circular 27/2003 EIRL Circular 48/2003, Retención de impto. Adicional Circular 46/2008, SPA Circular 25/2008, Créditos extranjeros "Doble tributación"	Ley N°20.630 /2012, introduce modificaciones como: cambio de tasas del impto. de 1ra. Categoría homologación gtos. rechazados Soc. de personas y S.A. Circular 45/2013

Fuente: Elaboración propia

2013	2014		2015	2016	2017	2018															
20% Impuesto antes de la Reforma tributaria	20% Impuesto antes de la Reforma tributaria	21% Alza de impuestos a las empresas (primera categoría)	22,5% Alza de impuesto a las empresas (primera categoría)	24% Alza de impuesto a las empresas (primera categoría)	25,5% Alza de impuesto a las empresas (primera categoría) en Sistema Semi-integrado	27% Alza de impuesto a las empresas (primera categoría) en Sistema Semi-integrado															
					25% Alza de impuesto a las empresas (primera categoría) en Sistema Integrado	25% Alza de impuesto a las empresas (primera categoría) en Sistema Integrado															
<ul style="list-style-type: none"> • Modificaciones Ley 20.630: Arts. 17 N°8,21, etc. • Modificaciones Ley 20.780 Arts.11, 31,54 bis.etc. 	Nuevos Impuestos alcoholes y bebidas: <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Tasa Actual</th> <th>Tasa Nueva</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Vinos y Cervezas</td> <td>15%</td> <td>20,5%</td> </tr> <tr> <td>Destilados</td> <td>27%</td> <td>31,5%</td> </tr> <tr> <td>Bebidas Azucaradas</td> <td>13%</td> <td>18%</td> </tr> <tr> <td>Bebidas no Azucaradas</td> <td>13%</td> <td>10%</td> </tr> </tbody> </table>			Tasa Actual	Tasa Nueva	Vinos y Cervezas	15%	20,5%	Destilados	27%	31,5%	Bebidas Azucaradas	13%	18%	Bebidas no Azucaradas	13%	10%	<ul style="list-style-type: none"> • Modificaciones Ley 20.780: Arts. 14,14 ter, 20 N°1, 34, 38 bis y otras normas • Se eliminan conceptos de retiros en exceso y FUT devengado. • Modifica normas, Devolución de Capital, Término de giro. - Ley 20.899: Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. 		El sistema semi-integrado aumenta gradualmente hasta alcanzar el 27% en 2018. La tasa efectiva máxima de impuestos finales podrá llegar a 44,45%.	El sistema integrado aumenta gradualmente hasta alcanzar el 25% en 2017. La tasa efectiva máxima de impuestos finales podrá llegar a 35
	Tasa Actual	Tasa Nueva																			
Vinos y Cervezas	15%	20,5%																			
Destilados	27%	31,5%																			
Bebidas Azucaradas	13%	18%																			
Bebidas no Azucaradas	13%	10%																			
	Impuesto al tabaco: Se modifica el impuesto al tabaco a través de un aumento de 8 veces del impuesto específico y la disminución a 30% del impuesto ad-Valorem.		Incentivos al ahorro de personas. Se permitirá la postergación del impuesto sobre intereses ganados y no retirados en instrumentos de ahorro como depósitos a plazo y libretas de ahorro.	IVA a la vivienda. Ninguna vivienda con subsidio estatal tendrá IVA. Se mantiene el subsidio al 85% de las viviendas vendidas de menor precio.	Impuesto a emisiones de fuentes fijas. Esta medida se enmarca dentro Impuesto a emisiones de fuentes fijas. Esta medida se enmarca dentro de las propuestas para la protección del medio ambiente.																
	Circulares SII: N°s. 50-51-52-55-61-62-65-67-69-70		Comienza aplicación de parte del paquete de medidas antielusión y antievasión. De esta forma se busca una tributación más justa, protegiendo a los pequeños empresarios y evitando	Nuevos límites a renta presunta para Pymes. Esta medida mantendrá un sistema más simple para los pequeños contribuyentes de la agricultura, minería y		Inicio del incentivo a la reinversión. Las empresas con contabilidad completa y ventas de hasta 2.400 millones de pesos (100.000 UF) podrán descontar cerca															

		<p>potenciales focos de elusión.</p> <p>14 ter Contabilidad simplificada para mipymes. Entre otras medidas y beneficios pro mipymes, a partir de este año tributarán sólo por su flujo de caja (facturas pagadas).</p> <p>Impuesto a emisiones contaminantes de automóviles. Se aplicará a los vehículos nuevos de uso particular, quedando excluidos los usados y los que se utilizan para trabajar*. Esta medida se aplicará 30 días después de la publicación del reglamento respectivo del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones</p> <p>Circulares SII: Nºs. 1-2-8-10-11-12-17-29-30-33-34-36-37-39-40-41-42-43-46-47-48-50-51-52-53-54-55-56-57-58-59-62-64-65-66-67-68-69-70-71</p>	<p>transportes regidos por este sistema, disminuyendo los focos de elusión.</p> <p>Modifica impuesto de timbres y estampillas. Como excepción, la tasa actual se mantendrá para todas las operaciones de créditos hipotecarios de viviendas DFL2.</p> <p>Circulares SII: Nºs. 13-17-20-21-23-24-25-26-27-30-34-39-40-41-42-43-44-47-48-49</p>	<p>de 100 millones de pesos (4 mil UF) de utilidades si son reinvertidas.</p>	
--	--	---	---	---	--

2.2. Modificaciones al sistema tributario en Chile

2.2.1. Primera Ley General sobre Impuesto a la Renta

En enero de 1924, mediante la Ley N° 3.996, se introdujo por primera vez en nuestro país el Impuesto a la Renta con carácter general², teniendo como principales aspectos al momento de su incorporación al sistema tributario chileno, la necesidad de financiar adecuadamente el gasto público. Este impuesto se estableció, de acuerdo a un sistema cedular³ que incluía seis categorías de rentas, cada una de las cuales se afectaba con un impuesto proporcional cuyas tasas variaban según el caso. Estas categorías correspondían a las rentas de bienes raíces (9%), rentas de capitales mobiliarios (4,5%), beneficios de la industria y del comercio (3,5%), beneficios o rentas de la minería y la metalurgia (5%), sueldos públicos y privados, pensiones y montepíos (2%) y rentas de profesionales y de toda otra ocupación lucrativa no comprendida en las categorías anteriores (2%).

Adicionalmente, este mismo año, se aprobaron los Decretos Leyes N° 330 de 18 de marzo y N° 755, de 2 de diciembre, de los impuestos Global Complementario y Adicional, respectivamente. El primero, se aplicaba con tasa proporcional para las personas jurídicas que no distribuían rentas entre sus asociados, y de acuerdo con una escala progresiva para las personas naturales domiciliadas o residentes en Chile. Respecto al segundo, gravaba a las sucursales de empresas extranjeras que ejercían su giro de negocios en Chile, estableciendo una compensación por los impuestos que se dejaban de pagar en Chile por la utilidad remesada al extranjero y distribuida fuera del país; y a las personas naturales residentes o domiciliadas en el país que se ausentaban de él durante un cierto lapso,

^{2 2} Existen antecedentes que antes de esta existían leyes especiales que gravaban ciertas rentas. Es así, como el año 1817 se dictó una ley que estableció un impuesto progresivo del 2% al 25% que gravaba los sueldos de empleados civiles.

³ Sistema de renta basada en modalidades en función de la fuente de riqueza, caracterizada por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten.

permitiendo combatir el ausentismo de las personas naturales, en cuanto se entendía que dejaban temporalmente el país para eludir sus impuestos en Chile.

Merecen destacarse la Ley N° 5.105, de 1932, que estableció por cuatro años la aplicación de tasas progresivas en la quinta categoría, y el Decreto Ley N° 592, del mismo año, que rigió hasta el año fiscal 1941, que estableció también progresividad en la tributación de las rentas clasificadas en las categorías tercera, cuarta y sexta. En 1933 y 1942, respectivamente, se aprobaron las Leyes N° 5.154 y N° 7.144, que establecieron impuestos a los beneficios excepcionales o a las llamadas “utilidades excesivas”. Siendo, este impuesto derogado el año tributario 1955, por las dificultades de la administración tributaria en fiscalizar su aplicación, generándose altos niveles de evasión y elusión.

Posteriormente, en el año 1946, se dictó la Ley N° 8.419, que refundió la legislación sobre el Impuesto a la Renta, manteniendo el impuesto cedular por categorías, el impuesto global complementario y el Impuesto Adicional.

2.2.2. Reforma Tributaria de 1964

La Ley N° 15.564, que fue dictada el 14 de febrero de 1964, fue la primera en dar una definición de renta, estableciéndose en su artículo 2, N°6, que se entendía por renta, *“los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda periódicamente una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación”*. Con ello, se redujeron las categorías de impuesto desde seis a sólo dos, como parte de un proceso gradual de eliminación de éstas.

Otro aspecto importante de esta Ley, es que introdujo un impuesto especial a las ganancias de capital, el que en definitiva nunca llegó a aplicarse.

2.2.3. El Decreto Ley N° 824 de 1974

El 31 de diciembre de 1974, se dictó el Decreto Ley N° 824, en cuyo artículo 1°, se contiene la actual Ley sobre Impuesto a la Renta, estableciendo un impuesto especial a las rentas de las sociedades anónimas denominado “*impuesto de tasa adicional*”, y reemplazó el sistema de reajustabilidad del capital propio, por un sistema de ajuste integral de activos y pasivos. Dicho impuesto, estableció una tasa de 15% sobre las rentas del capital y de las empresas comerciales, mineras y otras; el cual ha variado desde su aplicación al 16% en 2003, 16,5% en 2004, 17% el año tributario 2005. En síntesis, contiene una diversidad de gravámenes, en términos generales se tratan de impuestos directos, que gravan la renta cuando ésta se produce, es decir, se aplican en él los principios de percibido y devengado.

Cabe mencionar el caso de las pérdidas tributarias, que en el texto original del artículo 31 N° 3, de la Ley de impuesto a la renta, contenido en el D.L. 824, del 31 de diciembre de 1974, señalaba que los contribuyentes podían deducir las pérdidas de hasta los dos ejercicios anteriores. Para ello, las pérdidas del ejercicio financiero de un año, debían imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produjeron dichas pérdidas, y si las utilidades del referido ejercicio no hubieren sido suficientes para absorberlas, la diferencia debía imputarse al ejercicio siguiente. El Decreto Ley N° 1.874, de 1977, modificó el artículo 31, N° 3, aumentando el plazo de dos a cinco años. De esta manera, las pérdidas originadas, podían deducirse de los resultados obtenidos en el ejercicio siguiente y así sucesiva e ininterrumpidamente, hasta el quinto año.

2.2.4. Sistema tributario vigente hasta el año 1983

En el año 1983, los contribuyentes de primera categoría, estaban obligados a declarar sus rentas mediante un balance general, debían reconocer los impuestos que afectaban un período determinado, tomando en consideración la generación y obtención de sus rentas. Por tanto, las rentas afectas se referían a rentas

devengadas y percibidas para las sociedades, mientras que sus propietarios, empresarios individual o socios debían considerar de inmediato en sus impuestos personales la totalidad de los beneficios, es decir, en la base imponible de los impuestos finales (global complementario o adicional) se incorporaban la renta imponible y gastos rechazados de las sociedades; mientras que los accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones considerarían solo las rentas percibidas o distribuidas.

De esta forma las utilidades de las empresas tributaban en la misma oportunidad que para sus dueños, basados en que para ambos ya se encontraban devengadas las rentas. Con esta forma de tributación se gravaban incluso las utilidades invertidas en las sociedades.

2.2.5. Reforma Tributaria desde 1984

En 31 de enero de 1984, la Ley N°18.293, otorgaba la posibilidad de diferir los impuestos a los empresarios, hasta cuando se percibieran las utilidades que recibieran las sociedades. La principal modificación consistió en otorgar como crédito a los impuestos finales, global complementario o adicional, el impuesto de primera categoría pagado por las sociedades en la medida que los socios o accionistas no retiraran o distribuyeran las utilidades generadas por sus respectivas sociedades, postergando con ello, el Impuesto Global Complementario por las rentas capitalizadas de tercera y cuarta categorías. De esta forma se gravarían las utilidades generadas en las compañías con el impuesto de primera categoría que sirve de crédito a los impuestos finales. Además de ello, se establece la determinación del momento de tributación (en algunos casos sobre renta devengada y en otros sobre renta retirada, distribuida o remesada), de las respectivas bases imponibles, como la eliminación de manera gradual el impuesto especial que gravaba a las sociedades anónimas, permitiendo que los impuestos global complementario o adicional, bajo ciertos requisitos, sólo se aplicaran sobre las rentas retiradas, remesadas o distribuidas. Este incentivo a la capitalización de

las rentas, regía en el caso de empresas no constituidas como sociedades anónimas, mediante la postergación del Impuesto Global Complementario, haciéndose incluso más atractiva aún, dado que pasado cierto lapso, las rentas acumuladas terminaban eximiéndose del impuesto. Efectivamente, la letra b), del artículo 48 de la LIR establecía que: *"Sin embargo, las rentas provenientes de las categorías tercera y cuarta que sean capitalizadas o mientras no sean retiradas por el empresario o socio, no se computarán para los efectos de este artículo."*

En cuanto a las rentas de los propietarios o accionistas, éstas tributarían cuando se retiraran o se percibieran por los sujetos, entregando así la posibilidad de diferir, postergar o elegir la oportunidad de realizar la tributación personal que le afectaba.

Se debe mencionar, que en el año 1986, con la dictación de la Ley N° 18.489, se incorporó una modificación al artículo 31, N° 3 de la LIR, a través de la cual se otorga el derecho a los contribuyentes a recuperar como un pago provisional, el impuesto de primera categoría pagado sobre aquellas utilidades acumuladas o retenidas en la empresa, que resulten absorbidas por las Pérdidas Tributarias, producto de la mecánica de imputación que establece la Ley.

Posteriormente, con la dictación de la Ley N° 18.775, de 1989, se suprimió el derecho a la recuperación señalada en el párrafo anterior, aun cuando se mantuvo el derecho a deducir las Pérdidas del Ejercicio Anterior como gasto, todo lo cual rigió sólo por el año tributario 1990. No obstante lo anterior, el beneficio señalado fue repuesto a través de la Ley N° 18.985.

2.2.6. Sistema tributario durante el año 1989

En enero de 1989, la Ley N°18.775 modificó la base de cálculo del impuesto a las empresas, al eliminarse de la misma las utilidades reinvertidas, manteniendo los impuestos solo sobre los retiros de utilidades en dinero o en especies y sobre aquellas cantidades distribuidas que se hayan efectuado en el ejercicio sin

deducción alguna, estableciendo una nueva forma de tributación para las empresas que llevaban contabilidad completa. Con ello, se compatibilizaba la oportunidad del devengo del impuesto entre el mencionado impuesto cedular y el impuesto global complementario o adicional, pasando de este modo el impuesto de primera categoría a ser un crédito contra los impuestos finales, para los años siguientes.

De igual modo, se incorporó el artículo 14 bis de la LIR, el cual estableció un nuevo sistema simplificado de tributación, el cual consiste en gravar con el impuesto de primera categoría el total de los retiros y distribuciones, cualquiera sea su fuente, naturaleza u origen; y comparando al término de giro el patrimonio inicial con el final ajustado.

2.2.7. Sistema tributario a partir del año 1990

Para este período y dada las condiciones sociales de ese entonces, se hacía necesario una reforma tributaria que financiara el gasto social, elevando las tasas de impuesto y extendiéndolos a las utilidades devengadas de las empresas, como también elevar la tasa de impuestos indirectos (IVA), bajo la convicción de que el carácter regresivo de este impuesto indirecto se compensaría con el carácter progresivo del gasto social. Después de los acuerdos correspondientes, se concluyó aumentar la tasa de impuesto de primera categoría a las utilidades retiradas, aumentar también impuesto al IVA por un período de cuatro años (fecha en la cual se volvería a plantear la discusión de un cambio en la estructura tributaria), aumentar la base para definir las empresas de mayor tamaño y se postergó la fecha de entrada en vigencia de las normas, incorporándose beneficios tributarios, como por ejemplo las donaciones con fines artísticos.

Durante el año 1991, producto de los problemas macroeconómicos heredados desde el año 1989 y producto de un fuerte crecimiento de los flujos de capitales hacia Chile, se decidió rebajar el arancel, extender el impuesto timbres y

estampillas a los créditos externos, aumentar el impuesto a los combustibles y la facultad administrativa de utilizar el sistema de estabilización de precios para las gasolinas, con el propósito de recuperar la autonomía para la política monetaria, reducir la apreciación del peso y reducir riesgos de la balanza de pago.

A fines del año 1993, con el objetivo de asegurar la estabilidad tributaria en el mediano plazo, se planteó otra reforma tributaria que reduciría los impuesto a las personas de altos ingresos (de un 50% a un 45%) y la ampliación del financiamiento compartido de la educación, manteniéndose la tasa de impuesto a la renta y de impuesto al consumo. Además de beneficios tributarios a las donaciones de empresas a establecimientos educacionales subvencionados administrados por municipalidades e instituciones sin fines de lucro, se establecieron beneficios tributarios por mantener ahorros en instrumentos financieros nominativos y no endosables hasta que fuesen retirados, un nuevo beneficio que introdujo un crédito tributario a las empresas, por los impuestos pagados en otros países por rentas extranjeras declaradas en Chile con tope de 15% de crédito, y finalmente se redujo la tasa de impuesto adicional de 40% a 35%.

Durante el año 1997, se mantuvo la tasa del IVA en un 18%, con la finalidad de financiar la reforma educacional. Se eliminó el beneficio tributario del artículo 57 bis A de la LIR, el crédito por contribuciones que beneficiaba a la renta se suspendió por 4 años y se otorgaron nuevas facultades al SII.

El 29 de Julio de 1998, se crea la Ley N° 19.578, que introduce una serie de modificaciones al artículo 14 de la Ley de la Renta, tendientes a corregir algunas situaciones que se producían en relación con los retiros de utilidades que se efectuaban de las empresas para reinvertirlos en otras, quedando en suspenso la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional, mientras tales utilidades no fueran retiradas o distribuidas desde las sociedades receptoras de las mismas. Es así, como el SII, a través de la Circular N° 70, del 16 de noviembre de 1998, imparte instrucciones sobre dichas modificaciones.

En el año 1999, se promulgó la Ley Austral, beneficiando la inversión en regiones XI, XI y Parinacota, se rebaja la renta por pago de dividendos de viviendas nuevas acogidas al DFL 2.

2.2.8. Sistema tributario a partir del año 2001

Mediante la Ley N.º 19.738, del año 2001, se incorporó al N.º 3, del inciso tercero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, restricciones y nuevos requisitos para deducir como gasto las pérdidas tributarias de arrastre en la determinación de la renta líquida imponible. Es así, como el SII a través de la Circular N.º65/2001 introduce nuevas instrucciones, sobre modificaciones introducidas a los N.ºs. 3, 5 y 12 del artículo 31 de la Ley de la Renta.

Para el año 2003, el S.I.I., por medio de la Circular N.º27 del 2003, dictaminó que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 18º de la Ley 19.857, a las E.I.R.L, en materia tributaria les serán aplicable las mismas disposiciones que en este aspecto rigen para las sociedades comerciales de responsabilidad limitada. Junto con ello, se incrementó la tasa del IVA a 19%, con la finalidad de obtener recursos para el Plan AUGE en salud y Chile solidario. Dos años después, se incrementó la tasa de impuesto de primera categoría a un 17% dado los buenos resultados de las empresas. Se introdujeron cambios también en los mercados de capitales que provocaría grandes cambios tributarios, es así que con las modificaciones del 2001, se liberó de impuestos a las ganancias de capital sobre acciones con presencia bursátil y se levantaron los límites a los ahorros de APV en las AFP, todo esto con la finalidad de fomentar el ahorro y la inversión.

El 27 de marzo de 2007, con la Ley N.º20.190, se introducen nuevas modificaciones en materia tributaria, como la eliminación del impuesto a la ganancia de capital por la enajenación de acciones en bolsa. Se crea el tipo de sociedad “Sociedades por acciones”, la cual recoge y une los beneficios de las sociedades de responsabilidad limitada con los de las sociedades anónimas. Se

flexibiliza la normativa de los fondos de inversión, extendiendo los incentivos tributarios a los tenedores de cuotas de fondos de inversión. Como también se crean los planes de ahorro previsionales voluntarios con aporte complementario del empleador (APVC).

Durante el año 2010, se planteó una reforma en busca de la reconstrucción, post terremoto que sacudió a nuestro país, aumentando el impuesto de primera categoría a un 20%, generando así también, un aumento transitorio del impuesto territorial. Se crea el régimen de tributación del artículo 14 quáter de LIR, y aumenta el impuesto Ad-Valorem al tabaco a un 62%. Este mismo año, es ingresado al Congreso el 5 de mayo del 2010, el proyecto de Ley que introduce varias modificaciones y restricciones al sistema tributario.

2.2.9. Reforma Tributaria de 2012

La Ley 20.630, publicada en el Diario Oficial el 27 de septiembre de 2012, se propuso perfeccionar el sistema tributario, con el objetivo de financiar una reforma educacional, esto a través de la modificación de la LIR. Entre la serie de modificaciones, se modifica la tasa del Impuesto de Primera Categoría, establecida en el inciso 1, del artículo 20 de la LIR, aumentándose de un 17% a un 20% permanentemente; regulación de los gastos rechazados y de los denominados retiros presuntos, contenida en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) lo relativo a la obligación de efectuar retenciones por concepto de las partidas del artículo 21 de la LIR, cuando el beneficiario de las mismas sea contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile; homologación del tratamiento tributario en cuanto a la determinación del costo y del mayor valor obtenido en la enajenación de los derechos sociales igualándolo al tratamiento tributario de las acciones del artículo 17 N°8. Cabe destacar que esta igualdad de tratamiento tributario de los derechos sociales al de las acciones, entra a regir a partir del 1° de enero 2013. Se modificaron las tasas de retención de impuesto adicional del artículo 74 N°4, y se creó el artículo 55 ter de créditos por gastos en educación, entre otras modificaciones a la LIR.

Cabe hacer presente, que con dicha reforma se eliminaron exenciones y se cerraron vacíos que permitían el arbitraje tributario, así como también, se incorporó el concepto de Badwill en el artículo 15 y Goodwill en el artículo 31; cambió la tributación de los establecimientos permanentes, la modernización de la normativa de precios de transferencia. Destaca también, la equiparación de la tributación de las sociedades anónimas y las sociedades de personas; la imposibilidad de deducir los montos tributados en virtud de esta norma de control del registro FUT de la sociedad y la ampliación de las normas de relación en esta materia.

A consecuencia de esto, el Servicio de Impuestos Internos emitió el 12 de octubre de 2012 la Circular N° 48, la cual establece la tasa del Impuesto de Primera Categoría que corresponde aplicar por las rentas que se perciban o devenguen en el ejercicio 2012 y de aquellas que se perciban o devenguen a partir del año 2013.

Por último, cabe destacar la eliminación de la iniciativa de incorporar la depreciación acelerada. Del mismo modo, se establecieron restricciones a dos beneficios tributarios. La primera restricción busca limitar a un máximo de dos las propiedades que un mismo propietario puede acoger a los beneficios del DFL 2 y excluir a las personas jurídicas de los beneficios de la norma; la segunda, limitar a 900 UF el beneficio tributario asociado a los depósitos convenidos.

2.3 EVOLUCIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN CHILE

2.3.1. Régimen tributario aplicable a rentas generadas por los contribuyentes de primera categoría

Antes de entrar al análisis del régimen tributario aplicable a las rentas de la Primera Categoría obtenidas por contribuyentes que determinen rentas efectivas

mediante contabilidad completa, es necesario definir algunos conceptos que serán de importancia para su comprensión.

Análisis del concepto de Renta

Según Figueroa, P. (2010) establece que el Art.2º dice textualmente: “Para los efectos de la presente ley se aplicaran, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario, y además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: 1. Por “renta”, *los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen, o denominación*”

La definición recién transcrita, por una parte y el estudio del concepto de renta en economía y en derecho tributario, permiten formular las siguientes observaciones, según el autor:

- a) En Chile, a diferencia de lo que ocurre en la mayor parte de las legislaciones, el concepto de renta, a partir del año 1964, está definido en la ley, por lo que conforme a la norma de interpretación contenida en el artículo 20 del Código Civil, debemos atenernos a su significado legal para la aplicación del impuesto de renta.
- b) La definición legal de renta, en cuanto señala como tal a “los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad”, refleja el concepto que sobre renta sostiene la mayor parte de la doctrina económica, como asimismo, el concepto de renta es restrictivo, calificando como tal a la riqueza nueva (utilidad o beneficio, dice nuestra ley) que provenga de una fuente productiva (de una cosa o actividad, dice la ley)
- c) La última parte de la definición legal de renta entiende por tal “todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación”. En esta parte de la definición de “renta” de nuestra ley hace suya la doctrina

tributaria del “rédito-incremento” patrimonial”, conforme a la cual la renta está representada por la riqueza que acrecienta el patrimonio del contribuyente en un determinado periodo de tiempo, con prescindencia de que este aumento patrimonial derive de una fuente productiva o de una mera liberalidad. La doctrina del “rédito-incremento patrimonial” involucra el concepto extensivo de renta.

- d) La definición de renta dada por nuestra ley es redundante; en efecto, en su primera parte, adopta el concepto restrictivo de renta, para luego terminar acogiendo el concepto extensivo de ella. Es indudable que si la definición se hubiera limitado a la última parte, habría también incluido las rentas definidas como tales en la primera parte de la disposición. De aquí que podamos decir que si la ley se hubiera limitado a definir como renta “todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación”, habría, indiscutiblemente, incluido todos los ingresos a los cuales ha querido gravar con el impuesto.
- e) Para que la renta se encuentre afecta a impuesto, es necesario que está devengada o percibida o sea objeto de una presunción por parte del legislador. La Ley define la renta devengada como “aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular” (art.2º Nº2), y la “renta percibida” como “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” (art. 2º Nº3)
- f) La definición de la Ley sobre lo que debe entenderse por renta es de una amplitud tan extraordinaria, que hay un número muy importante de ingresos o beneficios que en el concepto corriente no constituyen renta y, sin embargo, caben dentro de la definición. Para aquellos casos que no quedaren afectos a los impuestos de renta, el legislador hubo de contemplar una disposición expresa de la Ley, cual es el artículo 17, que

contempla 30 especies de ingresos que la Ley califica de “no constitutivos renta”. Este artículo constituye la contrapartida de la definición legal de renta del artículo 2º Nº1.

- g) La ley de la Renta grava, en ciertas ocasiones, cantidades que pueden no constituir rentas. Es el caso, por ejemplo, de las normas que establecen rentas presuntas, como ocurre con la actividad agrícola, minera y de transportes. Se trata de una definición poco feliz, por tanto, el propio legislador debió excepcionar numerosos ingresos de la calificación de renta.
- h) No obstante la amplitud de la definición de renta contenida en el artículo 2º Nº1, estimamos que el hecho de que rentas declarables sean las devengadas o percibidas (art.65) o retiradas, distribuidas o remesadas (artículo 54 Nº1, 55 letra b), 58 Nº1 y 1º y 62) o presuntas (arts. 20 Nº1 letras b) y d), 34 Nº1, 34 bis Nº2 y Nº3, 35 y 36 incisos 2º y 3º), limita el concepto de renta en relación a las ideas de crédito o de percepción material por parte del contribuyente o de presunción de renta por parte del legislador.
- i) Finalmente, cabe hacer presente que no hay que confundir los “ingresos” con las “rentas” que son materia del tributo establecido en el DL Nº824, ya que mientras el ingreso está representado por el caudal que entra en poder del contribuyente, la renta está constituida por dicho caudal menos los gastos necesarios para obtenerla y producirla.

Según Catrilef, L. (2001) establece que el Artículo 2º Nº1, de la Ley de Impuesto a la Renta define el concepto de renta como:

“Los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

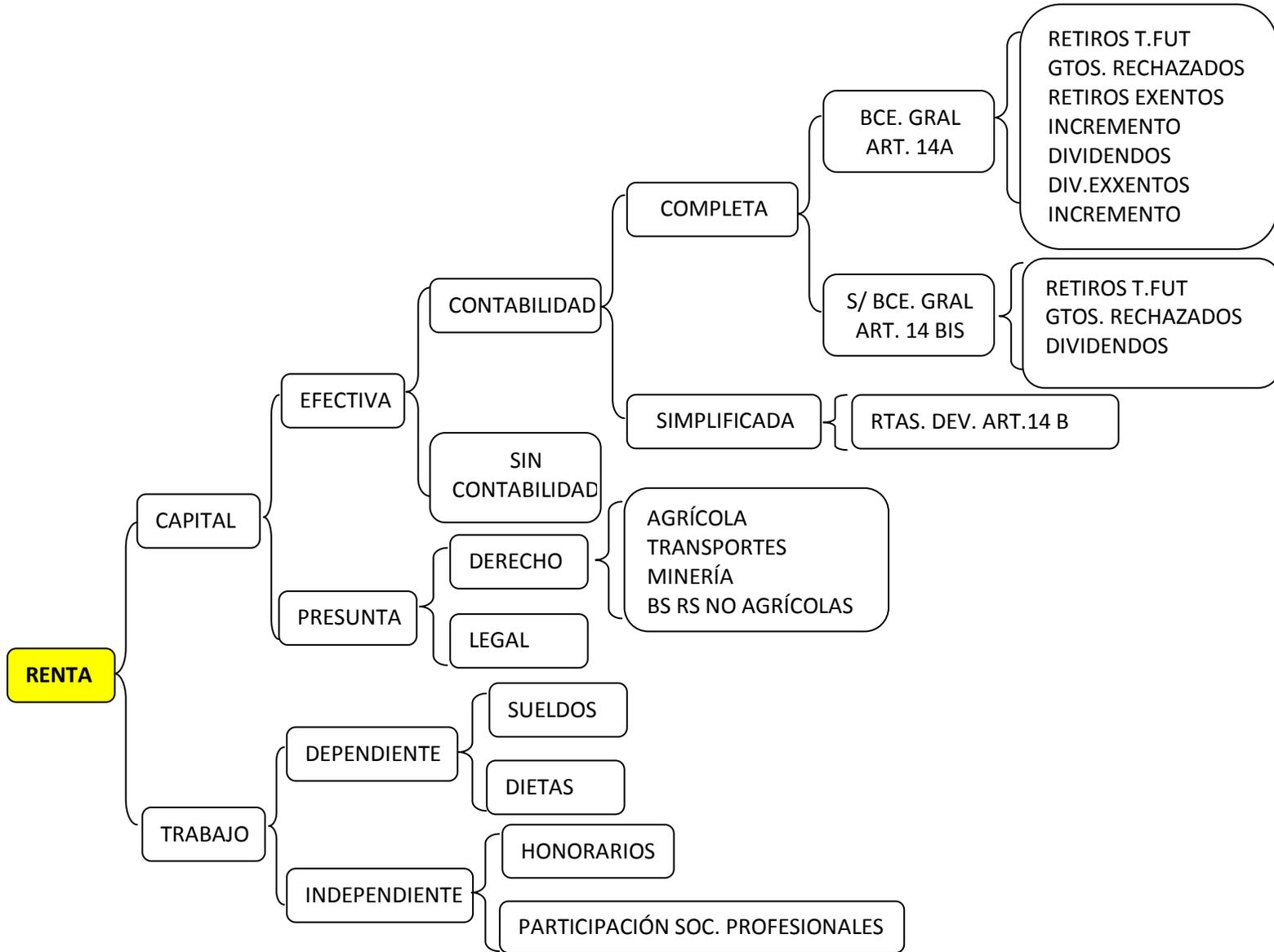
Para todos los efectos tributarios constituye parte del patrimonio de las empresas acogidas a las normas del artículo 14 bis, las rentas percibidas o devengadas mientras no se retiren o distribuyan.”

No obstante, lo anterior, independientemente de las instrucciones emanadas del Servicio de Impuestos Internos relativas al tema, se debe entender que existe renta, cuando:

- Se desarrollan operaciones económicas o se suscriben contratos.
- Que producen un incremento real del patrimonio de la o las personas que están desarrollando dichas operaciones económicas o suscribiendo los contratos.
- La renta se mide dentro de un periodo de tiempo. (Año tributario)

Con el objeto de entender de mejor forma el concepto de renta establecido en la Ley sobre impuesto a la renta, a continuación se presenta en la figura N°1

Figura N°1: Concepto de Renta, contenido en el Artículo 2N°1, LEY DE IMPUESTO A LA RENTA



2.3.2. Sistema de tributación aplicable hasta el 31 de diciembre de 1983

Es necesario recordar que nuestro sistema tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 1983, en relación a las utilidades provenientes de empresas de la Primera Categoría que determina sus rentas efectivas mediante contabilidad completa se sustentan en los siguientes principios básicos.

a) Principio de la Renta Devengada

El sistema tributario vigente en esa época gravaba a los contribuyentes organizados como empresarios individuales, sociedades de personas, comunidades y demás contribuyentes que no eran sociedades anónimas y en comandita por acciones, (socios accionistas), con los impuestos de Primera Categoría, en el ámbito de la empresa generadora de la renta, y a los propietarios de estas con los impuestos Global Complementario y Adicional, según corresponda, sobre la base de la renta devengada. De esta forma, tanto las rentas percibidas como las devengadas por las empresas formaban parte de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, y de las bases imponibles de los tributos personales que afectaban a los propietarios de dichas empresas, sin considerar el hecho de que éstos hayan efectuado retiros de las utilidades, o bien, que las hayan invertido en la misma en otras empresas.

Es decir, el empresario individual, el socio de sociedades de personas o comunero etc. pagaban el impuesto Global Complementario o Adicional, considerando el conjunto de las rentas que le correspondían en su respectiva empresa, sociedad o comunidad, con independencia absoluta del hecho de que tales rentas hubieran ingresado a su patrimonio personal o permanecieran invertidas en la respectiva empresa.

Es decir, este régimen tributario aplicable a las rentas de la Primera Categoría no generaba incentivos a los empresarios para invertir sus utilidades, si no que por el contrario, incentivaba el consumo de ellas.

En términos gráficos podemos representar la tributación que afectaba a los empresarios individuales, sociedades de persona, en comandita por acciones (socios gestores) y demás contribuyentes que no sean sociedades anónimas, y a sus propietarios, de la siguiente manera. (Ver figura 2)

No obstante lo anterior, este principio de la renta devengada se aplicaba también a las sociedades anónimas, en lo relativo a las renta de primera categoría, no así a los accionistas de ellas, los cuales solo afectaban con el Impuesto Global Complementario o Adicional, cuando la sociedad anónima efectuaba una distribución real y efectiva de utilidades.

También es necesario recordar que en esa época se les aplicaba a las sociedades anónimas y en comandita por acciones (accionistas) un tributo especial denominado Tasa Adicional, que actuaba como una especie de anticipo de los Impuestos Global Complementario o Adicional que afectaban en el futuro a los accionistas, dado que en dicha época, constituía un crédito aplicable a los mencionados tributos personales.

b) Principio de la Renta Percibidas o Distribuida:

Los accionistas de sociedades anónimas abiertas o cerradas y los socios accionistas de sociedades en comandita por acciones, incluían solamente en la base del Impuesto Global Complementario o Adicional, solo las sumas percibidas de las sociedades anónimas o en comandita por acciones en calidad de dividendos, dándose como crédito el tributo Tasa Adicional establecido en el artículo 21 de la Ley de la Renta vigente en dicha época.

En términos gráficos es posible representar la tributación que afectaba a las sociedades anónimas y a sus accionistas de la siguiente manera. (Ver figura N°2 y 3)

Figura N°2: Tributación de las Sociedades de Personas, Empresas Individuales, socios y empresarios individuales

Régimen Tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 1983

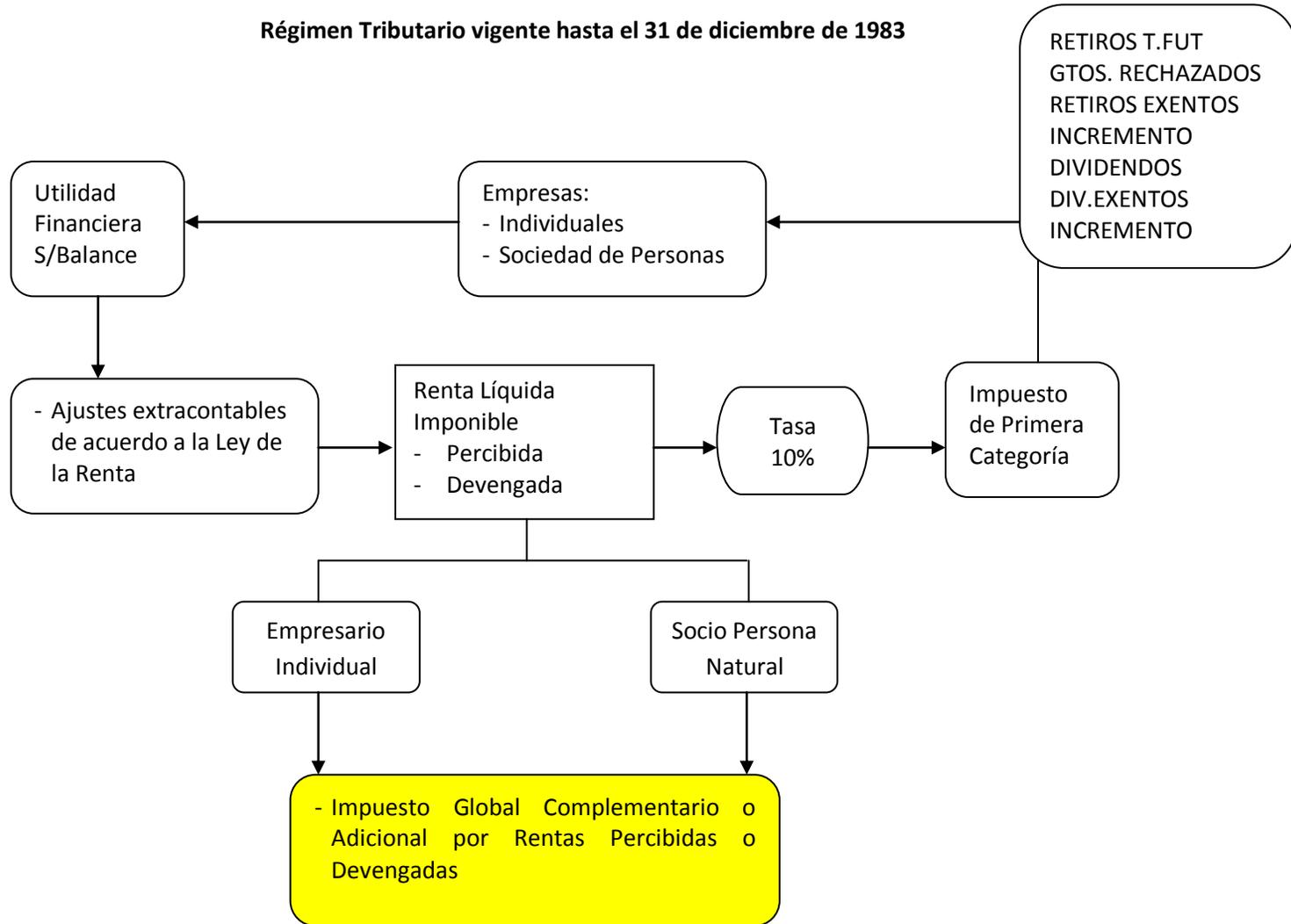
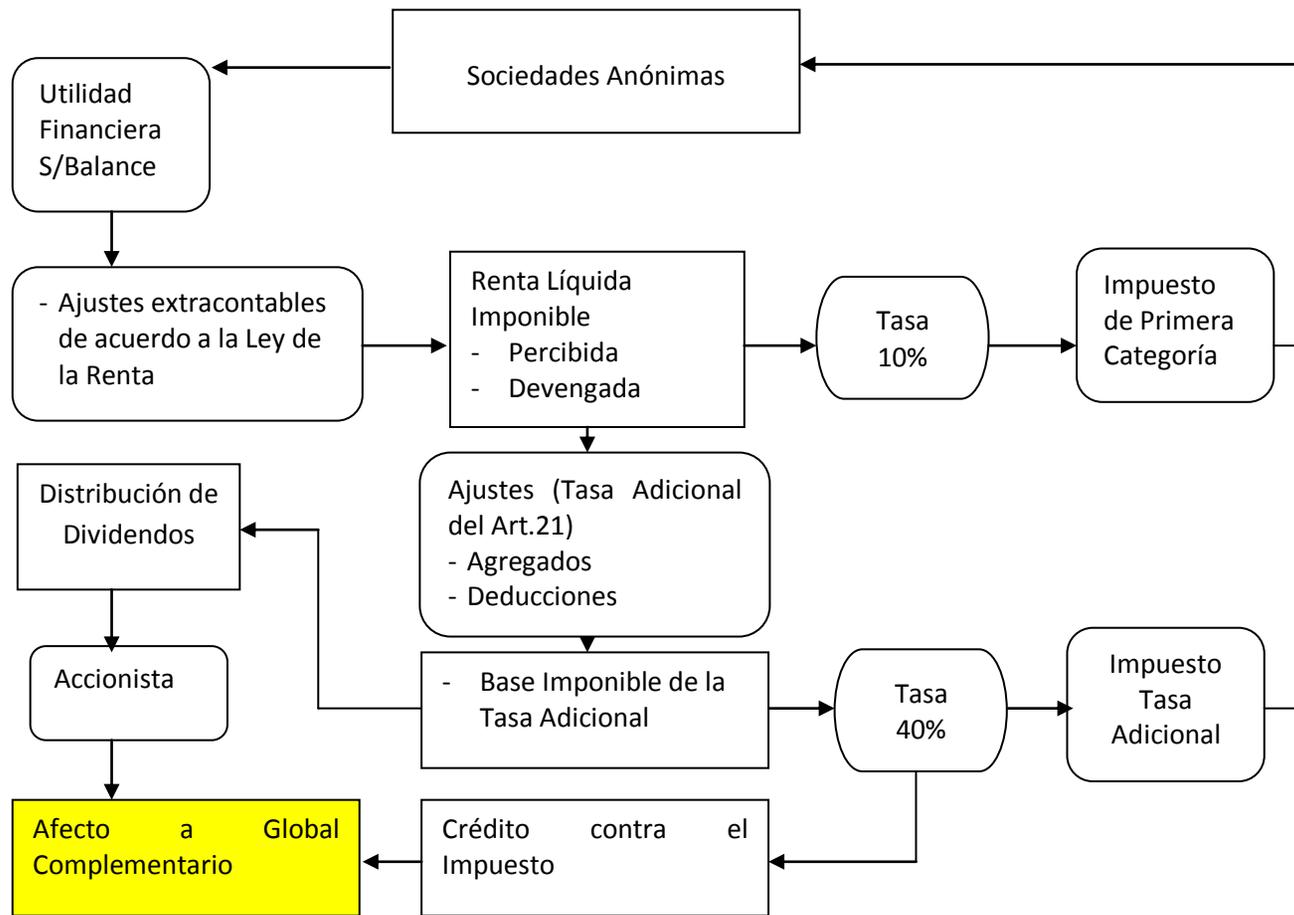


Figura N°3: Tributación de las Sociedades Anónimas y accionistas Régimen Tributario hasta el 31 de diciembre de 1983



2.3.3. Sistema de tributación aplicable a partir del 1 de enero de 1984

El régimen tributario aplicable a partir del 1 de enero de 1984 a los contribuyentes que obtengan rentas de la Primera Categoría, se encuentran establecido en el artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta.

Según sea el régimen tributario a que estén sometidos, se determinaran los impuestos que deben pagar y la oportunidad en que estos serán cancelados. Así las cosas, si el contribuyente determina, en primera categoría, rentas efectivas demostradas mediante contabilidad completa y balance general, se afectara con el Impuesto de Primera Categoría sobre base devengada y con el Impuesto Global Complementario o Adicional, sobre base retirada o distribuida, de conformidad con lo previsto en el artículo 14 letra A, de la Ley de Impuesto a la Renta.

Si determina rentas efectivas sobre la base de una contabilidad simplificada o sin contabilidad completa, tanto el Impuesto de Primera Categoría como el Impuesto Global Complementario o Adicional, se determinaran y pagaran en la misma oportunidad, esto es sobre base devengada, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 letra B N°1, de la Ley en comento.

Por el contrario, si el contribuyente determina rentas presuntas, tanto el Impuesto de Primera Categoría o Adicional, deberán pagarse en la misma oportunidad en que son determinadas las referidas rentas presuntas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 letra B N°2, de la Ley de la Renta, esto es al 31 de diciembre o en la época del termino de giro.

Con el ánimo de establecer un sistema tributario que incentivara el ahorro y la inversión de las utilidades generadas por las personas al interior de ellas, la ley N°18.293, publicada en el Diario Oficial del 31 de enero de 1984, estableció los actuales fundamentos del sistema tributario aplicables a las rentas de la Primera Categoría, incentivando la capitalización de las utilidades en las empresas y, al mismo tiempo, integrando los tributos que gravan a las empresas y sus propietarios, estableciendo de esta manera que el Impuesto de Primera Categoría con el cual se gravan las utilidades generadas por las empresas, se puede utilizar

como crédito al Impuesto Global Complementario o Adicional, que gravan las rentas cuando son retiradas o distribuidas a los propietarios de ellas.

Con este cambio de régimen tributario, el Impuesto de Primera Categoría asumió distintas características, las cuales varían según sea el escenario tributario vigente en la empresa, las que se detallan a continuación:

Crédito contra los Impuestos Global Complementario o Adicional, siendo esta la característica natural que persigue el actual sistema tributario, esto es, que las rentas se afecten con un solo tributo, los impuestos que gravan el consumo de las rentas, permitiendo, además, que tributos se enteren en distintas épocas, sobre la base del devengo y sobre la base del retiro o distribución.

Pago Provisional, especialmente cuando la empresa genera pérdidas tributarias y posee utilidades acumuladas que se afectaron en períodos anteriores con el tributo de Primera Categoría, o bien, cuando ha percibido ya sea en el mismo ejercicio o en ejercicios anteriores, utilidades de otras empresas que se afectaron con el Impuesto de Primera Categoría, produciéndose de esta manera el proceso de absorción contemplado en el inciso segundo del artículo 31 N°3, de la Ley de Impuesto a la Renta, que da origen al Pago Provisional precitado, que posteriormente será devuelto a la empresa que generó la pérdida tributaria.

Impuesto Único, cuando existen gastos rechazados pagados que por expresa disposición del artículo 21 de la Ley de la Renta, o bien por otra norma legal, se liberan de la tributación con los impuestos Global Complementario, Adicional o Único del Artículo 21, de la ley en comento.

En términos generales, la ley N° 18.293, de 1984 introdujo cambios fundamentales en la tributación de los contribuyentes consumidores finales de las rentas, como asimismo, incorporó normas que incentivan el ahorro y la inversión de las utilidades, gravando el consumo de dichas utilidades.

Por otro lado, los dueños personas naturales que tengan domicilio o residencia en Chile, se gravan con el Impuesto Global Complementario sobre la base retirada o

distribuida, de la forma como lo señala el artículo 14 letra A, de la Ley de Impuesto a la Renta, determinando su base según las normas establecidas en los artículos 54 al 57 bis de la Ley de Impuesto a la Renta.

Por su parte, los dueños personas naturales o jurídicas con domicilio y residencia en el extranjero, se afectan con el Impuesto Adicional, en la oportunidad de su retiro o remesa al exterior, tal como lo dispone el artículo 14 letra A), de la Ley de Impuesto a la Renta, sobre la base retirada (remesada), o distribuida. La base imponible afecta al Impuesto Adicional se determina de conformidad a lo establecido en el artículo 62, de la norma legal en comento.

Para el caso de las Sociedades Anónimas, además del Impuesto de Primera Categoría, se gravarán con el Impuesto Único establecido en el inciso tercero del artículo 21, con tasa de 35% aplicable sobre todas las partidas mencionadas en el inciso primero de la citada norma legal (retiros presuntos)

La tributación para ese entonces de las rentas de Primera Categoría obtenidas por las Sociedades anónimas, que determine sus rentas efectivas demostradas mediante contabilidad completa, es la que se presenta en la figura N^o 4 y 5.

Figura N°4: Tributación de las Sociedades de Personas, Empresas Individuales, socios y empresarios individuales

RÉGIMEN TRIBUTARIO DESDE EL 31 de enero de 1984

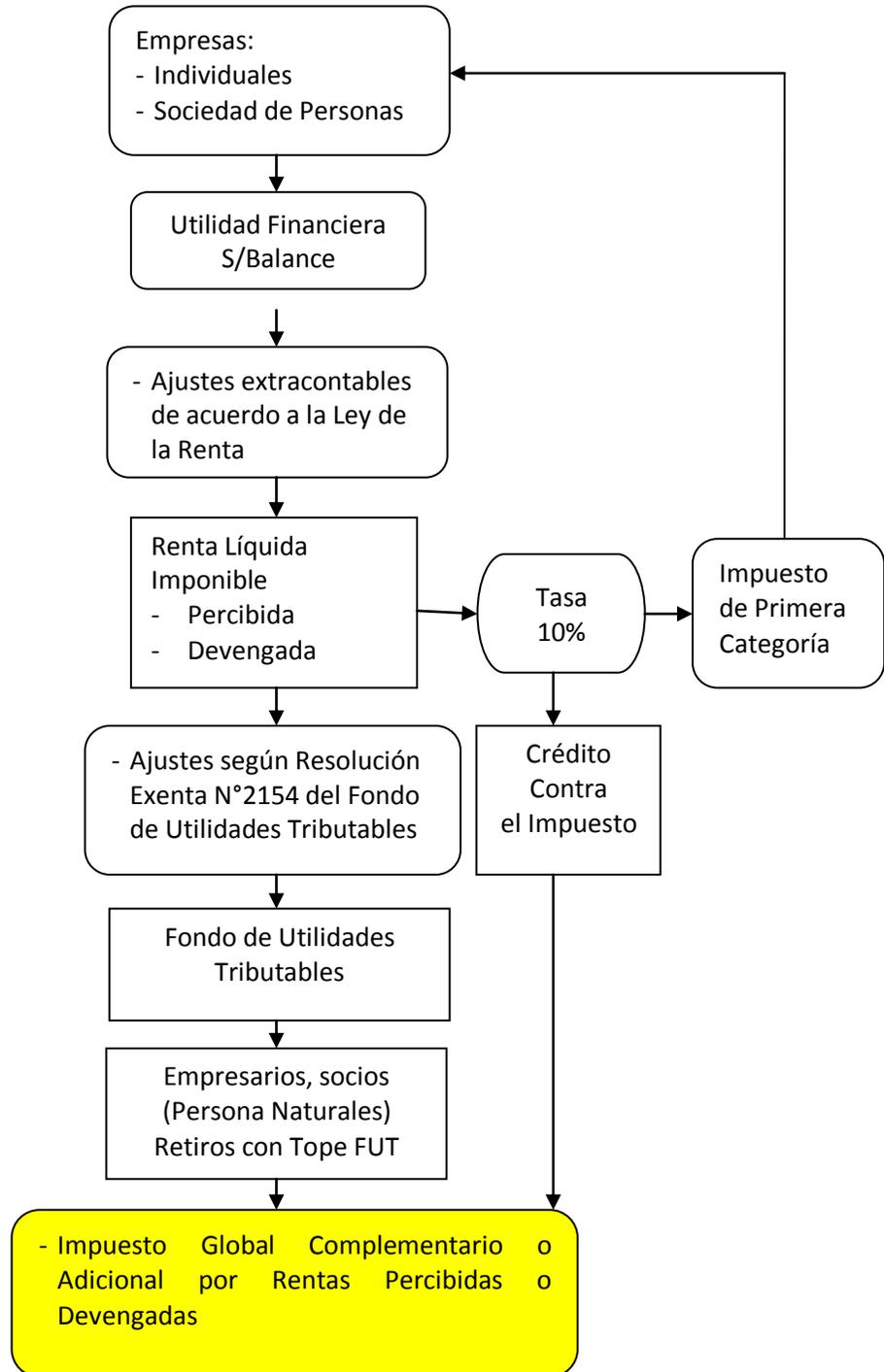
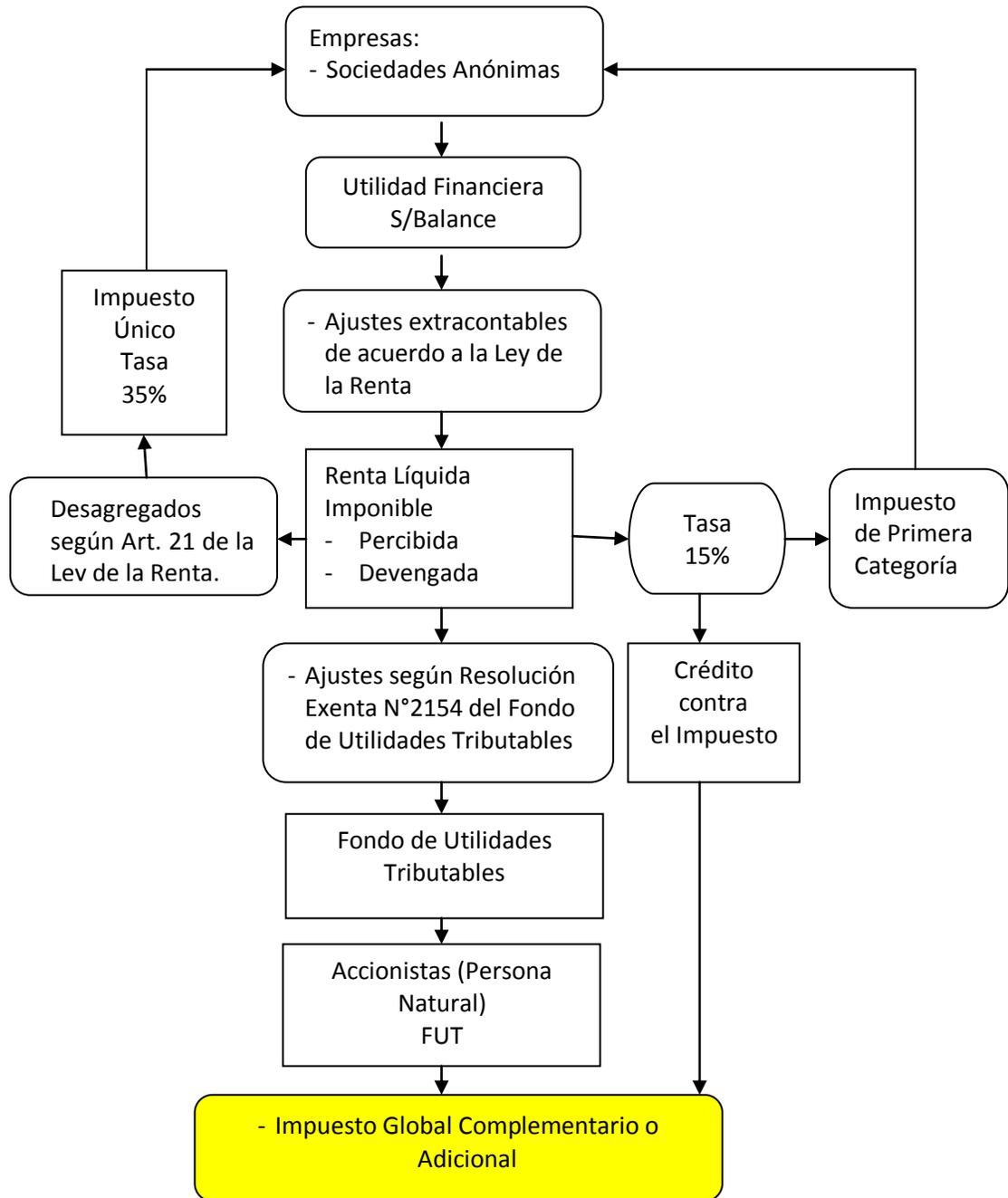


Figura N°5: Tributación de Sociedades Anónimas y Accionistas Régimen Tributario desde el de enero de 1984 31



2.4 FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES

Según Endress, S. (2005), desde la reforma del año 1984, en que la tributación aplicable a los propietarios de empresas en los impuestos Global Complementario y Adicional pasó desde base devengada a base percibida y se dio al impuesto de Primera Categoría pagado a nivel de las empresas el carácter de crédito contra los impuestos terminales aplicables a los retiros realizados por sus dueños, el fondo de utilidades tributables ha tenido, y tiene, una importancia trascendental.

De acuerdo con SII, El FUT es un libro de control que debía ser llevado por los contribuyentes que declaraban rentas efectivas en primera categoría, demostradas a través de contabilidad completa y balance general, en el cual se encontraba la historia de las utilidades tributables y no tributables, generadas por la empresa y percibidas de sociedades en que tenía participación

2.4.1. Comienzos del FUT

La Reforma Tributaria contenida en la Ley N°18.293, publicada en el Diario Oficial de fecha 31 de enero de 1984, introdujo importantes cambios en el sistema tributario chileno aplicable a los contribuyentes de la primera categoría que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa vigente a esa fecha, tal como lo muestra el gráfico N°6, con el propósito de incentivar el ahorro y la inversión de forma de fomentar el crecimiento del país en periodo de crisis.

Una de las modificaciones más importantes lo constituye el cambio de tributación vigente al 31 de diciembre de 1983, de los propietarios de las empresas, frente a los impuestos Global Complementario o Adicional, pasando desde una base devengada a una sobre la base de renta retirada, con excepción de los accionistas de sociedades anónimas y en comandita por acciones, respecto de los socios accionistas, quienes siempre han tributado con los Impuestos Global Complementario o Adicional sobre la base de distribuciones (sin embargo es necesario recordar que en dicha época a las sociedades anónimas se les aplicaba

un tributo especial, llamado Tasa Adicional y estaba establecido en el artículo 21 de la ley de la renta, el cual contemplaba una tasa de 40% sobre las utilidades no distribuidas por dichos contribuyentes). Además se pasó a un sistema integrado de tributación, donde el Impuesto a la Renta pagado por las empresas (Impuesto Corporativo), se consideraría un crédito o anticipo de los Impuestos Global Complementario o Adicional de los socios (Impuestos Personales), y el cual inclusive, puede ser devuelto cuando la tasa de Impuesto Global Complementario fuese menor a la de primera categoría, de acuerdo a lo establecido en el artículo N° 97 de la LIR.

En concordancia de lo anterior, el Impuesto de Primera Categoría que deben pagar las empresas por las utilidades obtenidas por el año comercial respectivo, constituye crédito o anticipo a cuenta de los impuestos Global Complementario o Adicional de los dueños de las mismas empresas, crédito que se utilizara a favor de los propietarios cuando estos efectúen retiros o distribuciones de utilidades, o bien, lo utilizara la propia empresa en calidad de pago provisional, cuando se den los requisitos contenidos en el artículo 31, N°3, inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, cuando se produzca el proceso de absorción de utilidades afectas con el tributo de Primera Categoría, con pérdidas tributarias generadas por la empresa, generándose el derecho a la empresa de solicitar la devolución de este tributo del Fisco. Cabe destacar que el Impuesto de Primera Categoría puede ser devuelto por el Fisco a un contribuyente que no ha soportado el pago de dicho tributo, pero que producto de una reestructuración empresarial, esto es, por fusión o por algún proceso de reinversión, se encuentra en situación que haber recibido utilidades las que se afectaron con dicho tributo, las cuales serán absorbidas con las perdidas tributarias que ha generado, originándose con ello, el pago provisional a favor de este último contribuyente.

Adicionalmente a lo anterior, en el artículo 3 de la Ley N°18.293, se establece que todas las utilidades acumuladas en las empresas al 31 de diciembre de 1983 mantendrán el régimen tributario vigente en la fecha de su generación, razón por

la cual, para los empresarios individuales, sociedades de personas y demás contribuyentes que no sean sociedades anónimas ni en comandita por acciones (socios accionistas), sus utilidades quedarán libres de tributación y podrán ser retiradas en cualquier momento. En cambio, las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 1983 generadas por sociedades anónimas y en comandita por acciones (socios accionistas) que se encuentren pendientes de distribución a dicha fecha, al haber sido afectado solo por el Impuesto de Primera Categoría, queda pendiente la tributación con los impuestos Global Complementario o Adicional, razón por la cual, en la oportunidad en la que sean distribuidas a los accionistas, éstos deberán soportar los tributos personales mencionados anteriormente, sin derecho a rebajar como crédito, el impuesto de 1ra. Categoría. Sin embargo, en cualquiera de ambos casos, los contribuyentes registren utilidades retenidas al 31 de diciembre de 1983, pendientes de retiro o distribución, que constituyan ingresos no renta de aquellos mencionados en el artículo 17 de la Ley de impuesto a la Renta que corresponda a flujos originados por operaciones comerciales con terceros, se liberan de toda tributación en la época de su retiro o distribución.

2.4.2. Objetivo del FUT

Debido a los distintos regímenes tributarios que debían soportar los contribuyentes a partir del 1 de enero de 1984, relativos a los Impuestos Global Complementario o Adicional analizados anteriormente, fue necesario establecer un debido control de la determinación y registro de las utilidades acumuladas en la empresa que se encontraban pendientes de reparto o distribución, como asimismo, de los retiros y distribuciones efectuados a partir de esa fecha.

De esta forma, nació el registro FUT, dado que Ley N°18.293 en ninguna de sus normas estableció la obligatoriedad de llevar un registro para este tipo de rentas, sino que fue el Director del Servicio de Impuestos Internos, en uso de las facultades que le confiere el Código Tributario y la Ley Orgánica del SII mediante

la Resolución Exenta N° 891 del 2 de Abril de 1985 quien estableció este control para los contribuyentes de primera categoría, que declaraban rentas efectivas demostradas mediante contabilidad completa y balance general, indicando la obligatoriedad de llevar un libro especial que denominó “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de las Utilidades Tributables”, resolución que fue modificada con fecha 13.06.86, por la Resolución Ex. N°738.

Posteriormente mediante Ley N°18.985 de 1990, el legislador incorporo en el artículo 14, letra A, N°3 de la Ley de Impuesto Renta, el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), cuya reglamentación fue efectuada por el SII a través de Resolución Ex. N°2.154, de 1991.

2.4.3. Registro FUT

Es un registro obligatorio para los contribuyentes que declaren rentas efectivas en Primera Categoría demostradas mediante Contabilidad Completa y Balance General, en el cual se encuentra la historia de las utilidades tributables y no tributables generadas por la empresa, tales como la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, utilidades generadas por terceros, como los son las utilidades cuyo origen proviene de participaciones sociales, de dividendos percibidos de sociedades anónimas, o bien, de retiros de utilidades tributarias efectuadas en otras empresas que han sido recibidos en calidad de reinversión en los términos prescritos en el artículo 14, letra A N°1, letra c) de la Ley de Impuesto a la Renta.

Dicho registro nos permite controlar la antigüedad y origen de las utilidades, como su destino, puesto que en él se registran los retiros o distribuciones efectuados y los créditos asociados a éstos, a objeto de reflejar en su saldo las utilidades que se encuentran retenidas en la empresa pendiente de tributación, o bien, las pérdidas tributarias determinadas, los gastos rechazados que constituyen retiros presuntos de utilidades y las presunciones de retiros de utilidades establecidas en el inciso primero del artículo 21 de la ley de la Renta.

Adicionalmente, se registran las utilidades no tributables pendientes de retiros o distribución que se encuentran exentas de los Impuestos Global Complementario o Adicional; los ingresos no constitutivos renta; anexos conteniendo el detalle de los gastos rechazados pagados mencionados en el artículo 21; el saldo del crédito tasa adicional del ex artículo 21, como también, el saldo de utilidades generadas por la empresa vigentes al 31 de diciembre de 1983.

2.4.4. Estructura del FUT

El Fondo de Utilidades Tributables concebido de la forma como lo señala el artículo 14, letra A, N°3 de la Ley de Impuesto Renta, representa todas aquellas utilidades que constituyen flujos tributarios efectivos que los dueños de las empresas han decidido no retirar, sino que reinvertirlas al interior de ellas, postergando con ello su tributación, quedando de manifiesto que básicamente, es un registro dinámico, en donde se anotan las entradas y salidas de retiros de utilidades, teniendo éstas últimas asociadas un crédito contra los impuestos personales (global complementario o adicional). Sera necesario analizar los conceptos que fluyen de este fondo de manera que se pueda distinguir claramente la finalidad de éste y el orden de prelación que establece la Resolución Exenta N° 2154 de 1991.

Comenzando primero por presentar su estructura:

1. Utilidad bruta, es el total de la utilidad percibida o determinada.;
2. El impuesto de primera categoría, impuesto que afecta a la renta líquida imponible.
3. Utilidad Neta, es el total de la utilidad determinada menos impuesto.
4. Incremento por impuesto de primera categoría, es la utilidad neta por el factor de incremento que corresponda según la tasa del impuesto que afectó a la utilidad bruta.

5. Crédito por impuesto de primera categoría, es la (Utilidad neta + incremento) por la tasa que gravó a la renta bruta o bien, utilidad neta por factor de incremento.

Tabla N°2: Estructura FUT

UTILIDAD BRUTA	IMPUESTO	UTILIDAD NETA	INCREMENTO	CRÉDITO
Es el total de la utilidad percibida o determinada	Es el impuesto que afecta a la Renta Líquida Imponible	Total de la utilidad determinada menos el impuesto	Es la utilidad neta x el factor de incremento que corresponda según la tasa del impuesto que afecto a la utilidad bruta: $170/830 = 0,204819$ factor de incremento	bruta. O bien, utilidad neta por factor de incremento
\$1.000	\$170 (tasa de 17%)	\$830	$\$170=830 \times 0,204819$	$\$170=(830+170) \times 17\%$ O bien, $\$170=830 \times 0,204819$
Socio retira \$500	\$170	(\$500)	$(\$102)=500 \times 0,204819$	$(\$102)=500 \times 0,204819$
Saldo: \$500	\$170	\$330	$\$68=170 - 102$	

Fuente:

Tabla N°3: Aspectos a tener en cuenta:

a) Saldos	
Positivo	Negativo
Representará las utilidades tributables acumuladas en la empresa, susceptibles de ser retiradas o distribuidas a los propietarios de ella, cuya tributación con los Impuestos Global Complementario o Adicional se encuentra pendiente y los créditos por Impuesto de Primera Categoría que les haya afectado en su origen y el crédito por Tasa Adicional del ex	Indicará las perdidas tributarias acumuladas en la empresa, y/o las partidas señaladas en el inciso primero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta (gastos rechazados pagados que constituyan retiros presuntos de utilidades, presunción de retiro por el uso de bienes del activo de la empresa efectuado por sus propietarios o los familiares de éstos.

artículo 21, cuando corresponda.	
b) Retiros	
Presuntos	Efectivos
<p>Orden de imputación frente al registro FUT:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rentas presuntas, • Retiros presuntos, • Excesos de retiros de ejercicios anteriores 	<p>Orden de imputación frente al registro FUT:</p> <p>En primer lugar deben retirar las utilidades más antiguas Art. 14 letra A) N°3 letra d) de la LIR.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Si existen utilidades gravadas y no gravadas con impuesto de primera categoría o adicional, se deben retirar primero las utilidades gravadas Art.14 A) N°3 letra d) de la LIR. • Sólo en exceso de utilidades tributables se retiran las utilidades no tributables Artículo 14 letra A) N°3 letra d) de la LIR. • Cuando los retiros excedan el FUT, se considerarán como utilidades aquellas obtenidas en las sociedades en que la empresa está relacionada Art.14 A) N°1 letra a) inc. 2° de la LIR. • En el caso de que los retiros en su conjunto excedan el FUT, incluyendo el del ejercicio actual, cada socio contribuirá según la proporción que representen sus retiros en el total de ellos, respecto de dicha utilidad Art.14 A) N°1 letra a) inc.3° de la LIR. • Los retiros que se efectúen en exceso del FUT, que correspondan a utilidades gravadas con los impuestos global complementario o adicional, se considerarán realizados en el primer

	<p>ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables Art.14 A) N°1 letra b) inc.1° de la LIR.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Si las utilidades tributables de ese ejercicio no fueran suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, el remanente se entenderá retirado en el ejercicio subsiguiente en que se produzcan utilidades tributables y así sucesivamente Art.14 A) N°1 letra b) inc. 1°de la LIR. El sistema permite planificar los retiros y la carga tributaria de los propietarios.
c) Re inversiones	
El que realiza la reinversión	El que recibe la reinversión
<p>Al efectuar retiros con la finalidad de ser reinvertidos en otras empresas, estos no quedan afectos a impuesto global complementario. Puesto que los retiros se "llevan" el FUT a la sociedad que recibe la inversión. El impuesto global complementario se pagará cuando se retire FUT de esta última sociedad. (sociedades de inversiones)</p> <p>Las personas que reinviertan en sociedades anónimas postergan su tributación del impuesto global complementario hasta la venta de las acciones amparadas en la reinversión y la sociedad receptora de la referida reinversión no tiene beneficio tributario.</p>	<p>Una sociedad de persona que recibe la reinversión de utilidades tributables y se encuentra con pérdida tributaria, dichas utilidades son absorbidas, nace el derecho a la sociedad receptora de la reinversión de solicitar al Fisco el crédito por pago provisional por utilidades absorbidas (PPUA).</p> <p>Cuando una sociedad anónima distribuya dividendos a sus accionistas sociedades de personas, estos montos pasarán a formar parte de las utilidades tributables retenidas de las sociedades de personas, a las cuales se podrán imputar retiros, los que podrán ser reinvertidos cuando cumplan los requisitos que al efecto establece el artículo 14 de la LIR, postergando así su</p>

<p>Las personas que reinviertan en sociedades anónimas postergan su tributación del impuesto global complementario hasta la venta de las acciones amparadas en la reinversión y la sociedad receptora de la referida reinversión no tiene beneficio tributario.</p>	<p>tributación con los impuestos personales.</p> <p>Respecto de la reinversión que reciban las sociedades anónimas de personas naturales, no pasarán a formar parte del FUT.</p> <p>Cuando una sociedad anónima distribuya dividendos a sus accionistas sociedades de personas, estos montos pasarán a formar parte de las utilidades tributables retenidas de las sociedades de personas, a las cuales se podrán imputar retiros, los que podrán ser reinvertidos cuando cumplan los requisitos que al efecto establece el artículo 14 de la LIR, postergando así su tributación con los impuestos personales.</p>
---	---

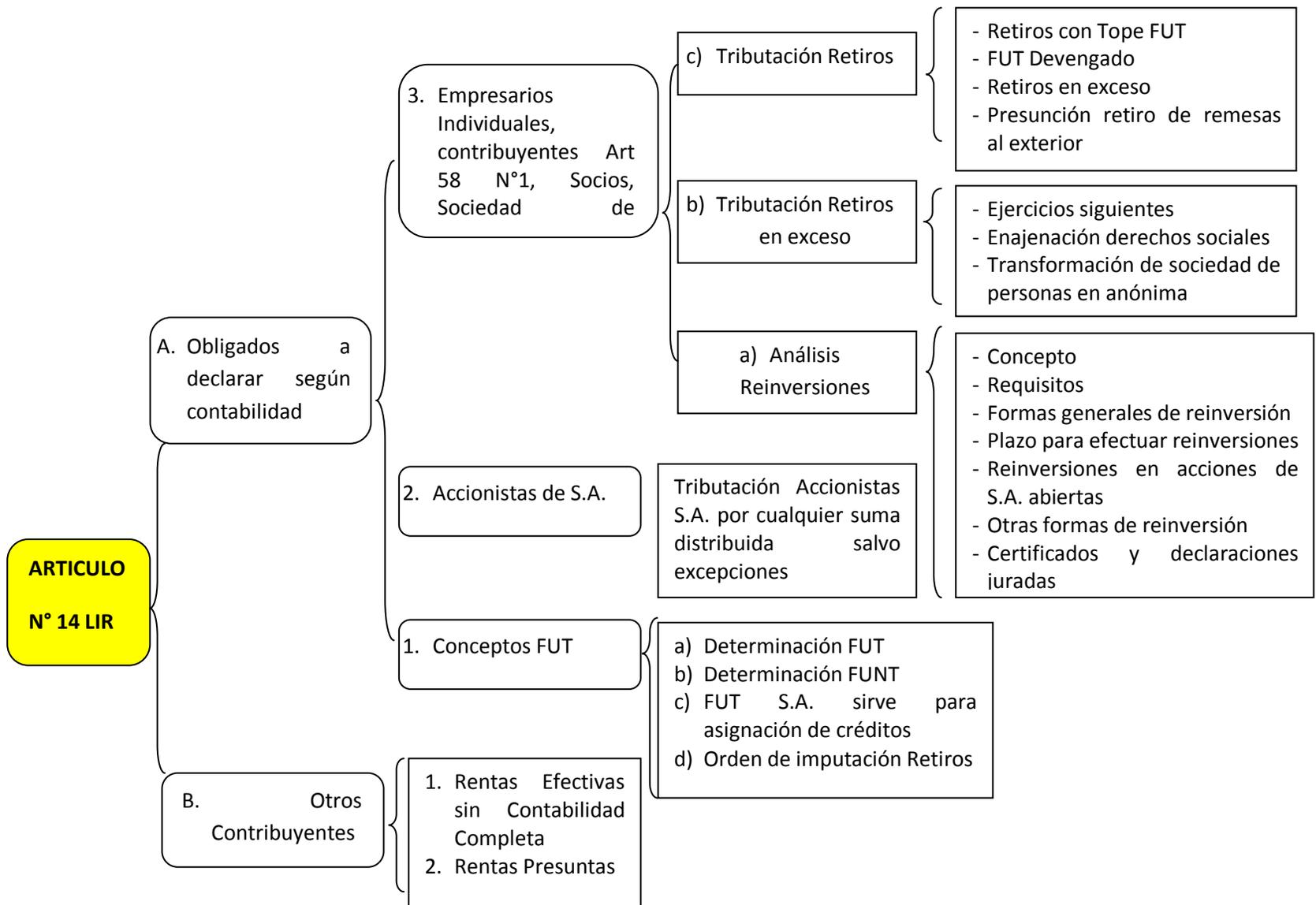
d) PPUA

Sobre utilidades ajenas	Sobre utilidades propias
<p>Si el PPUA se determina sobre utilidades ajenas (dividendos o participaciones), son ingresos tributables con el impuesto de primera categoría y se devengan al 31 de diciembre.</p> <p>Si el PPUA se determina sobre utilidades ajenas forman parte de los ingresos brutos que forman la base imponible del Pago Provisional Mensual (PPM).</p>	<p>Si el PPUA se determina sobre utilidades propias, se devenga un ingreso no tributable con el impuesto de primera categoría, y por tal razón es un ingreso al FUT como utilidades afectas a impuesto global complementario o impuesto adicional sin crédito, porque no paga impuesto de primera categoría.</p> <p>Si no está contabilizado al cierre del ejercicio, se agrega el PPUA a la renta líquida imponible y se rebaja solo los PPUA de utilidades propias ya que no tributan con</p>

	el impuesto de primera categoría.
e) Consideraciones generales	
Reglas del FUT en una S.A.	Reglas del FUT en una Sociedad Ltda.
<ul style="list-style-type: none"> • La situación tributaria del dividendo se definirá cuando exista remanente de FUT. • El FUT de una sociedad anónima se calcula parcial a la fecha de cada reparto de dividendo, oportunidad en que se imputan previamente los gastos rechazados provisionados el año anterior y pagado antes de la fecha del dividendo respectivo. Es decir, siempre se trabaja con el remanente anterior actualizado a la fecha de cada reparto de dividendo. • Toda cantidad que se distribuya tributa, salvo que se impute al FUNT. • El FUT nunca se hace negativo por distribuciones. • El FUT se hace negativo por retiros presuntos (gastos rechazados y bienes que no generan renta). • No existen dividendos en exceso en FUT de sociedad anónima. • Los retiros del FUT se imputan a la base imponible y no a la renta líquida imponible. 	<ul style="list-style-type: none"> • La situación tributaria del retiro se definirá al 31 de Diciembre de cada año. • El FUT de una Sociedad Limitada se calcula al 31 de Diciembre, fecha de imputación de retiros, oportunidad en que se imputan previamente los gastos rechazados provisionados el año anterior y pagado antes del 31 diciembre. • Los Retiros pagan impuesto solo hasta el tope de FUT. Si se han hecho retiros superiores al tope del FUT, se arrastran para el año siguiente. Si la empresa genera utilidades en el año siguiente, los retiros de años anteriores son los primeros en tributar. Se generan excesos de retiros. • El FUT se hace negativo por retiros presuntos (gastos rechazados y bienes que no generan renta). • Los retiros del FUT se imputan a la base imponible y no a la renta líquida imponible.

Fuente: Elaboración propia

Figura N°6: Análisis Sistema Tributario aplicable a las Rentas de Primera Categoría según Artículo 14, Ley de la Renta (31 de diciembre de 2014)



2.5. Reforma Tributaria 2014

El 29 de septiembre del 2014, se publica en el Diario Oficial, la Ley N° 20.780, la que establece una diversidad de cambios a la Ley sobre impuesto a la Renta, a la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, Código Tributario, y a otros cuerpos legales, constituyéndose esta en la mayor reforma tributaria desde 1990. Esta ley establece dos sistemas generales de tributación por impuesto a la renta, que han sido denominados sistema por renta atribuida y el otro sistema parcialmente integrado de la renta. El primero, regulado en la letra A del artículo 14 y el segundo en la letra B del mismo

2.5.1. Objetivos y alcances Ley N°20.780

Los cuatro principales ejes de dicha Reforma, 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 actual déficit estructural en las cuentas fiscales.
2. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.
3. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.
4. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Como se puede apreciar, uno de los objetivos más importantes de la Reforma Tributaria es aumentar la carga tributaria a las rentas del capital y aumentar los impuestos ligados al cuidado del medio ambiente. Es así, que desde el punto de vista económico, l

3,02% del PIB. Esta meta se descompone en 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. Desde el punto de vista tributario,

uno de los mecanismos utilizados para lograr dicha mayor recaudación, no sólo sería el subir la carga tributaria a las rentas del capital mediante el aumento de las tasas impositivas sino también puede lograrse aumentando la base de ingresos sobre la cual se aplican estos impuestos.

La eliminación del FUT, creado por la Reforma Tributaria implantada por la Ley N° 18.293 (D.O. 31.1.84), aunque dicha Ley no estableció la obligatoriedad de tal registro, sino que lo fue por vía administrativa, mediante la resolución N° 891 Ex. de 1985. Este no fue el único foco de menor recaudación tributaria fiscal. Es así que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización, más bien débiles, permitieron obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas, ya que se hace muy dificultoso, sancionar planificaciones tributarias que tienen el sólo propósito de sacar ventajas mediante la realización de operaciones relacionada entre sí. De este modo se hace evidente que la elusión y la evasión⁴ participan en que el sistema tributario sea aún más inequitativo.

Todo lo anterior, sirve de base a los objetivos declarados de la Reforma Tributaria. Para cumplir con dichos objetivos la Reforma propone lo siguiente:

2.5.2. Ámbitos de la Reforma Tributaria Ley N°20.780

1. Modificar el impuesto a la renta

En Chile el sistema tributario hasta antes de la reforma era integrado, la teoría económica tributaria predecía que todas las rentas, tanto del capital como del trabajo, pagasen las mismas tasas impositivas. Pero debido a permitían que franquicias tributarias mal diseñadas u obsoletas por las rentas del capital pudiesen pagar menos impuestos, ya sea por dilación del pago de los impuestos por utilidades no retiradas, regímenes especiales etc., se han convertido en fuentes de elusión e incluso de evasión de estos impuestos.

⁴ Ugalde y García (2007), el "incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida".

En este sentido, para aumentar la carga tributaria de las rentas del capital y hacer el sistema impositivo más progresivo, se plantea un conjunto de modificaciones a la Ley de la Renta, contenidas en 57 numerales, más las respectivas normas transitorias, de las cuales cabe desatacar las siguientes:

a) Aumento de la tasa del impuesto de primera categoría: Aumenta en forma gradual, la tasa del impuesto a las empresas del actual 20%, a un 25% (21,0% el 2014; 22,5% el 2015; 24% el 2016, y 25 a partir del 2017). Cabe mencionar que este impuesto seguirá operando como un anticipo de los impuestos personales, manteniéndose así la integración de impuestos entre empresas y personas.

Tabla N°4: Tasas del Impuesto de Primera Categoría

AÑO COMERCIAL	RÉGIMEN TRANSITORIO SISTEMA ACTUAL.	
2014	21,0%	
2015	22,5%	
2016	24,0%	
AÑO COMERCIAL	RÉGIMEN ATRIBUIDO (INTEGRADO) Art. 14 letra A)	DISTRIBUIDO (INTEGRADO PARCIAL) Art. 14 letra B)
2017	25,0%	25,5%
2018	25,0%	27,0%

Fuente: Elaboración propia

b) Tributación base devengada y término del FUT: A partir de la operación renta 2018, los dueños de las empresas deberán tributar por la totalidad de las utilidades de sus empresas y no sólo sobre las utilidades que retiran. De esta forma se termina con el actual mecanismo del FUT.



c) Tasa máxima marginal del impuesto de las personas: Se pretende buscar tratar de manera más equitativa las rentas del trabajo, en relación con las rentas del capital. Todo ello, para cumplir con la equidad tributaria horizontal reduciendo la tasa máxima de los impuestos personales, del 40% actual a un 35%, a partir del año comercial 2017, cuando entre en vigencia.

Tabla N°5: Tasa máxima marginal del impuesto de las personas

Sistema de tributación	Empresa	Tributación IGC		
	Tasa de impuesto	Tributación	Tasa IGC	Crédito
Integrado	25%	Renta atribuida	0-35%	Impuesto pagado
Parcialmente integrado	27%	Retiros efectivos	0 - 44,45%	65% tasa vigente

Fuente: Elaboración propia

d) Tributación sobre las ganancias de capital: Todas las ganancias de capital debe quedar gravadas con el impuesto a la renta, salvo el caso de los ingresos no renta a las ganancias de capital de acciones, cuotas de fondos con presencia bursátil y bonos que especifica la ley.

Tabla N°6: Tributación sobre las ganancias de capital

Ganancias de capital en enajenación de acciones y derechos sociales	
A) Si ha transcurrido menos de 1 año entre la fecha de adquisición y la de enajenación o cesión:	Afecta al régimen general (Impuesto de primera categoría, además de Impuesto global complementario o Impuesto Adicional, según corresponda).

<p>B) Si ha transcurrido a lo menos 1 año entre la fecha de adquisición y la de enajenación o cesión:</p>	<p>Se afectará únicamente con impuestos finales (Impuesto global complementario o Impuesto Adicional, según corresponda). Si el mayor valor es obtenido sobre base devengada, el IGC se entenderá en el período en que tuvieron las acciones o derechos, con un máximo de 10 años. Puede deducirse del mayor valor la pérdida que se obtenga de igual tipo de operaciones y en el mismo ejercicio.</p>
<p>Ganancias de capital en enajenación de bienes inmuebles</p>	
<p>a) Ganancias de capital al 2014</p>	<p>La ganancia de capital obtenida en la enajenación de bienes raíces efectuadas por personas naturales constituirá un ingreso no constitutivo de renta hasta la suma de 8.000 UF por contribuyente (límite máximo durante su vida para percibir ganancias de capital asociadas a venta de bienes raíces, independiente del número de enajenaciones que efectúe), y como tal no se gravará ni se declarará como renta.</p> <p>La parte de la ganancia de capital que exceda las 8.000 UF estará gravada con IGC o con un impuesto único de tasa de 10%, a elección del contribuyente.</p>
<p>b) Ganancias de capital antes del 2004</p>	<p>Las reglas anteriores no se aplicarán en caso de enajenaciones efectuadas por personas naturales de bienes raíces adquiridos antes del año 2004, respecto de los cuales se mantendrá la tributación actual.</p>
<p>c) Bienes raíces adquiridos a la fecha de la publicación del a Ley N°20.780 y que vendan a contar del 1° de enero de 2017</p>	<p>Por tales bienes, se podrá escoger entre las siguientes alternativas de costos:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Valor de adquisición más reajuste, incluyendo mejoras; (ii) El avalúo fiscal vigente al 1° de enero de 2017 y (iii) El valor de mercado acreditado fehacientemente a la fecha de la publicación de la ley.
<p>En caso de inmuebles adquiridos por sucesión por causa de muerte, el impuesto a las herencias constituirá un crédito contra del impuesto que grave la ganancia de capital.</p>	

Fuente: Elaboración propia

e) Tributación de los fondos: La reforma presenta una serie de modificaciones para ajustar la tributación de los vehículos de inversión (fondos mutuos y fondos de inversión públicos) al sistema sobre base devengada. Con respecto a los Fondos de Inversión Privado, la sociedad administradora deberá realizar una retención con tasa del 35% sobre las utilidades que produzca dicho fondo.

Tabla N°7: Tributación de los Fondos

Nuevo Marco de Tributación de Fondos				
	Aportantes Chilenos		Aportantes Extranjeros	
	LUF ⁵	R. TRIBUTARIA	LUF	R. TRIBUTARIA
Dividendos-Utilidades propias	Impuesto Global Complementario		Impuesto Sustituto del 10%	
			Exentos en fondos con 80% del activo en el extranjero.	
Dividendos-Utilidades de terceros	Impuesto Global Complementario		Impuesto Sustituto del 10%	
		Utilidades atribuidas por terceros (RUA) afectas a impuesto sustitutivo de 10% /Distribución efectiva no afecta a impuesto.		Utilidades atribuidas por terceros (RUA) afectas a impuesto sustitutivo de 10% /Distribución efectiva no afecta a impuesto.
Enajenación o rescate sin liquidación	Reglas aplicables a acciones de S.A (No aplica a impuestos de primera categoría en carácter de único bajo la reforma tributaria		Impuesto sustitutivo del 10%.	
Disminución de capital o rescate en liquidación	Conforme a las reglas de las devoluciones de capitales sociales			

Fuente Elaboración propia

f) Modificación de normas sobre tributación internacional: Buscan que nuestro país converja a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto "BEPS" (Base Erosion and Profit Shifting), estableciendo una norma de control internacional sobre rentas pasivas de empresas chilenas en el exterior, típicamente conocida como CFC Rule (Controlled Foreign Corporation Rule). "Esta norma combate el diferimiento de impuestos sobre rentas pasivas de fuente extranjera"

2. Incentivos a la inversión y el ahorro

⁵ Ley N°20.712 del 07 de enero 2014 "Administración de fondos de terceros y carteras individuales y deroga los cuerpos legales que indica."

En este sentido, la Reforma apunta a resolver la ecuación entre desigualdad y desarrollo inclusivo, contemplando una serie de medidas principalmente enfocadas en las empresas de menor tamaño:

a) Mejoras en mecanismos de depreciación: Se introduce un mecanismo de depreciación instantánea para las micro y pequeñas empresas que les permitirá rebajar su inversión de las utilidades de una sola vez en un año y que, en su caso, alcanza a los bienes usados. En el caso de las empresas medianas, el mecanismo de depreciación instantánea se introduce con una fórmula lineal que lo va reduciendo en la medida que una empresa se acerca al nivel de una grande. También esta norma aplica para los bienes adquiridos o terminados de construir a contar del 01.10.2014.

- Hasta 25.000 UF, se podrá depreciar en un (1) año los bienes adquiridos nuevos o usados.
- Superior a 25.000 UF y hasta 100.000 UF, se podrá depreciar los bienes nuevos o importados en un décimo (1/10) de la vida útil fijada por el SII

b) Normas especiales para las empresas pequeñas:

- Se derogan regímenes opcionales establecidos en los artículos 14 bis y 14 quáter. A contar del 01.01.2015, se deroga el régimen tributario simplificado del artículo 14 bis, consistente en tributar en 1era Categoría y Global Complementario o Adicional, solo por los retiros o distribuciones. Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014, estén acogidos al 14 Bis, pueden permanecer hasta el 31 de diciembre de 2016, con las normas vigentes al 31.12.2014
- Ampliación de los beneficiarios del artículo 14 ter: se aumenta tope de ingresos a 25.000 UF. Pueden acogerse empresas individuales o personas jurídicas;
- Rebaja transitoria de la cantidad de PPM que deben pagarse sobre los ingresos brutos percibidos o devengados a partir de octubre 2014 y hasta septiembre 2015.

- Se permite la postergación del pago del débito fiscal hasta en dos meses, para los siguientes contribuyentes:

Contribuyentes acogidos a la letra A) del art. 14 ter de la Ley de Impuesto a la Renta (venta anual no superior a 50.000 UF ; es decir las micro, pequeñas y medianas empresas)		Contribuyentes acogidos a las normas generales que no superen ingresos promedios anuales de 100.000 UF	
Plazos para acogerse:	Durante el 2015 se pueden acoger a la franquicia los contribuyentes que en el 2014 tienen ingresos del giro de hasta 25.000 UF ;	Durante el 2016 lo podrán realizar aquellos que en el año 2015 tuvieron ingresos del giro inferiores a 100.000 UF , y	En el 2017 sólo podrán acogerse a la norma aquellos contribuyentes que en promedio en los tres últimos ejercicios tengan un ingreso inferior a las 100.000 UF

- Crédito por compra de activo fijo: Se amplía el crédito al 6% para las Mype. Transitoriamente, la tasa del crédito será del 8% por 12 meses, contados de la entrada en vigencia de la ley;

Tabla N°8: Tramos de Crédito por compra de Activos Fijos

Promedio de Ventas anuales	% de crédito
Hasta UF 25.000	8%
Superior a UF 25.000 y hasta UF 100.000	% que resulte de multiplicar 8% por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales, sobre 75.000 (4% mínimo).

Fuente: Elaboración propia

- c) **Incentivo al ahorro de las personas:** Se deroga el art. 57 bis LIR que establece incentivos a la inversión en determinados instrumentos o valores, desde el primer día del mes siguiente al de publicación de la ley. (Aplicación transitoria para los existentes). Por otro lado, se establece un nuevo incentivo para las personas naturales, en cuanto a los intereses, dividendos y demás rendimientos provenientes de depósitos a plazo, cuentas de ahorro, cuotas de fondos mutuos y otros instrumentos determinados por las entidades sometidas a la fiscalización de las Superintendencias e Bancos e Instituciones Financieras, de Valores y Seguros, de Seguridad Social y de Pensiones, extendidos a nombre del contribuyente, en forma

unipersonal y nominativa, no se consideran percibidos para efectos de ser gravados con IGC, en tanto no sean retirados. (Límite 100 UTA anual de ahorro).

3. Impuestos relacionados al cuidado del medio ambiente

La Reforma Tributaria contempla dos tipos de nuevos gravámenes:

Tabla N°9: Impuestos relacionados al cuidado del medio ambiente

Impuestos para el cuidado del Medio Ambiente	a) Impuestos a las emisiones fijas	Aplicable a las emisiones producidas por fuentes conformadas por calderas o turbinas, con una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos) El componente del impuesto por daño local en salud (valoración del daño), partiendo de un piso fijado en la ley. En el caso de las emisiones por CO ₂ , se gravará cada tonelada emitida con 5 dólares de Estados Unidos de Norteamérica.
	b) Impuestos a los vehículos contaminantes	Se introduce un impuesto adicional a la importación de vehículos livianos más contaminantes, que utilicen diesel como combustible, con el objeto de incentivar el uso de vehículos menos contaminantes.

Fuente: Elaboración propia

4. **Impuestos correctivos:** El aumento del impuesto específico a las bebidas alcohólicas y a las bebidas no alcohólicas en el caso que presenten elevados contenidos de azúcares.

Tabla N°10: Impuestos Correctivos

Tipo de bebida	Tasa actual	Tasa nueva
Vinos y cervezas	15%	20,5%
Destilados	27%	31,5%
Bebidas azucaradas	13%	18%
Bebidas no azucaradas	13%	10%

Fuente: Elaboración propia

5. Impuestos Indirectos

Tabla N°11: Impuestos indirectos

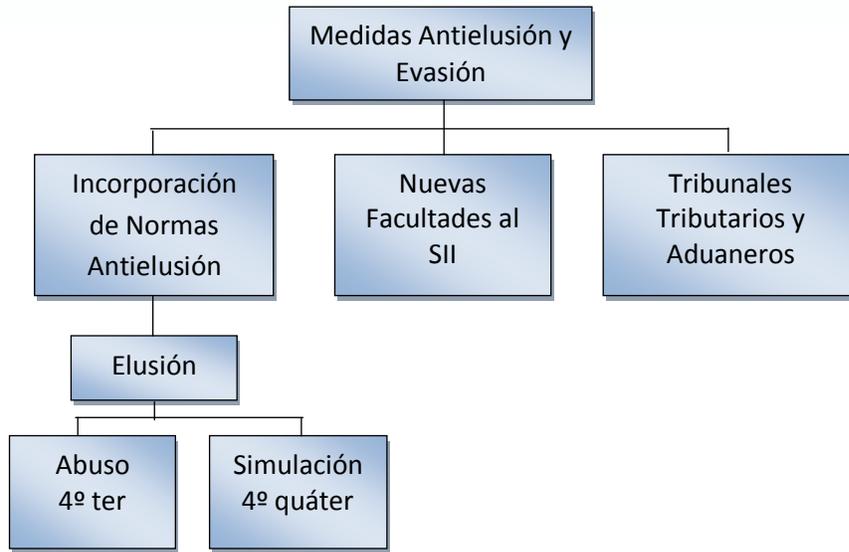
IVA en la venta de Inmuebles (rige desde el 01.01.2016)	Crédito Especial Empresas Constructoras (rige desde el 01.01.2015)	Tasa del impuesto de timbres y estampillas
---	--	--

<p>Se gravarán con IVA las ventas de inmueble habituales, cualquiera sea el vendedor, introduciendo una serie de modificaciones al D.L. N° 825. Se excluyen las operaciones no habituales. Para ventas de inmuebles usados, realizadas por un vendedor, la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra.</p>	<p>Por otra parte, se restringe el crédito especial de IVA para empresas constructoras sólo para viviendas con precio menor o igual a 2.000 UF, de manera permanente. Sin embargo, este límite será de 4.000 UF a partir del 01.01.2015; 3.000 UF a partir del 1° de enero de 2016; 2000 UF a partir 1° de enero de 2017 de manera permanente.</p>	<p>En las operaciones de crédito de dinero con plazo de vencimiento, la tasa del impuesto de Timbres y Estampillas es de un 0,66% por cada mes o fracción de mes, con un tope del 0,8%. En la actualidad la tasa es de un 0,033% con tope del 0,4%.</p>
---	--	---

Fuente: Elaboración propia

- 6. Derogación del D.L. N° 600, sobre Estatuto de la Inversión Extranjera:** Se deroga a partir del 1 ° de enero de 2016, por lo cual el Comité de Inversiones Extranjeras dejará de celebrar nuevos contratos de inversión extranjera sujetos a las reglas del referido Estatuto. Los que estuvieren ya suscritos por el Comité, continuarán rigiéndose las normas legales vigentes aplicables a sus contratos.
- 7. Reducción de la evasión y elusión:** Un elemento central de la Reforma Tributaria consiste en mejorar la efectividad de la fiscalización del pago de impuestos. Esto mediante el diseño de estrategias y planes de fiscalización, que consideren una adecuada gestión del riesgo de incumplimiento, para así aumentar el cumplimiento las normas. Por ello, se establece que la carga de la prueba corresponderá en estos casos al SII y que será el Juez Tributario el que tendrá que decidir al respecto. Asimismo, se establece el principio de buena fe de los contribuyentes, que implica que el SII debe reconocer los efectos de los actos celebrados, según la forma que adopten. Para aplicar esta política e implementarán tanto cambios administrativos como legales.

Figura N°7: Medidas de Antielusión y Evasión



Fuente: Elaboración propia

8. Fortalecimiento de la Institucionalidad Tributaria

Para la implementación de la reforma tributaria y con ello, el cumplimiento de la meta de reducción de la evasión en medio punto del PIB, resulta fundamental fortalecer al Servicio de Impuestos Internos (SII), a través de un aumento en su dotación de funcionarios, el perfeccionamiento de la carrera funcionaria y mayores recursos para inversión tecnológica, capacitación e infraestructura. También la Tesorería General de la República verá fortalecidas sus atribuciones, junto a una mejora de la regulación legal de los procesos de cobranza de tributos adeudados.

9. Normas transitorias

Las normas transitorias complementan la reforma tributaria haciéndose cargo de detallar la gradualidad de la entrada en vigencia de las distintas medidas que comprende la Reforma Tributaria, así como también de definir las disposiciones y reglas de transición pertinentes que den continuidad a los diversos regímenes y tratamientos tributarios que se modifican, agregan o derogan, en su caso.

Cabe hacer presente que la reforma tributaria agrega una norma general

sancionatoria específica contra la elusión, el abuso de las formas jurídicas, la simulación y la planificación elusiva, en los siguientes términos, de acuerdo con el inciso primero del nuevo artículo 100 bis del Código Tributario:

"Artículo 100 bis. La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter y 4° quáter de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales".

En este sentido, la elusión, pasa principalmente por una serie de ajustes normativos, como la inclusión de la norma general antielusión aludida precedentemente. Se incluyen las siguientes medidas:

- Facultar al SII para acceder a información necesaria para cumplir su misión fiscalizadora, de entidades tales como la Superintendencia de Valores y Seguros, la Comisión Chilena del Cobre, el Servicio Nacional de Geología y Minería y los Conservadores de Minas, entre otros.
- La incorporación al Código Tributario de facultades al SII para acceder a la información de compras pagadas por medios electrónicos, como tarjetas de crédito y débito.
- Derogación del crédito por impuesto territorial pagado por empresas inmobiliarias.
- Freno al abuso en las compras con facturas que realizan las empresas en supermercados y comercios similares. Pudiendo deducir dichos gastos cuando sean autorizados por el SII en la medida que digan relación con el giro de la empresa y no sean excesivos.
- Derogación de los regímenes especiales contenidos en los artículos 14 bis y 14

quáter.

- Eliminación del FUT.
- Limitar los regímenes de renta presunta sólo a las microempresas.

Por último, en relación a la evasión, se pretende combatirla a través del fortalecimiento de la capacidad fiscalizadora de las instituciones de la administración tributaria, con más tecnología, más profesionales y mayores facultades.

CAPÍTULO 3:

Análisis de la Reforma Tributaria

3.1 Fortalezas y debilidades de la Reforma tributaria, Ley N° 20.780

En este punto se analizarán las medidas contenidas en el Reforma Tributaria, señalando los elementos positivos y negativos. Posteriormente, se presentarán las medidas más importantes y se revisarán los puntos a favor y en contra respecto de cada uno de ellos. Posteriormente en el anexo 1, se detallaran una serie de cuadros relacionados con la Reforma Tributaria Ley N° 20.780.

Tabla N°12: Fortalezas y Debilidades, Ley N° 20.780

Fortalezas	Debilidades
<p>1. Aumento de la tasa del impuesto de primera categoría. Una medida importante para cumplir los objetivos de la Reforma, y en directa concordancia con los niveles de ingreso del país y OECD.</p> <p>2. Cambio de la tributación de dueños o propietarios de empresas (eliminación del FUT): Este es el corazón de la Reforma ya que se sustituye el artículo 14 de la Ley de la Renta, cambiando la forma de tributación de los dueños o propietarios de empresas, pasando de una base retirada a una devengada, que incluye el nuevo concepto de renta atribuida, aumentando su base de tributación.</p> <p>3. La eliminación del FUT, una de las principales fuentes de elusión, restringiendo el diferimiento de los impuestos personales sobre las rentas</p>	<p>1. Régimen general en base atribuida, introduce una mayor complejidad, tanto para los contribuyentes como para la implementación y fiscalización de la autoridad tributaria. En este sentido, coexistirán dos regímenes de tributación, el contemplado en la letra A) del artículo 14, sistema integrado sobre base atribuida, y la letra B) del mismo artículo, régimen parcialmente integrado, en base a renta percibida, al que se le agrega el especial para las empresas de menor tamaño establecido en el artículo 14 ter. En este sentido, una rectificación de un contribuyente perteneciente a un holding (empresas relacionadas) acogido al Art.14 letra A) se percata que debe rectificar la información proporcionada por el SII, lo que puede afectar a la cadena de socios o accionistas.</p>

<p>empresariales acumuladas.</p> <p>4. Eliminación de los regímenes opcionales de los artículos 14 bis y 14 quáter, además de las normas antielusión que se agregan al Código Tributario, cerrando así espacios de elusión</p> <p>Asimismo, en relación al impuesto al valor agregado, se propone gravar con dicho tributo la venta habitual de inmuebles, terminando con la elusión en relación con las transferencias entre inmobiliarias y constructoras.</p> <p>5. Régimen especial para las empresas de menor tamaño, debido a la eliminación de dos regímenes opcionales de los artículos 14 bis y 14 quáter, manteniendo su vigencia hasta el 31.12.16. Convirtiéndose el artículo 14 ter en el exclusivo régimen opcional.</p> <p>6. Modificaciones de las normas sobre tributación internacional, actualización y convergencia con los estándares internacionales, entre los que cabe destacar el artículo 41 G, que establece normas de control sobre rentas pasivas, procedimiento conocido internacionalmente como CFC Rule (Controlled Foreign Corporation Rule).</p> <p>7. Fortalecimiento de las atribuciones</p>	<p>2. No haber terminado con los regímenes de renta presunta, sólo se cambiaron los límites pasando a 9.000 UF, 5.000 UF y 17.000 UF los montos topes para las actividades agrícolas, del transporte y minería, respectivamente.</p> <p>3. No gravar el FUT acumulado (histórico), hubiese sido complicada su aplicación y hubiese puesto en duda la viabilidad de la Reforma en su conjunto.</p>
--	---

<p>del SII: Se introducen una serie de normas al Código Tributario que fortalecen las atribuciones de fiscalización, con el objetivo de eliminar la evasión y elusión tributarias.</p> <p>8. Disminución de las tasas marginales máximas de los impuestos personales, se reducen las tasas máximas marginales de los impuestos globales complementario y único a las rentas del trabajo, disminuyendo la brecha entre tales tasas.</p> <p>9. Nuevos impuestos relacionados al cuidado del medioambiente, se establecen los impuestos verdes, a las emisiones de fuentes fijas contaminantes, y a la importación de vehículos livianos contaminantes.</p>	
---	--

Fuente: Elaboración propia

3.1.1. Aspectos positivos y negativos de algunas medidas de la Reforma Tributaria:

Tabla N°13 Aspectos positivos y negativos de la Reforma Ley N°20.780

a) Cambio del régimen general de tributación del artículo 14. (A contar del 2017)	
Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
Eliminación del FUT; el término de los retiros en exceso; las nuevas bases imponibles que se afectarán con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, que aportan a la equidad del sistema tributario chileno.	El contar con dos sistemas de tributación, por los cuales hay que optar, agrega complejidad, tanto para los contribuyentes como eventualmente para el control y fiscalización del SII. Asimismo, el sistema en base a atribuciones de renta, también agrega

	niveles de complejidad crecientes, que pueden ser difíciles de manejar por los contribuyentes, especialmente aquellos de menor tamaño, que no puedan acceder a asesorías al respecto.
--	---

b) Nuevo régimen especial para las empresas de menor tamaño, establecido en el artículo 14 ter de la Ley de la Renta. (Rige desde el 1 de enero de 2015).

Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
La ampliación de eventuales beneficiarios, al eliminar requisitos de ingreso; la tributación en base a flujos de efectivo o de caja; la posibilidad de acceder al crédito del artículo 33 bis, por la compra de activos fijos; exención del impuesto de primera categoría, bajo ciertas condiciones; acceso a nuevo mecanismo de cálculo de tasa de PPM; acceso a otros beneficios, contenidos en distintos cuerpos legales (IVA y Código Tributario).	Se mantiene la restricción para ciertas actividades, aunque se han relajado algunas de ellas.

c) Incentivo a la reinversión en favor de las empresas de menor tamaño, contenido en la letra C) del artículo 14 ter. (Rige desde el 1 de enero de 2017).

Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
Los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, pueden deducir de su base imponible de primera categoría, un monto equivalente al 20% o al 50% de las utilidades que reinviertan en sus empresas, dependiendo de si están en el régimen de la letra A) o B) del artículo 14, con un tope de 4.000 UF anuales. Un mecanismo que sirve de	Quizás el no haber aumentado la fracción de la reinversión de utilidades que se pueda deducir de la base imponible. Importante será también controlar la efectividad de la reinversión, para evitar focos de elusión.

paliativo a la eliminación del FUT.	
d) Depreciación instantánea o hiperacelerada en favor de las empresas de menor tamaño, contenida en el número 5° bis del artículo 31 de la Ley de la Renta. (Rige a contar del 1 de octubre de 2014)	
Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
Las microempresas y pequeñas empresas, con ingresos menores de 25.000 UF, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado, nuevos o usados, considerando una vida útil de un año. Las medianas empresas, con ingresos hasta 100.000 UF, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado, nuevos o importados, considerando una vida útil equivalente a una décima parte de la fijada por el SII, no pudiendo ser inferior a un año.	Otro paliativo a la eliminación del FUT, utilizado como mecanismo de reinversión, aunque evidentemente más débil, pues sólo ayuda en cuanto a mejorar la liquidez.
e) Incentivo al ahorro. Nuevo artículo 54 bis de la Ley de la Renta. (Rige desde el 1 de octubre de 2014).	
Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
Los intereses provenientes de cuentas de ahorro, depósitos a plazo y otros instrumentos por determinar, no se considerarán percibidos para efectos de gravarse con el impuesto global complementario mientras no sean retirados y permanezcan ahorrados en instrumentos del mismo tipo o sean reinvertidos en las mismas condiciones. Monto máximo de ahorro que puede beneficiarse: 100 UTA. El exceso sobre dicho monto, quedará excluido de este beneficio.	Recordando que el artículo 57 bis se deroga a contar del 1 enero de 2017, el incentivo establecido en este artículo no aparece tan robusto, especialmente si se le compara con las primitivas normas del señalado artículo 57 bis. Además de ello, las inversiones acogidas al artículo 57 bis se suman en primer lugar para efectos del límite de las 100 UTA
f) Normas antielusión y atribuciones del SII para recabar información, contenidas en el Código Tributario. (Rigen desde el 29 de septiembre de 2015)	
Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
Por una parte, se definen conductas elusivas,	Recarga de las funciones del SII, por

<p>abuso de forma jurídica y simulación, las que serán sancionadas de acuerdo al nuevo artículo 100 bis del Código Tributario. El peso de la prueba recae en el SII. Asimismo, los artículos 84 bis y 85 del mismo Código obligan a ciertas institucionales, organismos, entidades fiscalizadoras y otros contribuyentes a remitir información al SII sobre las materias indicadas en dichas normas.</p>	<p>una parte, y probablemente judicialización de una gran cantidad de causas por eventuales conductas elusivas, que colapsará los tribunales tributarios y aduaneros. En temas de fondo, se deja poco espacio para la planificación tributaria</p>
--	--

g) Aumento del impuesto de timbres y estampillas. (Rige desde el 1 de enero de 2016)

Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
<p>Difícil encontrar un aspecto positivo de esta medida, más que el afán recaudatorio de la misma. Aunque de acuerdo con el Mensaje del Proyecto de Ley, su recaudación está ligada fundamentalmente a la emisión de bonos y créditos bancarios otorgados a las grandes empresas. Asimismo, su impacto no afecta a las empresas de menor tamaño contribuyentes de IVA, pues éstas pueden descontar el tributo en comento como crédito fiscal, de acuerdo con el artículo 3° de la Ley N° 20.259.</p>	<p>Efecto negativo sobre personas y empresas que no pueden recuperar tal tributo, lo que encarece préstamos y créditos de todo tipo. Igualmente, por la eliminación del FUT, puede afectar a pequeñas empresas que se vean obligadas a endeudarse para financiar sus actividades</p>

h) Ampliación del plazo para pagar el IVA. (Rige desde el año comercial 2015)

Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
<p>Los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter y las empresas de menor tamaño podrán postergar el pago del IVA devengado en un respectivo mes, hasta dos meses después de las fechas de pago habituales.</p>	<p>Esta medida viene a reemplazar al cambio de sujeto del pago del IVA propuesto en el Proyecto de Ley original. Puede tener impactos negativos relacionados con la administración del impuesto, tanto para</p>

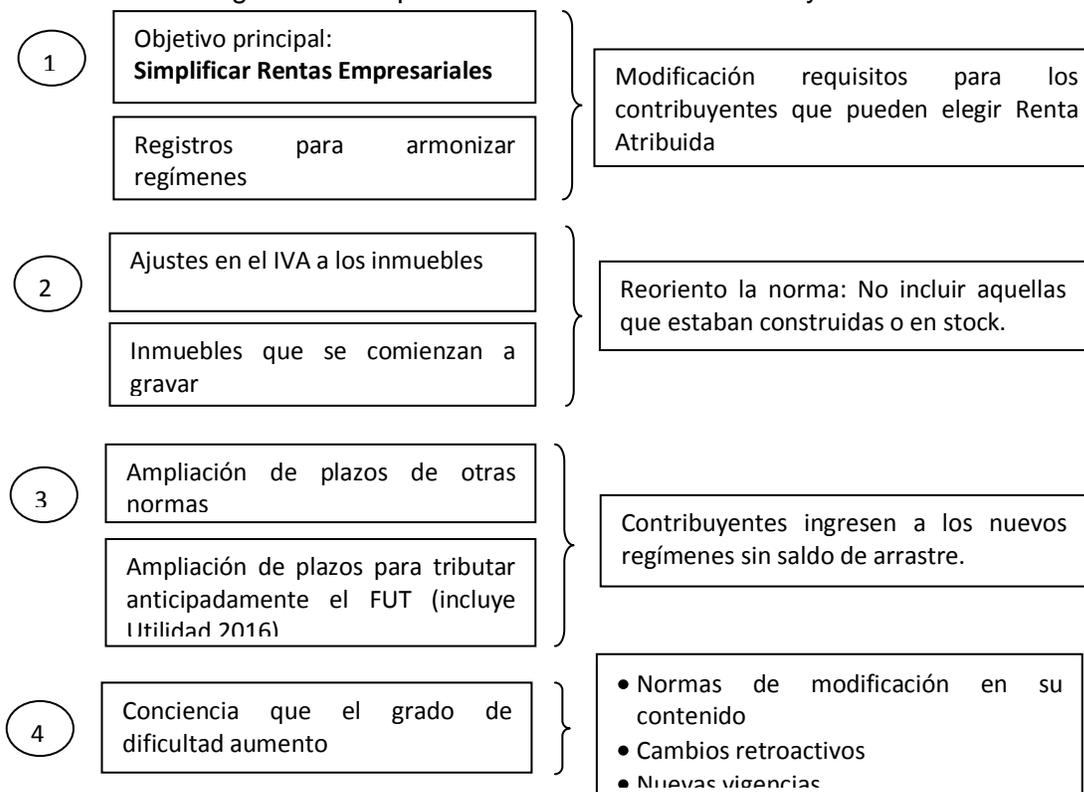
	los contribuyentes que se acojan a este beneficio como para el SII, pues complejiza el mecanismo de cálculo y declaración del IVA.
--	--

3.2. Reforma Tributaria 2016

La complejidad técnica y la magnitud de los cambios introducidos por la Reforma Tributaria del año 2014, generaron la necesidad de simplificar aspectos que dificultaban su aplicación, y por consecuencia, el cumplimiento tributario de los contribuyentes. Por ello, **Ley N° 20.899**, promulgada el 01.02.2016, publicada D.O. del 08.02.2016, la cual contiene 11 artículos y nueve artículos transitorios, introdujo ajustes relevantes en diversas materias, lo que le valió la denominación de “*Simplificación de la Reforma*”.

La implementación gradual de la Reforma Tributaria llevo a concentrarse con mayor urgencia en la aplicación de los cambios que se aproximaban, de esta forma se verificó la necesidad de ajustar y mejorar normas que en su aplicación generaban efectos indeseados o confusos. Es así, que la Ley se concentró en cuatro claves:

Figura N°8: Aspectos claves de la Reforma Ley N°20.899



Fuente: Elaboración propia

En este sentido, el Servicio de Impuestos Internos (SII) completó la elaboración y publicación de la totalidad de la normativa vinculada con la puesta en funcionamiento de la ley de adecuación y simplificación de la Reforma Tributaria, proceso que consideró la emisión de 20 circulares en el 2016 (Ver anexo 2), con instrucciones, explicaciones y ejemplos prácticos para facilitar la implementación adecuada de la nueva legislación y su correcta aplicación y asimilación por parte de los contribuyentes

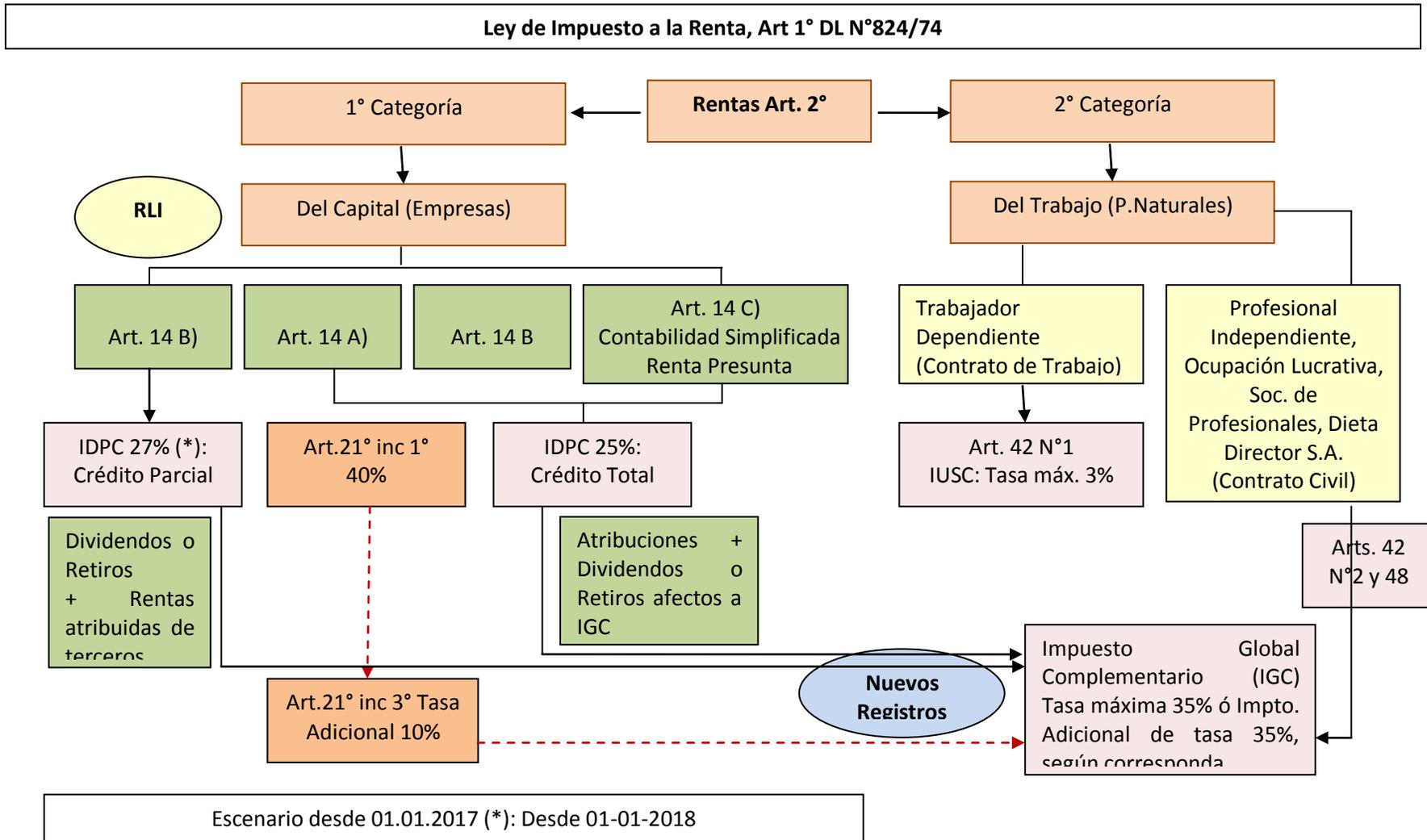
Con la publicación de la última Circular N°49 el 14 de julio de este año, la que consta de 209 páginas, 80 páginas, (40 para cada una de las opciones) se encarga de explicar en detalle y establecer las diferencias entre los regímenes de Renta Atribuida (**ArtT. 14 A**) y de Imputación Parcial de Créditos (**Art. 14 B**). El SII completó la elaboración y publicación de la totalidad de la normativa vinculada con la puesta en funcionamiento de la Ley de adecuación y simplificación de la Reforma Tributaria, dentro de los principales contenidos se encuentran:

1. Normas para optar por uno de los regímenes generales de tributación.
2. Régimen de Renta Atribuida. Artículo 14 letra A) de la LIR
3. Régimen de Imputación Parcial de Créditos. Artículo 14 letra B) de la LIR.
4. Normas de armonización de regímenes.
5. Tratamiento tributario de la Devolución de Capital
6. Tributación sobre las rentas acumuladas al Término de Giro de la empresa
7. Modificaciones a otros cuerpos legales.

En relación a los primeros tres puntos, de los cuales versa este trabajo de investigación, cabe mencionar que los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva corresponden primero al caso del **Artículo 14 A, Renta Atribuida**, siendo un régimen general de tributación en que las empresas y los dueños de las empresas deberán tributar en el mismo ejercicio por la totalidad de las rentas que generen las mismas y las que les atribuyan otras sociedades, independiente de las utilidades que retiren, y los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a utilizar como crédito contra sus propios impuestos, la totalidad, es decir el 100% del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa por tales rentas. Para el caso del segundo régimen **Artículo 14 B, Imputación Parcial** de Créditos, es un régimen de tributación en que las empresas tributan en el ejercicio y los dueños de las empresas deben tributar sobre la base de los retiros efectivos de utilidad, y a diferencia del Régimen de Renta Atribuida, los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a imputar como crédito un 100%, pero con una restitución del 35% como débito fiscal, lo que significa

sólo poder hacer uso del 65% del impuesto de Primera Categoría pagado inicialmente por la empresa. Ambas situaciones se pueden visualizar en la Figura N°9.

Figura N°9: Tributación escenario desde el 01 de enero de 2017



Fuente: Elaboración propia

3.2.1. Comparación del régimen de renta atribuida con el régimen parcialmente integrado

Se realiza sobre la base de varios criterios, a saber:

- 1- Sujeto pasivo;
- 2- Hechos gravados con impuestos finales;
- 3- Base imponible de los impuestos finales;
- 4- Ingreso máximo anual para permanecer en el régimen;
- 5- Tasa impositiva;
- 6- Período de permanencia en el régimen;
- 7- Fecha de aviso al SII para la incorporación al régimen;
- 8- Saldo Acumulado de crédito;
- 9- Tasa de crédito por IDPC;
- 10- Crédito por IDPC;
- 11- Determinación de la RLI;
- 12- Incremento para impuestos finales;
- 13- Débito fiscal por restitución de crédito;
- 14- Pago voluntario de IDPC;
- 15- Suspensión del pago de impuestos finales;
- 16- Registros que debe llevar la empresa;
- 17- Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones;
- 18- Cambio de régimen tributario;
- 19- Imposición del régimen a falta de elección; y
- 20- Cantidades gravadas con los impuestos finales cuando se retiran.

Tabla N°14: Comparación régimen de Renta Atribuida y régimen Parcialmente Integrado

RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA (Art. 14 A)	RÉGIMEN PARCIALMENTE INTEGRADO (Art. 14 B)
Régimen de tributación en base a contabilidad completa con imputación total de crédito del Impuesto de Primera	Régimen de tributación en base a contabilidad completa con imputación parcial de crédito del Impuesto de Primera

Categoría a los socios.	Categoría a los socios.
1. Sujeto Pasivo	
<p>En general, son las personas naturales o jurídicas que están obligadas a llevar contabilidad completa y sus dueños; pero, si el contribuyente no elige el régimen, a las personas, integradas por personas naturales residentes en Chile, se le impone este régimen. (Empresas Individuales, E.I.R.L., Comunidades, Sociedades de Personas (excluidas las en comandita por acciones), Sociedades por Acciones, Agencia Art.58 Nª1)</p>	<p>En general, son las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad completa y sus dueños; pero si no hay elección, se aplica, por defecto, a las sociedades anónimas (abiertas y cerradas), sociedades por acciones, sociedades en comandita por acciones y sociedades de personas cuyos socios sean personas jurídicas o residentes extranjeros. Agencia (Art.58 Nª1)</p>
2. Hechos gravados con Impuestos Finales	
<p>Principalmente, son las rentas atribuidas y, excepcionalmente son las rentas percibidas a título de retiro, remesa o distribución.</p>	<p>Principalmente, son las rentas percibidas; pero excepcionalmente, son las rentas atribuidas que provienen de otra empresa.</p>
3. Base Imponible de los Impuestos finales	
<p>La renta líquida imponible, se incluyen las rentas percibidas de otras empresas acogidas al régimen de renta atribuida o al régimen parcialmente integrado, y demás partidas afectas a los impuestos finales no incluidas en la RLI.</p> <p>También las rentas atribuidas de otras</p>	<p>Renta percibida, a título de retiro, remesa o distribución, imputables a las cantidades afectas a los impuestos finales, que consiste en la diferencia entre el capital propio tributario o el patrimonio neto financiero, el que sea mayor, por un lado y por el otro lado, las rentas exentas e ingresos no renta y el capital pagado.</p>

<p>empresas.</p> <p>Y las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, imputables a las cantidades gravadas con los impuestos finales, que es la diferencia entre el capital propio tributario o el patrimonio neto financiero, el que sea mayor, por un lado, y por el otro lado, las rentas exentas e ingresos no renta y el capital pagado.</p>	<p>Además, las rentas atribuidas provenientes de otras empresas.</p>
<p>4. Ingreso máximo anual para permanecer en el régimen</p>	
<p>Sin límite de ingresos</p>	
<p>5. Tasa Impositiva</p>	
<p>25%</p>	<p>27%</p>
<p>6. Período de permanencia en el régimen</p>	
<p>Al menos 5 años</p>	
<p>7. Fecha de aviso al SII para la incorporación al régimen</p>	
<p>Entre el 01 de junio al 31 de Diciembre del 2016.</p> <p>Empresas nuevas, deberán dar aviso al momento de hacer el inicio de actividades</p>	
<p>8. Saldo Acumulado de crédito</p>	
<p>Impuesto pagado con motivo del cambio de régimen tributario (de RPI a RRA), de fusión con empresas acogidas al régimen parcialmente integrado y por término de giro.</p>	<p>Impuesto de primera categoría pagado por la empresa, con restitución, y pagado por otras empresas, con o sin restitución.</p>

9. Tasa de crédito por impuesto de primera categoría	
<p>Por las rentas atribuidas, es la tasa del impuesto de primera categoría que se aplica sobre renta bruta.</p> <p>Tratándose de retiros, remesas o distribuciones, la tasa del crédito es la tasa de impuesto de primera categoría dividida por 100 menos la tasa del impuesto, expresada en porcentaje:</p> <p>$25/(100-25)=25/75$</p>	<p>Por los retiros, remesas o distribuciones, la tasa del crédito es la tasa del impuesto de primera categoría dividida por 100 menos la tasa del impuesto, expresada en porcentaje.</p> <p>$27/(100-27)=27/73$</p> <p>Pero, si se trata de renta atribuida de otra empresa, la tasa del crédito es la misma tasa del impuesto de primera categoría.</p>
10. Crédito por impuesto de primera categoría	
<p>Tasa aplicada sobre el monto del retiro, remesa o distribución, o sobre la renta atribuida, en su caso.</p>	<p>Tasa aplicada sobre el monto del retiro, remesa o distribución, o sobre la renta atribuida, en su caso.</p>
11. Determinación de la Renta Líquida Imponible	
<p>Para determinar la RLI, se deben incorporar las rentas percibidas de otras empresas, sea que estén acogidas al régimen de renta atribuida o al régimen parcialmente integrado, conforme a lo dispuesto en la letra a) del N°5 del Art. 33 de la LIR.</p>	<p>Para determinar la RLI, se deben incorporar las rentas percibidas de otras empresas, que estén acogidas al régimen de renta atribuida, conforme a lo dispuesto en la letra b) del N°5 del Art. 33 de la LIR.</p>
12. Incremento para impuestos finales	
<p>No hay incremento por impuesto de primera categoría por rentas atribuidas, ya</p>	<p>La renta neta percibida, a título de retiro, remesa o distribución, se incrementa con el crédito por IDPC, es decir, sobre la renta</p>

<p>que se considera la renta bruta.</p> <p>Pero, si trata de renta neta percibida, a título de retiro, remesa o distribución, afectas a impuestos finales (registro letra d), hay incremento, que se determina del mismo modo que el crédito, ya que sobre la renta percibida se aplica el factor que resulta de dividir 25 por 75, tal como se expone a continuación:</p> <p>Renta percibida x (25/75)</p>	<p>percibida se aplica el factor que resulta de dividir 27 por 73, tal como se expone a continuación:</p> <p>Renta percibida x (27/73)</p> <p>No hay incremento por impuesto de primera categoría por rentas atribuidas de otras empresas, ya que se considera la renta bruta.</p>
---	--

13. Débito Fiscal por restitución de crédito

<p>En este régimen no es procedente el débito fiscal, porque los retiros efectuados por la empresa de otra empresa acogida al régimen parcialmente integrado se incorporan a la base imponible del IDPC, y a este nivel se deduce como crédito del IDPC, menos la parte sujeta restitución.</p>	<p>Es la cantidad equivalente al 35% del crédito hecho valer por contribuyente en contra de los impuestos finales, y se aplica cuando el contribuyente percibe rentas de su propia empresa y cuando percibe rentas del régimen parcialmente integrado con crédito sujeto a restitución proveniente de otras empresas.</p>
---	---

14. Pago voluntario de impuesto de primera categoría.

<p>Cuando no hay saldo acumulado de crédito se puede optar por pagar el impuesto de primera categoría, para que el contribuyente lo deduzca del impuesto final. Para estos efectos, la cantidad retirada, remesada o distribuida, se divide por 0,75 y sobre el cociente se aplica la tasa de IDPC.</p>	<p>Cuando no hay saldo acumulado de crédito se puede optar por pagar el impuesto de primera categoría, para que el contribuyente lo deduzca del impuesto final. Para estos efectos, la cantidad retirada, remesada o distribuida, se divide por 0,73 y sobre el cociente se aplica la tasa de IDPC.</p>
---	---

<p>Por ejemplo, si el retiro es 75 se divide por 0,75=100, y sobre esta cantidad se aplica la tasa del IDPC:</p> <p>75/0,75 =100; y</p> <p>100 x 0,25 =25 =IDPC</p> <p>La empresa puede deducir la cantidad sobre la cual se calculó el impuesto de la RLI, y si resulta un excedente se puede deducir en los ejercicios siguientes.</p>	<p>Por ejemplo, si el retiro es 73 se divide por 0,73=100, y sobre esta cantidad se aplica la tasa del IDPC:</p> <p>73/0,73 =100; y</p> <p>100 x 0,27 =27 =IDPC</p> <p>No obstante, el IDPC pagado voluntariamente puede deducirse como crédito del IDPC que debe pagarse en el ejercicio siguiente o subsiguiente. Los excedentes no pueden imputarse a otros impuestos que no sea el impuesto de primera categoría.</p>
15. Suspensión del pago de impuestos finales	
<p>No hay suspensión del pago de impuesto final.</p>	<p>Hay suspensión del pago del impuesto final, sin perjuicio de la obligación de restituir el 35% del crédito.</p>
16. Registros que debe llevar la empresa	
<p>La empresa debe llevar los siguientes registros:</p> <p>a) Registro de rentas atribuidas propias (RAP)⁶;</p> <p>b) Diferencias entre la depreciación normal y acelerada (FUF)⁷;</p> <p>c) Registro de rentas exentas e ingresos no renta (REX)⁸;</p>	<p>La empresa debe llevar los siguientes registros:</p> <p>a) Rentas o cantidades Afectas al IGC o IA (RAI)¹⁰</p> <p>b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (FUF);</p> <p>c) Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)¹¹;</p>

⁶ Según lo dispuesto en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

⁷ Letra b), del número 4.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR

<p>d) Registro del saldo acumulado de crédito (SAC)⁹</p> <p>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 de 2016.</p>	<p>d) Saldo Acumulado de Créditos (SAC)¹²</p> <p>Pero además, la empresa debe mantener, en un registro, las cantidades afectas a los impuestos finales cuando se retiren, remesen o distribuyan.</p>
---	---

17. Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones

<p>Los retiros, remesas o distribuciones se imputan en el siguiente orden de prioridad:</p> <p>1° A las rentas atribuidas propias;</p> <p>2° Se imputarán al registro denominado FUF.</p> <p>3° A las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta;</p> <p>4° Al FUT histórico;</p> <p>5° Al FUNT histórico.</p>	<p>Los retiros, remesas o distribuciones se imputan en el siguiente orden de prioridad:</p> <p>1° los retiros, remesas o distribuciones deberán imputarse a las cantidades anotadas en el registro RAI;</p> <p>2° los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al registro FUF;</p> <p>3° los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al registro REX, una vez que se han agotado las rentas o cantidades anotadas como remanente del ejercicio anterior en el registro RAI y FUF, o éstas no existieren.</p> <p>4° Al FUT histórico;</p> <p>5° Al FUNT histórico.</p>
---	---

18. Cambio de régimen tributario

⁸ Establecido en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR

¹⁰ De acuerdo a lo establecido en la letra a) del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR

¹¹ Establecido en la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

⁹ Establecido en la letra d), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR

¹² Establecido en la letra d), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR

Cuando los contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida opten por cambiarse al régimen parcialmente integrado, deberán mantener, a contar del primer día en que se encuentren sujetos a las nuevas disposiciones, el registro y control de las cantidades anotadas en los registros que mantenían al término del ejercicio inmediatamente anterior al cambio de régimen. De esta manera que:

- a) Las rentas atribuidas propias, y las rentas exentas e ingresos no constitutivos rentas, señaladas en la letra a) y c), del número 4, de la letra A), se anotaran como parte del saldo del registro establecido en la letra a) del número 2 de la letra B), esto es, como rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta;
- b) El saldo de crédito establecido en la letra f) del número 4, de la referida letra A) se incorporará al saldo acumulado de los créditos no sujeto a restitución, a que se refiere el numeral ii), del número 2, de la letra B); y
- c) Las cantidades anotadas en el registro establecido en la letra d), del número 4, de la letra A), se considerará formando parte del saldo de la suma de rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional que mantenga la empresa a esa fecha.

Cuando los contribuyentes acogidos al régimen parcialmente integrado opten por acogerse al régimen de renta atribuida, deberán aplicar lo dispuesto en el número 2 del artículo 38 bis. En este caso, la empresa se afectará con los impuestos que se determinen como si hubiera dado aviso de término de giro, y el impuesto que deberá pagar, se incorporará al saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra f), del número 4, de la letra A). El impuesto del artículo 38 bis, se declarará y pagar en este caso, en la oportunidad en que deba presentarse la declaración anual de impuesto a la renta de la empresa, conforme a lo dispuesto en el artículo 69. No serán aplicables en esta situación, las normas establecidas en el número 3 del artículo 38 bis, es decir, los dueños de las empresas no pueden optar por declarar el IGC.

19. Imposición del régimen a falta de elección

Si el contribuyente no elige en tiempo y forma, se impone el régimen de renta atribuida a las empresas individuales, E.I.R.L., comunidades y sociedades de personas, integradas por personas naturales residentes en Chile.

Si el contribuyente no elige en tiempo y forma, se impone el régimen parcialmente integrado a las sociedades anónimas y a las sociedades de personas integradas por personas jurídicas o por residentes extranjeros.

20. Cantidades gravadas con los impuestos finales cuando se perciben

En el RRA, después de imputar los retiros a las rentas atribuidas y a las rentas exentas e ingresos no renta, los retiros, remesas o distribuciones se imputan al registro de la letra d) del N°4 de la letra A) del Art. 14 de la LIR, esto es, a la diferencia positiva entre el capital propio tributario o patrimonio neto financiero, el que sea mayor, y las siguientes cantidades:

- a) Rentas atribuidas propias;
- b) Rentas exentas e ingresos no renta; y
- c) Capital pagado, reajustado.

En el RPI, los retiros, remesas o distribuciones se imputan a la diferencia positiva entre el capital propio tributario o patrimonio neto financiero, el que sea mayor, y las siguientes cantidades

- a) Rentas exentas e ingresos no renta; y
- b) Capital pagado, reajustado.

Fuente: Araya, G. (2015), Elaboración propia

BIBLIOGRAFÍA

Ara, C. (2015), Reforma Tributaria, una guía para iniciar su estudio, Editorial Legal Publishing Chile.

Araya, G. (2015), Alcances de la Reforma Tributaria, Editorial Legal Publishing Chile.

Catrilef, L. (2001), Fondos de Utilidades Tributables. Editorial jurídica Conosur Ltda. Chile

CET U. Chile. 2013. "Reforma tributaria nuevo régimen tributario 14 ter". Reporte Tributario, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. Nº52. Luis González Silva Magíster en Tributación Colaborador CET Universidad de Chile.

CET U. Chile. 2013. "Cambio criterio en el FUT para Sociedades Anónimas Oficio Nº194 DE 2010". Reporte Tributario, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.

CET U. Chile. 2016. "Renta atribuida y parcialmente integrada". Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. Nº15. Jose Yañez Henriquez, M. A. in Economics, University of Minnesota, Colaborador CET Universidad de Chile.

Circular 49, Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes Nºs 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1º de enero de 2017.

Decreto Ley, Nº 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974.

Decreto Ley, Nº 830, Aprueba texto que indica del Código Tributario. Ministerio de Hacienda, Chile. Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974).

Endress, S. (2005), Tributación de propietarios de empresas, Editorial jurídica de Chile.

Figuroa, P (2009). Manual Derecho Tributario, Editorial jurídica de Chile.

Ley Nº 20.780, Aprueba texto que indica de la Ley sobre Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Ministerio de Hacienda, Chile. Publicada en el Diario oficial el 29 de septiembre de 2014.

Ley N°20.899, Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

MINISTERIO DE HACIENDA. Proyecto de Ley de reforma Tributaria, Indicaciones al proyecto de ley para implementar el Protocolo de Acuerdo. Comisión de Hacienda del Senado, 12 de agosto de 2014.

VERGARA H., Samuel. Boletín informativo N° 329. Transtecnia, octubre de 2014

ANEXOS:

ANEXOS N°1

Tablas de las modificaciones introducidas por la Reforma Tributaria

En este punto se detallarán una serie de cuadros que ayuden a entender mejor la envergadura de la Reforma Tributaria. Cabe mencionar que solo se incluyen cuadros relacionados con el impuesto a la renta principal cuerpo legal modificado por la Ley N° 20.780.

Tabla N° 15. Modificaciones introducidas a la Ley de la Renta por el artículo 1° de la Ley N° 20.780

Norma Modificatoria	Modificación	Alcances de la Modificación	Vigencia (Art.1° transitorio)
N°1), letra a), i)	Modifica párrafo 1° del N°1 del Art.2°	Se agrega la palabra “atribuyan” al concepto de renta contenido en este número	01.01.17
N°1), letra a), ii)	Deroga párrafo 2° del N° 1 del Art.2°	Dicho párrafo se refiere a que forman parte del patrimonio de las empresas acogidas al Art.14 bis las rentas percibidas o devengadas mientras no sean retiradas o distribuidas.	01.01.15
N°1), letra b)	Agrega párrafo 2° al N°2 del Art.2°	Se introduce el concepto de “renta atribuida” a este número, armonizando con el nuevo Art.14 de la LIR	01.01.17
N°2, LETRA A)	Modifica inciso 1° del Art.11	Precisa que también se consideran situados en Chile los bonos y demás títulos emitidos en el país por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en el país.	01.10.2014
N°2, letra b)	Sustituye inciso 2° del Art.11	Precisa que la fuente de los intereses, en caso de créditos, bonos y demás títulos, se entenderán situados en el domicilio del deudor, o de la casa matriz u oficina principal cuando hayan sido contraídos o emitidos a través de un P en el exterior	01.10.14
N°3)	Modifica Ar.12	Agrega a este artículo, que señala que al computar rentas de fuente extranjera, deben considerarse las liquidas percibidas, una referencia al Art. 41 G,	01.01.16

		sobre rentas pasivas.	
N°4)	Sustituye Art 14	Se establecen dos grandes regímenes de tributación: Letra A): base atribuida, con integración total Letra b) Base percibida, con integración parcial. Cabe señalar que por los años comerciales 2015 y 2016 regirá el nuevo texto fijados por el N°1) del Art. 2° transitorio.	01.01.17
N°5)	Eroga Art 14 bis	Sin embargo, se mantendrá vigente hasta el 31.12.16 de acuerdo con numeral II del Art. 3° transitorio. Igualmente, se mantendrán vigentes por el mismo período los Arts. 2°, N°1, párrafo 2°, 21, 40 N°6, 54, 62, 84, letra g) y 91 vigentes al 31.12.14	01.01.15
N°6)	Sustituye Art 14 ter	Régimen opcional. Se potencia y amplía universo de potenciales beneficiarios. Por los años calendario 2015 y 2016 regirá nuevo texto fijado por N°2) del Art. 2° transitorio.	01.01.17
N°7)	Deroga Art.14 quáter	Sin embargo, se mantendrá vigente hasta el 31.12.16 de acuerdo con numeral VIII del Art. 3° transitorio. Igualmente, se mantendrán vigentes por lo mismo período los Art. 40, N°7 y 84, letra i), vigentes al 31.12.14	01.01.15
N°8, letra a)	Modifica N°3 del Art.17	Se elimina referencia al derogado Art.57bis	01.01.17
N°8, letra b)	Sustituye N°5 del Art.17	Se elimina el carácter de ingreso no constitutivo de renta mientras no fuere distribuido, del sobreprecio, reajuste o mayor valor obtenido por S.A. en la colocación de acciones de su propia emisión.	01.01.17
N°8, letra c)	Suprime N°6 del Art.17	Se suprime la norma que otorgaba el carácter de ingreso no constitutivo de renta a la distribución de utilidades o de fondos acumulados que las S.A. hicieren a sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones.	01.01.17
N°8, letra d)	Sustituye N°7 del Art.17	Se adecuan las normas sobre devolución de capital, en concordancia con el nuevo Art.14	01.01.17

N°8, letra e)	Sustituye N°8 del Art.17	Cambia la tributación de las enajenaciones de bienes y derechos contenidos en este número.	01.01.17
N°9)	Suprime Art. 18	Dicho artículo se refería al concepto de habitualidad, que se utilizaba, entre otras normas, en las enajenaciones a que se refiere el N°8 de Art.17	01.01.16
N°10), letra a)	Modifica encabezado Art.20	Cambia tasa del impuesto de primera categoría al 25%. Tratándose de contribuyentes sujetos a la letra B) del Art. 14, dicha tasa será del 27% en régimen.	01.01.17
N°10), letra b)	Sustituye N°1 del Art.20	Establece un nuevo régimen de renta efectiva en la explotación de bienes raíces	01.01.16
N°11)	Sustituye Art.21	Tributación gastos rechazados. Aumenta a 40%, el impuesto único del inciso primero de este artículo.	01.01.17
N°12)	Modifica inciso final del Art.23	Régimen de pequeños contribuyentes. DR puede excluir del régimen del Art.24 a los pequeños comerciantes que desarrollen actividades en la vía pública bajo ciertas condiciones.	01.10.14
N°13)	Modifica inciso primero del Art.29	Se elimina referencia al N°1 del anterior Art.34, adecuando la norma al nuevo Art.34, que contiene los regímenes de renta presunta.	01.01.16
N°14)	Modifica N°3 del Art.17	Se precisa en dicho inciso que los ingresos que se excluyen de los ingresos bs son aquellos no constitutivos de renta.	01.10.14
N°15), letra a)	Modifica inciso 1° del Art.31	No procede la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente.	01.01.15
N°15), letra b)	Intercala inciso 3° nuevo al Art.31	Respecto de las cantidades a que se refiere el Art.59, cuando se originen en actos o contratos celebrados directa o indirectamente relacionadas de la entidad local respectiva en los términos del Art.41 E, solo procede su deducción como gasto en el año calendario comercial de su pago, abono en cuenta o puesta a disposición.	01.01.15

N°15), letra c)	Agrega párrafo 2° al N°1 del Art. 31	Procede la deducción como gasto de los intereses y demás gastos financieros provenientes de créditos destinados a la adquisición derechos sociales, acciones, bonos y otros capitales mobiliarios, en tanto cumplan con los demás requisitos generales establecidos para tal efecto.	01.10.14
N°15), letra d)	Sustitúyase párrafo 2° del N°3 del Art.31	Se establecen nuevas normas sobre la imputación las pérdidas tributarias y sus efectos.	01.01.17
N°15), letra e)	Suprime párrafo 3° del N°5 del Art.31	Dicho párrafo establecían normas que obligaban a considerar sólo la depreciación normal para efectos del anterior Art.14, cuestión que se regula en la nueva normativa.	01.01.17
N°15), letra f)	Intercala N°5 bis al Art.31	Introduce depreciación instantánea para las empresas de menor tamaño.	01.10.14
N°15), letra g)	Modifica N°6 del Art.31	Se cambia la expresión “empleados y obreros” por trabajadores.	01.10.14
N°15), letra h)	Modifica N°9 del Art.31	Se cambia de tratamiento tributario de la diferencia que se determina en una fusión de sociedades, cuando esta no puede distribuirse entre los activos no monetarios recibidos de la sociedad absorbida. En tal caso, la diferencia no distribuida constituirá un activo intangible, y no un gasto diferido como lo era con anterioridad a la modificación de la ley.	01.01.15
N°16), letra a)	Agrega letra c) al N°2 del Art.33	Dicha letra ordena deducir en la determinación de la RLI, ciertas cantidades que señala el Art.21	01.01.17
N°16), letra b)	Modifica párrafo 2° del N°4 del Art.33	Norma de concordancia, ajustando su texto al nuevo texto del Art.34, sobre rentas presuntas.	01.01.16
N°16), letra c)	Agrega N°5 nuevo al Art.33	Dicho número establece un agregado en la determinación de la RLI, de los retiros, dividendos y otras cantidades que señala, en tanto se cumplan las condiciones que se indican en tal norma.	01.01.17
N°17)	Sustituye Art. 33 bis	Nuevas disposiciones sobre el crédito por inversiones en activo fijo. Crédito del 6% para micro y pequeñas empresas.	01.01.15

N°18)	Sustituye Art.34	Normas sobre renta presunta. Se agrupan todas las actividades que pueden acogerse en este artículo. Cambian los límites para acogerse a cada régimen.	01.01.16
N°19)	Deroga Art.34 bis	Renta presunta del transporte pasa al Art 34.	01.01.16
N°20)	Modifica Art.37	Precisa que las facultades de fiscalización del SII contenidas en dicha norma, no se contraponen con lo dispuesto en el nuevo inciso 3° del Art.31 y en el Art. 41 E.	01.10.14
N°21)	Sustituye Art.38 bis	Nuevas normas sobre término de giro.	01.01.17
N°22), letra a)	Sustituye N°1 de Art. 39	Se precisa la exención del impuesto de 1° categoría sobre los dividendos de S.A. constituidas en el país, en concordancia con el nuevo tratamiento de los dividendos de acuerdo con los Arts. 14 y 33.	01.01.17
N°22), letra b)	Sustituye N°3 de Art. 39	Estará exenta de primera categoría la renta efectiva de bienes raíces agrícolas obtenida por personas naturales con domicilio o residencia en el país.	01.01.16
N°23), letra a)	Modifica N°6 del Art.40	En concordancia con la eliminación del Art.14 bis, se elimina la mención a dicho artículo.	01.01.15
N°23), letra b)	Modifica N°7 del Art.40	En concordancia con la eliminación del Art. 14 quáter, se suprime la exención de primera categoría que favorecía a los contribuyentes de ese artículo.	01.01.15
N°24), letra a)	Modifica párrafo 1° del N°1 del Art.41	Dicha norma se refiere a la CM a aplicar al capital propio inicial. Se elimina en la frase final la expresión "o socio de sociedades de personas"	01.01.15
N°24), letra b)	Sustituye N°s. 8° y 9° del Art.41	Precisa la forma en que debe efectuarse la CM por las inversiones efectuadas en acciones de S.A. o sociedades por acciones, y derecho en sociedad de personas, sea que la inversión se efectuó en empresas sujetas a las letras A) o B) del Art.14. Tal norma también se refiere a la suma que es susceptible de deducir como costo, tratándose de la enajenación de tales inversiones.	01.01.17

N°25)	Sustituye los Arts.41 A, 41 B, 41 C y 41 D	Nuevas normas sobre tributación internacional, adecuándose al Art. 14	01.01.17
N°26)	Modifica inciso 2° del Art.E	Se sustituye la referencia a los países o territorios incluidos en la lista a que se refiere el N°2 del Art.41 D, por una regla que permite aplicar estas normas cuando se haya producido el traslado a que se refiere al extranjero. En consecuencia, las disposiciones del Art.41 E se aplican respecto de reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios de que trata dicho artículo, cuando a juicio del SII, en virtud de ellas, se haya producido el traslado desde Chile al extranjero, de los bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país.	01.10.14
N°27)	Agrega Arts. 41F y 41 H	Mediante el Art. 41 F, se reemplazan las normas sobre exceso de endeudamiento, establecidas hasta antes de la modificación en el Art. 59. El Art.41 H establece normas para calificar si un determinado territorio o jurisdicción tiene o no un régimen fiscal preferencial	01.01.15
N°27)	Agrega Art. 41G	Reglas CFC. Se establece que los contribuyentes o patrimonios de afectación que controlen ciertas entidades en el exterior, deberán reconocer en Chile sobre base percibida o devengada y no sólo percibida como es la regla general sobre la materia, las rentas pasivas percibidas o devengadas por las cantidades en el extranjero.	01.01.16
N°28)	Modifica inciso 2° del N°1 del Art. 42	Elimina referencia al Art. 57 bis, que se deroga a contar de esta misma fecha.	01.01.17
N°29)	Elimina el N°5 del Art. 42 bis	Dicho número señala que los montos acogidos a planes de APV no pueden acogerse simultáneamente al Art. 57 bis	01.01.17
N°30)	Modifica el N°1 del Art.43	Modifica escala de tasas del impuesto único de segunda categoría, reduciendo su tasa máxima al 35%	01.01.17
N°31)	Modifica inciso 4° del Art. 47	Modificación sólo de concordancia	01.10.14
N°32)	Modifica Art.52	Modifica escala de tasas del impuesto global complementario, reduciendo su tasa máxima al 35%	01.01.17

N°33)	Agrega Art. 52 bis nuevo	Las rentas de ciertas autoridades seguirán pagando con escala de tasa máxima del 40%	01.01.17
N°34)	Sustituye N°1 del Art.54	Armonización con nuevas normas que rigen a contar de igual fecha	01.01.17
N°35)	Agrega Art. 54 bis nuevo	Nuevas normas del incentivo al ahorro de las personas.	01.10.14
N°36)	Modifica inciso 5° del Art. 55 bis	Modificación sólo de concordancia	01.10.14
N°37)	Modifica N°3 del Art. 56	Nuevas norma sobre crédito por impuesto de primera categoría. Restitución del 35% del crédito, como debito fiscal, en caso de contribuyentes de la letra B) del Art.14	01.01.17
N°38)	Deroga Art. 57 bis	Se deroga el mecanismo de incentivo al ahorro de este artículo	01.01.17
N°39) letra a)	Modifica N°1 del Art. 58	Adecuación a las nuevas reglas de tributación establecidas en el Art. 14 y demás normas legales	01.01.17
N°39) letra b)	Sustituye N°2 del Art.58	Adecuación a las nuevas reglas de tributación establecidas en el Art. 14 y demás normas legales	01.01.17
N°39) letra c)	Modifica párrafo 5° del N°3 del Art.58	Se agrega norma que establece la responsabilidad solidaria sobre los impuestos respectivos, junto con el adquirente de las acciones, que recae sobre la entidad, empresa o sociedad emisora de los activos subyacentes a que se refiere el Art. 10, o la agencia u otro establecimiento permanente en Chile, todo ello en los casos que menciona.	01.10.14
N°40) letra a)	Modifica inciso 1° del Art. 59	Norma de adecuación a la entrada en vigencia del Art.14 H	01.01.15
N°40) letra b)	Modifica N°1 del inciso 4° del Art. 59	Se eliminan las normas referentes al exceso de endeudamiento. El nuevo tratamiento se contiene, a contar de esta fecha, en el Art. 41 F	01.01.15
N°40) letra c)	Elimina inciso final	Dicho inciso que las personas que deban pagar IA de acuerdo con los Arts. 58 N°1, y 61, el impuesto que se les haya aplicado en conformidad con el Art.59 será un anticipo al impuesto definitivo que resulte de la aplicación de los artículos citados al comienzo.	01.01.15
N°41) letra a)	Modifica inciso 1° del Art. 60	Modificación de concordancia, relacionado con la atribución de rentas.	01.01.17

N°41) letra b)	Modifica inciso 2° del Art. 60	Se elimina la palabra “extranjeros”, en una modificación sólo de concordancia	01.10.14
N°42) letra a)	Modifica inciso 1° del Art. 62	Modificación de concordancia, relacionado con la atribución de rentas.	01.01.17
N°42) letra b)	Modifica inciso 2° del Art. 62	Modificación de concordancia, relacionado con la atribución de rentas.	01.01.17
N°42) letra c)	Modifica inciso 7° del Art. 62	Modificación de concordancia, relacionado con la atribución de rentas.	01.01.17
N°43)	Sustituye incisos 1° y 2° del art. 63	Nuevas normas sobre el crédito a que se refiere éste artículo	01.01.17
N°44) letra a)	Modifica N°1° del Art. 65	Se elimina referencia al impuesto único de primera categoría del Art. 17, N°8, que ya no existe: y se agrega referencia a la renta atribuida, de acuerdo con las nuevas normas del Art. 14	01.01.17
N°44) letra b)	Modifica N°3° del art. 65	Se concluye referencia a la renta atribuida, de acuerdo con las nuevas normas del Art. 14	01.01.17
N°44) letra c)	Sustituye N°4° del art. 65	Se incluye referencia a la renta atribuida, de acuerdo con las nuevas normas del Art. 14 y se establece obligación de presentar una declaración anual para los accionistas no domiciliados ni residentes en Chile sobre las rentas que se les atribuyen	01.01.17
N°45) letra a)	Modifica encabezado del Art. 69	Se modifica el encabezado de dicho artículo con el objeto de introducir el concepto de renta atribuida	01.01.17
N°45) letra b)	Modifica N°3° del Art. 69	Se elimina de las exclusiones de las rentas esporádicas aquellas señaladas en el N°8 del Art. 17 y se incluye a aquellas afectadas con la retención del Art. 69	01.01.17
N°43)	Agrego inciso final del Art. 70	Si no se acredita haber cumplido con los impuestos en caso de justificarse fondos, se aumentan los plazos de prescripción del Art. 200 CT	01.01.14
N°47)	Sustituye N° 4° del Art. 74	Adecuación a los nuevos regímenes de tributación establecidos en el Art. 14 y a las nuevas reglas sobre ganancias de capital contenidas en el N° 8 del Art. 17	01.01.17
N°48) letra a)	Modifica párrafo 1° de la letra a) del Art. 84	Adecuación por los cambios en la normativa de renta presunta	01.01.16

N°48) letra b)	Modifica letra e) del Art. 84	Adecuación por los cambios en la normativa de renta presunta	01.01.16
N°48) letra c)	Elimina letras f) y g) del Art.84	La primera de dichas letras se refiere a la renta presunta de la actividad del transporte y la letra g), a contribuyentes del Art. 14 bis	01.01.16
N°48) letra d)	Modifica letra i) del Art. 84	Adecua su texto al nuevo Art. 14 ter y a la eliminación el Art. 14 quáter	01.01.15
N°48) letra e)	Agrega párrafos 2° y 3° nuevos a la letra i) del Art. 84	Tasa especial del PPM para contribuyentes acogidos del Art. 14 ter, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile	01.01.17
N°49)	Modifica Art. 91	Modificaciones de concordancias solamente	01.01.14
N°50) letra a)	Modifica inciso 5 del Art. 97	Se establece la posibilidad de que la devolución de que se trata dicho artículo pueda efectuarse mediante la 'puesta a disposición mediante vale vista bancario o mediante pago directo a través de un Banco Estado o institución financiera habilitado al efecto	01.01.14
N°50) letra b)	Agrega inciso final al Art. 97	Se establece un plazo de 12 meses para que el SII resuelva la devolución del saldo a favor del contribuyente, cuando éste provenga de la absorción de utilidades conforme el Art. 31, N°3, sin perjuicio de las facultades con que cuenta para revisar las respectivas solicitudes de acuerdo con los Arts. 59 y 200 del Código tributario	01.01.14
N°50) letra b)	Suprime incisos 3° y 4° del Art. 8	El inciso 3° preceptúa que las sociedades administradoras del FM deben enviar SII, antes del 31 de Marzo de cada año, nómina de inversiones y rescates realizada por los partícipes durante el año calendario anterior. El inciso 4°, por su parte, otorga un crédito contra los impuestos de 1° categoría, IGC o IA	01.01.17
N°50) letra b)	Modifica inciso 6° del Art. 108	Elimina frase final de éste inciso que hace referencia al crédito establecido en el inciso 4°	01.01.17
N°50) letra c)	Modifica inciso 7° del Art. 108	Norma de adecuación solamente, agregando la palabra "mutuos" a continuación del vocablo "fondos", las tres veces que aparece esta última	01.01.17

Tabla N°16: Modificaciones introducidas a la Ley de por el artículo segundo transitorio del Ley N° 20.780

Norma Modificatoria	Modificación	Alcances de la Modificación	Vigencia
N°1)	Sustituye Art. 14	Régimen general. Se agravan con IGC o IA las cantidades que a cualquier título se retiren o distribuyan. Se acaba con los retiros en exceso. FUT sólo aplica para determinar créditos	01.01.15 a 31.12.16
N°2)	Sustituye Art. 14	Nuevo régimen simplificado, potenciado y ampliado, para empresas de menor tamaño	01.01.15 a 31.12.16
N°3)	Sustituye N°7° del Art. 17	No constituye rentas la devolución de capitales sociales. Cualquier retiro, remesa, distribución o devolución de cantidades que excedan de los conceptos señalados en dicha norma, se gravarán con los impuestos de la LIR, según las reglas generales	01.01.15 a 31.12.16
N°4)	Modifica párrafo N°2° del N°8° del Art. 17	Se elimina parte alusiva a la determinación del mayor valor en la enajenación de derecho sociales o de acciones	01.01.15 a 31.12.16
N°5)	Sustituye párrafo N°2° del N°3° del Art. 31	Sobre deducción de pérdidas de ejercicios anteriores. Armoniza con nuevas normas del Art. 14	01.01.15 a 31.12.16
N°6)	Sustituye Art. 38 bis	Nueva forma de calcular la base afecta al impuesto único establecido en dicho artículo	01.01.15 a 31.12.16
N°7)	Modifica Art. 41 A	Adecuaciones varias. Se refiere a rentas que hayan sido grabadas en el extranjero. Agregan orden de prelación del crédito respectivo en caso de contribuyentes del IGC	01.01.15 a 31.12.16
N°8)	Sustituye párrafo N°3° del Art. 41 C	Adecuación menor sobre reliquidación que deben hacer contribuyentes del Art. 42 N°1	01.01.15 a 31.12.16
N°9) letra a)	Sustituye párrafo N°1° del N°1° del Art. 54	La renta bruta global comprende la totalidad de las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente a cualquier título desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de acuerdo con la letra A) del Art. 14 y en el N°7 del Art. 17	01.01.15 a 31.12.16
N°9) letra b)	Elimina párrafo N°5 del N°1 del Art. 54	Se comprende en el párrafo 1° modificado	01.01.15 a 31.12.16
N°9) letra c)	Sustituye párrafo 6 del N°1 del Art. 54	Se incluyen en la renta bruta global también las rentas que resulten de la aplicación del Art. 41 G	01.01.15 a 31.12.16
N°10) letra a)	Sustituye inciso 2 del Art. 62	Se incluye la totalidad de las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente a cualquier título desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de acuerdo con la letra A) del Art. 14 y en el N°7 del Art. 17	01.01.15 a 31.12.16
N°10) letra	Elimina inciso 3°	Se refundió con inciso anterior, ajustándose	01.01.15 a

b)	del Art. 62	a nuevas normas del Art. 14	31.12.16
N°11) letra a)	Modifica párrafo N°3° del N°4° del Art. 74	Adecuación a nuevo texto del Art. 14. No hay retención si perceptor del retiro declara que se acogerá al N°2 de la letra A) del Art. 14	01.01.15 a 31.12.16
N°11) letra b)	Sustituye párrafo N°4° del N°4° del Art. 74	Ajuste menor relacionado con la derogación del Art. 14 bis. Debe tenerse presente, sin embargo, que el texto anterior de éste párrafo se mantendrá vigente, al igual que el Art. 14 bis hasta el 31.12.16	01.01.15 a 31.12.16
N°11) letra c)	Modifica párrafo penúltimo del N°4° del Art. 74	La empresa o sociedad respectiva deberá efectuar una retención anual del 45% sobre las cantidades señaladas en los literales i) al iv) del inciso 3° del Art. 21, declarándola según los Arts. 65, N°1, y 69	01.01.15 a 31.12.16
N°12	Agrega párrafos 2° y 3° nuevos a letra i) del Art. 84	Contribuyentes del Art. 14 ter, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean personas naturales, podrán optar por aplicar una tasa de PPM calculada en función de su IGC	01.01.15 a 31.12.16

Tabla N°17. Normas y Reglas especiales aplicables en el período de transición, de acuerdo con lo preceptuado por el Artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780

Norma	Disposiciones afectadas	Alcances de la regulación	Vigencia
Numeral I). N°1	Arts. 154, 54, 56, N°3), 62 y 63	Reglas Especiales aplicables a los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa que al 31.12.16 se mantengan en dicho régimen o inicien actividades a contar del 1.1.17	01.01.17
Numeral I). N°2	Art. 14	Tratamiento de reinversiones de utilidades realizadas a partir del 1.1.15. Deben mantenerse en un registro especial. Dichas cantidades se gravarán con IGC o IA, cuando los contribuyentes enajenen las acciones o los derechos por actos entre vivos	01.01.17
Numeral I). N°3	Art. 14	Tratándose de la conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier clase o de la división o fusión de sociedades, efectuada a partir del año comercial 2017, se aplicará lo dispuesto en los N°s 2 y 3 de la letra D del Art. 14, según corresponda, de acuerdo a su texto vigente a esa fecha	01.01.17
Numeral I). N°4	Art. 14	Los contribuyentes del Art. 14, letra A), que registren retiros en exceso, conforme de ese artículo al 31.12.16, que no correspondan a INR o rentas exentas de	01.01.17

		IGC o IA, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas de acuerdo con la letra a) del N°3 de la letra A) del Art. 14 según su texto vigente hasta el 31.12.16	
Numeral I). N°5	Art. 31	Las pérdidas que se determinen al término del año comercial 2016, y que no resulten absorbidas a esa fecha, deberán imputarse en los ejercicios siguientes, en la forma señalada en el N°3 del Art.31, según su texto vigente a contar del 1.1.17	01.01.17
Numeral I). N°6		Contribuyentes que declaren renta efectiva según CC, deberán presentar al SII una declaración informando el valor del capital propio tributario, el capital efectivamente aportado, más los aumentos y disminuciones del mismo, y sus reajustes, así como el monto de los retiros en exceso que registren	
Numeral I). N°7	Art. 17, N°8 letra a)	Tratándose de la enajenación de derecho en SP o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una SP en S.A., para los efectos de determinar el mayor valor proveniente de dicha operación, deberán deducirse del valor de aporte o adquisición, ocurridas antes del 1.1.15, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones	
Numeral I). N°8	Art. 17, N°8 letra a)	Tratándose de la enajenación de derecho en una SP adquiridos en una ocasión de transformación de una S.A en SP ocurrida antes del 1.1.15, para los efectos de determinar el mayor valor proveniente de dicha operación, deberán deducirse del valor de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR	
Numeral I). N°9	Art. 14 y 38 bis	Tratamiento del término de giro de contribuyentes acogidos a las letras A) o B) del Art. 14 a contar del 1.1.17	01.01.17
Numeral I). N°10	Art. 14	Contribuyentes del Art. 14, que hayan iniciado actividades antes del 1.6.16, deben ejercer la opción a que se refieren los incisos 2° al 6° de dicho artículo, según su texto vigente a contar del 1.1.17	
Numeral I). N°11		Régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas y retiros en exceso. Los contribuyentes de primera categoría que hayan iniciado antes del 1.1.13, en tanto cumplan con los requisitos de dicha norma	

		establece, como regla general , pagarán un tributo sustitutivo de los impuestos finales con tasa de 32%, sobre una parte del saldo de utilidades no retiradas o distribuidas pendientes de tributación con IGC o IA al 31.12.14	
Numeral II)	Art. 14 bis	Los contribuyentes que al 31.12.14 se encuentren acogidos a tal artículo podrán mantenerse en dicho régimen hasta el 31.12.16. Para esos efectos, se mantendrán también vigentes por el mismo periodo los Arts. 2°, N°1, párrafo 2°, 21,40 N°6, 54, 62,84, letra g) y 91 vigentes al 31.12.14. Al 1.1.17 se entenderán incorporados al régimen del Art. 14, pudiendo optar por acogerse al Art. 14 ter	
Numeral III)	Art. 14 ter	Los contribuyentes del Art. 14 ter, según su texto al 31.12.14, se entenderán acogidos de pleno derecho al régimen del nuevo Art. 14 ter, que rige desde el 1.1.15. Igualmente, los contribuyentes del Art. 14 ter según su texto al 31.12.16, se entenderán acogidos de pleno derecho al régimen del nuevo Art. 14 ter que rige desde el 1.1.17. En ambas situaciones, el contribuyente podrá incorporarse al régimen general del Art.14	
Numeral IV)	Art. 34	Regla para los contribuyentes acogidos a algún régimen de renta presunta al 31.12.15 que no cumplan los requisitos para acogerse al nuevo Art. 34 o para aquellos acogidos al Art 34 que opten o que se vean obligados a abandonar dicho régimen. Estos contribuyentes podrán acogerse al régimen simplificado del Art. 14 ter, siempre que cumplan los requisitos establecidos en dicha norma	01.01.16
Numeral V)	Art. 41 A y 41 C	Tratamiento de los remanentes de crédito por impuesto pagados en el extranjero. Los contribuyentes que mantengan tales remanentes al 31.12.16 podrán deducirlo del impuesto de primera categoría que se determine a partir del año 2017	01.01.17
Numeral VI)	Art. 57 bis	Normas relacionadas a la aplicación de dicho artículo, antes de su derogación. Tratamiento tributario varía si la inversión acogida a dicho artículo es anterior al año comercial 2015 o es realizada en ese año	01.01.16
Numeral VII)	Art. 33 bis	Establece alza transitoria de la tasa del crédito por activo fijo a favor de los contribuyentes EMT	01.10.14 a 01.10.15
Numeral VIII)	Art. 14 quáter	Los contribuyentes que al 31.12.14 se encuentren acogidos a tal artículo, podrán mantenerse en dicho régimen hasta el 31.12.16. Para éstos efectos, se	01.01.15 a 31.12.16

			mantendrán también vigentes por el mismo periodo los Art. 40, N°7, y 84, letra i) vigentes al 31.12.16	
Numeral IX)	Art.84		Establece normas para determinar las tasas variables de los PPM que deben aplicar los contribuyentes por efectos del alza de la tasa de primera categoría	
Numeral X)	Art. 31, 41 E y 59		Sólo proceda la deducción como gastos de cantidades afectas al impuesto del Art. 59 se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas de la entidad local , en los términos del Art 41 E, en el año calendario o comercial de su pago, abono en cuenta o puesta a disposición	01.01.15
Numeral XI)	Art. 14		Se aplicará la sanción establecida en el N°20 del Art. 97 del CT cuando el contribuyente efectúe la imputación o deducción de ingresos, costos y/o gastos e un periodo distinto a aquel en que legalmente corresponda, con el objeto de postergar la tributación o disminuir las rentas que deban gravarse conforme el nuevo régimen de tributación establecido en el Art. 14 LIR, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2017	01.01.17
Numeral XII)	Art. 31 N°5° bis		Lo dispuesto en dicho término se aplica a contar de la fecha señalada, respecto de bienes adquiridos o terminados de construir a partir de esa fecha	01.01.14
Numeral XIII)	Art. transitorio N° 20.712	7° Ley	Tratamiento tributario de los fondos de inversión y fondos mutuos. Los fondos constituidos antes del 1.1.17 deberán presentar una declaración jurada al SII y el mayor valor obtenido e la enajenación o réctate de cuotas se sujetara a lo señalado en el Art. 7° transitorio , si las cuotas fueron adquiridas antes del 1.5.14, o a las normas generales de la Ley N°20.712, si fueron adquiridas después del 1.5.14	01.01.17
Numeral XIV)	Art. transitorio N° 20.190	1° Ley	Aclara vigencia de modificación introducida por la Reforma Tributaria al literal iii) del N°1 del Art.1° transitorio señalado, agregando que no obstante el requisito a que se refiere dicho numeral, se mantiene para sociedades en que hayan invertido los fondos de inversión con anterioridad a la vigencia de dicha modificación, considerando al efecto el saldo de utilidades tributables retenidas que registren hasta el 31.12.16	01.01.17
Numeral XV)	Art. 1° Ley N° 19.420		Sin perjuicio de la modificación introducida al inciso 2° del Art.1 de esta ley, por el Art. 17), N°8, de la Ley N° 20.780, los contribuyentes que hubieren efectuado	01.01.17

		inversiones al amparo de esta ley, por los retiros que efectúen a contar del 1.1.17, en tanto deban imputarse al FUT que establecía el anterior Art. 14 LIR, se mantendrán exceptuados de lo dispuesto en la primera parte de la letra d) del N°3° de la letra A) de ésta última disposición	
Numeral XVI)	Art. 17 N° 8 letra b)	Determinación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces ubicados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos con anterioridad al 29.9.14	01.01.17
Numeral XVII)	Art. 20 letras c) y d) y 39, N°3	Los propietarios o usufructuarios de bienes raíces que declaren su renta efectivas, en el arrendamiento u otras formas de cesión o uso temporal de dichos bienes que efectúen durante el año comercial 2015, tendrán derecho al crédito establecido en la letras c) y d) del Art. 20, en concordancia con el N°3 del Art. 39, según su texto vigente hasta el 31.12.15, por el 50% del impuesto territorial	01.01.15 a 31.12.16
Numeral XVIII)	Art. 41 F	Lo dispuesto en dicho artículo, según su texto vigente a contar del 1.1.15, se aplicará considerando el conjunto de los créditos, pasivos y obligaciones que establece dicha norma. No obstante, el impuesto de 35% allí establecido, se aplicará sólo respecto de los intereses, comisiones, etc., que se paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición de contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, en virtud de créditos, pasivos y obligaciones contraídas a partir de tal fecha	01.01.15
	Art. 41 G	Las disposiciones de éste artículo se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas a partir de fecha señalada	01.01.16
Numeral XIX)	Art. 31, N°9	La modificación al N° 9 del Art. 31 rige a contar del 1.1.15, afectando las diferencias que se determinan en fusiones que se efectúan a partir de esa fecha. Con todo, aquellos procesos de fusión, en los términos del artículo 31, N°9, que se hayan iniciado con anterioridad a dicha fecha, podrán concluirse hasta el 1.1.16	01.01.15

Tablas resúmenes de las modificaciones que afectan a las empresas y personas

Como parte de los objetivos específicos de la tesis es establecer los posibles efectos que tendrá la Reforma Tributaria en grupos empresariales. A continuación se presentan tres cuadros que contienen las normas y modificaciones que afectan a las empresas como a los dueños de las mismas y que servirá de base para el análisis posterior:

Tabla N°18. Normas de la Ley N°20.780 y modificaciones incorporadas por la misma al sistema tributario chileno, que afectan directamente a las empresas

Norma Legal revisada (De la Ley N° 20.780 o modificada por ella)	Alcances de la norma legal y/o modificación	Vigencia
Art. 20 D.L. N°824	Aumento del impuesto de primera categoría: 21% en el año 2014;22,5% en el año 2015; 24% en el año 2016, y 25% en el año 2017	Alza gradual a contar del 1.10.14
Numeral IX) del Art. tercero transitorio de la Ley N° 20.780	Ajuste de las tasas de los PPM de la letra a) del Art. 84 LIR	Octubre 2014
Numeral IX) del Art. tercero transitorio de la Ley N° 20.780	Rebaja transitoria de los PPM que favorece a las EMT	Octubre 2014 a Septiembre 2015
Art. 14 D.L. N° 824	Se sustituye régimen general por un régimen que regirá transitoriamente hasta el 31.12.16. Se eliminan los conceptos de retiro en exceso y FUT devengado	01.01.15
	Se sustituye permanentemente el Art. 14, estableciendo 2 regímenes generales de tributación contenidos en sus letras A) y B), el primero con integración total y con integración parcial, el segundo	01.01.17
N°1 del numeral I) del Art. tercero transitorio de la Ley N° 20.780	Reglas que debe seguir los contribuyentes del impuesto de primera categoría que al 31.12.16 se mantengan en dicho régimen o que ingresen a él a partir del 1.1.17	01.01.17
N°4 del numeral I) del Art. tercero transitorio de la Ley N° 20.780	Tratamiento tributario de los retiros en exceso	01.01.15
N°9 del numeral I) del Art. tercero transitorio de la Ley N° 20.780	Tratamiento tributario de ciertas rentas y cantidades en caso de que los contribuyentes terminen su giro a contar del 1 de Enero de 2017	01.01.17
N°10 del numeral I) del Art.	Forma cómo debe ejercerse la	01.01.17

tercero transitorio de la Ley N° 20.780	opción de tributar de acuerdo a las normas de las letras A) y B) del artículo 14	
N°11 del numeral I) del Art. tercero transitorio de la Ley N° 20.780	Régimen opcional de tributación respecto de las rentas acumuladas en el registro FUT y de los retiros en exceso	01.01.15
Numeral II) del Art. tercero transitorio de la Ley N° 20.780	Régimen alternativo del artículo 14 bis	Hasta el 31.12.16
Numeral VIII) del Art. tercero transitorio de la Ley N° 20.780	Régimen opcional del artículo 14 quáter	Hasta el 31.12.16
Art. 14 ter, letra A, D.L. N°824	Nuevo régimen simplificado vigente entre los años calendario 2015 y 2016	01.01.15
	Régimen simplificado permanente para las Mipyme	01.01.17
Art. 14 ter, letra C, D.L. N°824	Régimen de incentivo al ahorro para empresas de menor tamaño	01.01.17
Art. 34 D.L. N°824	Renta presunta. Se unifican todos los regímenes de renta presunta en éste artículo, estableciendo nuevas regla y topes	01.01.16
Numeral IV) del Art. tercero transitorio de la Ley N° 20.780	Reglas especiales que deben seguir los contribuyentes acogidos a un régimen de renta presunta al 31.12.15	01.01.16
Art. 20, N°1, D.L. N° 824	Régimen de renta efectiva en explotación de bienes raíces	01.01.16
Art. 33 bis D.L. N° 824	Crédito por inversiones en activo fijo	01.01.15
Art. 17, N°8, D.L. N° 824	Tratamiento tributario de las ganancias de capital	01.01.17
Art. 17, N°8, letra b) D.L. N° 824	Tratamiento tributario de la enajenación de bienes raíces	01.01.17
Art. 21 D.L. N° 824	Nuevas normas relacionadas con gasto rechazados	01.01.17
Art. 31 D.L. N° 824	Modificaciones del artículo 31 de la Ley de Renta	Diversas
Art. 31, N°5 bis, D.L. N° 824	Depreciación hiper acelerada o instantánea	01.10.14
Art. 38 bis D.L. N° 824	Nuevas normas sobre término de giro	01.01.17
Párrafo 6° del Título II D.L. N°824	Tributación internacional. Se sustituyen artículo 41 A, 41 B, 41 C y 41 D. Se agregan nuevos artículos 41 F, 41 G, y 41 H, sobre exceso de endeudamiento, rentas pasivas y territorios o jurisdicción con regímenes fiscales preferenciales,	Diversas

	respectivamente	
Artículo vigesimocuarto transitorio de la Ley N° 20.780	Repatriación de inversiones en el exterior	01.01.15
Art. 2°,8°,9°,16, 18 y 19 D.L. N°825	IVA en la venta habitual de bienes raíces	01.01.16
Art. 8°, letra m) D.L. N°825	IVA en la enajenación de activos fijos	01.01.16
Art. 3°D.L. N°825	Nuevas circunstancias a considerar por el SII para cambiar el sujeto de derecho del IVA	01.01.15
Art. 23°D.L. N°825	Gastos en supermercados y su permanencia como crédito fiscal del IVA	01.01.15
Art. 64°D.L. N°825	Ampliación hasta dos meses del plazo de pago del IVA	01.01.15 (para Mipe) 01.01.16 (para Pyme)
Art. 5° Ley N°20.780 Art. duodécimo transitorio de la Ley N°20.780	Crédito especial empresas constructoras contenidas en el D.L. N° 910 de 1975. Vigencia gradual desde el 1.1.15 al 1.1.17, en relación con valor venta de inmuebles	01.01.17
Art. 42 D.L. N°825	Alza de impuesto adicional a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares	01.01.14
Art. 1°,2°,3° D.L. N°3.745	Alza de las tasas variables del impuesto de timbres y estampillas	01.01.16
Art.4°bis, 4°ter, 4°quáter y 4° quinquies del D.L N°830	Nuevas normas antielusión	30.09.15
Art. 17°D.L. N°825	Sustitución de Libros de Contabilidad por aplicaciones informáticas so sistemas tecnológicos	30.09.15
Art. 59, 59 bis, 60, 60 bis, 60°ter, 60°quáter, 60° quinquies D.L. N°830	Nuevas normas de fiscalización del SII	30.09.15
Art. 69°D.L. N°825	Aviso de término de giro	30.09.15

Tabla N°19. Normas de la Ley N°20.780 y sus modificaciones que afectan directamente a los dueños de la empresa

Norma legal revisada (De la Ley N° 20.780 o modificada por ella)	Alcances de la norma legal y/o modificación	Vigencia
Art. 14°D.L. N°824	Nuevo tratamiento de los retiros	01.01.15 a 31.12.16
Art. 14° letra A) D.L. 824	Renta atribuida	01.01.17
Art. 14° letra B) D.L. 824	Sistema semi-integrado	01.01.17
Art. 54, N°1, D.L. N°824	Renta bruta global	01.01.17
Art. 52°D.L. N°824	Rebaja de la tasa máxima	01.01.17

	marginal del impuesto global complementario	
Art. 54 bis D.L. N°824	Nuevo incentivo al ahorro de las personas	01.01.14
Art. 57 bis D.L. N°824 y numeral VI) del Art. tercero transitorio de la Ley N° 20.780	Derogación del mecanismo de incentivo al ahorro contenido en dicha norma y disposiciones transitorias que regulan su tratamiento a contar del 1 de enero de 2017	01.01.17

Tabla N°20, Normas de la Ley N°20.780 y sus modificaciones que impactan directamente a las personas naturales

Norma legal revisada (De la Ley N° 20.780 o modificada por ella)	Alcances de la norma legal y/o modificación	Vigencia
Art. 43°D.L. N°824	Rebaja de la tasa máxima del impuesto único de segundo categoría	01.01.17
Art. 3° Ley N°20.780	Impuesto a la venta de vehículos motorizados	29.12.14
Art. 39, N°3°,D.L.N°824	Exención impuesto de primera categoría que favorece a las rentas efectivas de los bienes raíces no agrícolas obtenida por personas naturales con domicilio o residencia en Chile	01.01.16
Art. séptimo transitorio Ley N°20.780	Exención transitoria del IVA en el caso habitual de bienes inmuebles	01.01.16
Art. 42 D.L. N°825	Alza de impuesto a los licores y bebidas analcohólicas	01.01.14
Art. 4° D.L. N°828	Alza de impuesto al tabaco	01.01.14

ANEXO N°2

Circulares 2016

Circular N°49 del 14 de julio del 2016	Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017.
Circular N°48 del 12 de julio del 2016	Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 de 2014 y Ley N° 20.899 de 2016 a los artículos 41 A, 41 B, y 41 C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017. Y, créditos por impuesto pagado en el extranjero sobre rentas pasivas, conforme al artículo 41 G de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016.
Circular N°47 del 12 de julio del 2016	Imparte instrucciones sobre declaración y pago del impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, contenido en el artículo 8° de la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, modificado por el artículo 8°, N° 2, de la Ley N° 20.899, de 8 de febrero de 2016, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales. Deja sin efecto Circular N° 52, de 2015.
Circular N°44 del 12 de julio del 2016	Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 y la Ley N° 20.899 a los N°s 5, 6 y 8 del artículo 17, al artículo 18 y a los N°s 8 y 9, del inciso 1°, del artículo 41, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017.
Circular N°43 del 11 de julio del 2016	Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, modificada por la Ley N° 20.899, al régimen tributario para la micro, pequeña y mediana empresa contenido en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017.
Circular N°42 del 11 de julio del 2016	Vigencia y aplicación de las normas anti elusión establecidas en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario.
Circular N°41 del 11 de julio del 2016	Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales, introducidas a los artículos 26 bis y 100 bis del Código Tributario y al procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, incorporado en materia de medidas antielusivas por la Ley N° 20.780.
Circular N°40 del 08 de julio del 2016	Instrucciones sobre el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporado por la Ley N°20.780 y modificado por la Ley N°20.899, que regula el tratamiento tributario de las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile (Sustituye a la Circular N°30, de 2015).
Circular N°39 del 08 de julio del 2016	Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley N° 20.780 respecto, entre otros, al régimen de tributación en base a renta presunta; exención del Impuesto de Primera Categoría a la renta efectiva de bienes raíces no agrícolas; adjudicación de bienes con ocasión de la disolución y liquidación de empresas y valor de costo a considerar por los adjudicatarios respecto de los bienes adjudicados; impuesto único a los gastos rechazados; y retención de impuesto Adicional.
Circular N°34 del 07 de junio del 2016	Modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899 a los artículos 41F y 41H de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y al primer párrafo, del número 2, del inciso cuarto del artículo 59, de la misma Ley. Complementa Circular N°12, de 2015.
Circular N°30 del 10 de mayo del 2016	Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, de 8 de febrero de 2016, al Código Tributario. Modifica las Circulares N°s 47, 50, 54, 57, y 59, todas de 2015. Complementa la Circular N° 58, de 2015. Fuente: Departamento de Asesoría Jurídica
Circular N°27 del 03	Modificación introducida por el artículo 3° de la Ley N° 20.899, de 08 de febrero de 2016, al N° 6 del artículo 97 del Código Tributario

de mayo del 2016

Circular N°26 del 03 de mayo del 2016 Adecua instrucciones de acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales, al N° 3 del artículo 165 del Código Tributario.

Circular N°25 del 03 de mayo del 2016 Adecua instrucciones de acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales, a los artículos 75, 84 bis y 88 del Código Tributario.

Circular N°24 del 03 de mayo del 2016 Modificación introducida por la Ley N° 20.899, de 8 de febrero de 2016, al artículo 9° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos. Modifica la Circular N° 41, de 5 de junio de 2015.
Fuente: Departamento de Asesoría Jurídica

Circular N°23 del 03 de mayo del 2016 Imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, al artículo 11, del Código Tributario. Modifica en las partes pertinentes la Circular N° 34, de 2015.

Circular N°21 del 19 de abril del 2016 Instruye sobre la vigencia y transición de las normas contenidas en la Ley N° 20.899, de 8 de febrero de 2016, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

Circular N°20 del 19 de abril del 2016 Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899, a la Ley N°20.780, respecto del régimen tributario de las micro, pequeñas y medianas empresas contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2015 o 1° de enero de 2016, y hasta el 31 de diciembre de 2016, según se indica. Modifica en parte instrucciones contenidas en Circular N°69, de 2014.

Circular N°17 del 13 de abril del 2016 Instruye sobre el régimen opcional y transitorio, vigente durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril de 2017, de pago sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2015 y/o al 31 de diciembre de 2016.

Circular N°13 del 24 de marzo del 2016 Imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, en lo que dice relación con el D.L. N° 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Ley 20.780 y Art. 21°, del D.L. N° 910, sobre crédito especial de empresas constructoras.

Circulares 2015

Circular N° 71 del 23 de Julio del 2015 Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta, relacionadas con la tributación establecida en su artículo 21 y las normas sobre retención de impuesto contenidas en el N° 4, del artículo 74. También se instruye sobre las modificaciones incorporadas a las escalas de rentas y tasas contenidas en los artículos 43 N° 1 y 52 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y la incorporación del nuevo artículo 52 bis a dicha ley.

Circular N° 70 del 23 de Julio del 2015 Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 a los N°s 5, 6 y 8 del artículo 17 y a los N°s 8 y 9, del inciso 1°, del artículo 41, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017 y reemplaza dos ejemplos contenidos en la Circular N° 42 de 2015.

Circular N° 69 del 23 de Julio del 2015 Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, 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.

Circular N° 68 Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre

- del 23 de Julio del 2015** Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre las normas para la armonización de dichos regímenes y nuevas obligaciones de informar al Servicio que tendrán las empresas.
- Circular N° 67 del 23 de Julio del 2015** Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre el régimen de imputación parcial de créditos por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales.
- Circular N° 66 del 23 de Julio del 2015** Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre el régimen de imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales.
- Circular N° 65 del 23 de Julio del 2015** Imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario por la Ley N° 20.780, en materia de medidas antielusión.
- Circular N° 64 del 13 de Julio del 2015** Instruye sobre modificaciones introducidas al Código Tributario por las Leyes N° 20.780 “reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”, y 20.720, que “sustituye el régimen concursal vigente por una ley de reorganización y liquidación de empresas y personas, y perfecciona el rol de la superintendencia del ramo” en materia de procedimientos de liquidación de empresas y personas.
- Circular N° 58 del 30 de Junio del 2015** Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a los artículos 68 y 69 del Código Tributario. Deroga la Circular N° 12, de 4 de febrero de 2003, y las Resoluciones Exentas N°s 29 y 41 de 2002.
- Circular N° 52 del 23 de Junio del 2015** Imparte instrucciones sobre declaración y pago del impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, contenido en el artículo 8° de la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.
- Circular N° 51 del 22 de Junio del 2015** Imparte instrucciones sobre la obligación de los órganos que indica de remitir información financiera y de otro tipo al Servicio de Impuestos Internos conforme al nuevo artículo 84 bis del Código Tributario incorporado por la Ley N° 20.780.
- Circular N° 48 del 15 de Junio del 2015** Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, al régimen tributario para la micro, pequeña y mediana empresa contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017.
- Circular N° 46 del 11 de Junio del 2015** Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 de 2014, a los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017.
- Circular N° 42 del 05 de Junio del 2015** Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a los artículos 2°, 8°, 9°, 12° letra F, 16° letras D y G, 18°, 19°, y 23° N° 6 del D.L. N° 825, de 1974, y normas transitorias respectivas, relacionadas con la inclusión en la normativa tributaria sobre el Impuesto al Valor Agregado de la venta de inmuebles efectuada por vendedores habituales.
- Circular N° 41 del 05 de Junio del 2015** Actualiza y sistematiza instrucciones sobre la competencia territorial de las Unidades del Servicio de Impuestos Internos y la radicación de la fiscalización, en conformidad a las modificaciones incorporadas por la Ley 20.780.

Circular N° 40 del 05 de Junio del 2015 Imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidas por la ley 20.780, al artículo 21 del código tributario en materia de empleo de expedientes electrónicos.

Circular N° 39 del 05 de Junio del 2015 Imparte instrucciones sobre nuevo número 3° que se intercala en el artículo 165 del Código Tributario por la Ley N° 20.780.