



**“RÉGIMEN RENTA ATRIBUIDA Y RÉGIMEN DE INTEGRACIÓN
PARCIAL:**

Continuidad y tratamiento FUT histórico”

Parte I

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

Alumno:

Christian Felipe Barrera Arriagada

Profesor Guía:

Boris León Cabrera

Santiago, Marzo 2017

TABLA DE CONTENIDOS

| <u>CAPÍTULO</u> | <u>PÁGINA</u> |
|---|---------------|
| 1. INTRODUCCIÓN | 1 |
| 1.1. Planteamiento. | 1 |
| 1.1.1. Planteamiento del problema..... | 1 |
| 1.1.2. Hipótesis de trabajo..... | 3 |
| 1.1.3. Objetivos. | 4 |
| 1.1.3.1. Primer objetivo. | 4 |
| 1.1.3.2. Segundo objetivo..... | 4 |
| 1.1.4. Metodología..... | 5 |
| 1.2. Estado de la cuestión..... | 5 |
| | |
| 2. MARCO TEÓRICO..... | 7 |
| 2.1. Aspectos generales de la reforma introducida a la LIR por la ley N° 20.780 de 2014 y sus modificaciones. | 7 |
| 2.1.1. Ley N° 20.780..... | 7 |
| 2.1.2. Ley N° 20.899..... | 9 |
| 2.1.3. Otras leyes modificatorias. | 12 |
| 2.2. Aspectos generales de la renta atribuida. | 12 |
| 2.3. Aspectos generales del régimen 14 A)..... | 15 |
| 2.3.1. Contribuyentes sujetos al régimen. | 15 |
| 2.3.2. Tasa del IDPC de los contribuyentes sujetos al régimen. | 16 |
| 2.3.3. Rentas atribuibles..... | 16 |
| 2.3.4. Rentas que se afectan con el IGC o IA en este régimen..... | 18 |
| 2.3.5. Registros que deben llevar los contribuyentes sujetos al régimen para el control de la tributación. | 18 |
| 2.3.6. Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones y momento en que definen su situación tributaria..... | 21 |
| 2.4. Aspectos generales del régimen 14 B)..... | 22 |
| 2.4.1. Contribuyentes sujetos al régimen. | 22 |
| 2.4.2. Tasa del IDPC de los contribuyentes sujetos al régimen. | 23 |

TABLA DE CONTENIDOS (continuación)

| <u>CAPÍTULO</u> | <u>PÁGINA</u> |
|---|----------------------|
| 2.4.3. Rentas que se afectan con el IGC o IA en este régimen..... | 23 |
| 2.4.4. Registros que deben llevar los contribuyentes sujetos al régimen para el control de la tributación. | 23 |
| 2.4.5. Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones y momento en que definen su situación tributaria..... | 26 |
| 3. DESARROLLO..... | 27 |
| 4. CONCLUSIÓN | 44 |
| 5. BIBLIOGRAFÍA | 46 |
| 6. VITA | 48 |

LISTA DE TABLAS

| <u>TABLA</u> | <u>PÁGINA</u> |
|--|---------------|
| I: Muestra el traspaso de utilidades acumuladas al 31.12.2016..... | 30 |
| II: Muestra la transición de los saldos pendientes de tributación..... | 37 |
| III: Determinación de retiros en régimen 14 A) año 2017..... | 38 |
| IV: Determinación de retiros en régimen 14 B) año 2017..... | 41 |

ABREVIATURAS

| | |
|----------|--|
| art. | : artículo |
| arts. | : artículos |
| BI | : Base Imponible |
| Cm | : Comunidades |
| CPT | : Capital Propio Tributario |
| DDAN | : Diferencia entre la depreciación acelerada y normal (ex FUF) |
| D.O. | : Diario Oficial |
| EI | : Empresa Individual o Empresario Individual |
| E.I.R.L. | : Empresa Individual de Responsabilidad Limitada |
| EP | : Establecimiento Permanente |
| FUB | : Fondo de Utilidades de Balance |
| FUF | : Fondo de Utilidades Financieras |
| FUNT | : Fondo de Utilidades No Tributables |
| FUR | : Fondo de Utilidades Reinvertidas |
| FUT | : Fondo de Utilidades Tributables |
| IA | : Impuesto Adicional |
| IDPC | : Impuesto de Primera Categoría |
| IGC | : Impuesto Global Complementario |
| inc. | : inciso |
| INR | : Ingresos No Constitutivos de Renta |
| IS | : Impuesto Sustitutivo |

ABREVIATURAS (continuación)

| | |
|-------------|--|
| LIR | : Ley sobre Impuesto a la Renta |
| N° | : número |
| PT | : Perdida Tributaria |
| RAI | : Rentas Afectas a Impuestos |
| RAP | : Rentas Atribuidas Propias |
| REX | : Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta |
| RLI | : Renta Líquida Imponible |
| S.A.A. | : Sociedad Anónima Abierta |
| S.A.C. | : Sociedad Anónima Cerrada |
| SAC | : Saldo Acumulado de Créditos |
| SII | : Servicio de Impuestos Internos |
| Soc. C.P.A. | : Sociedades en Comandita por Acciones |
| SP | : Sociedades de Personas |
| SpA | : Sociedad por Acciones |
| STUT | : Saldo Total de Utilidades Tributables |
| TEF | : Tasa Efectiva de Crédito por Impuesto de Primera Categoría |
| VIPC | : Variación del Índice de Precios al Consumidor |

RESUMEN EJECUTIVO

El propósito de esta AFE es explorar la continuidad del FUT y su coexistencia con los nuevos regímenes generales alternativos de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total del crédito por IDPC en los impuestos finales y de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales, con el objeto de desentrañar la falsedad de su eliminación, pretendida por la reforma tributaria de 2014.

En su primera parte se trata el planteamiento del problema, la hipótesis de trabajo, los objetivos, la metodología y el estado de la cuestión.

En su segunda parte se abarcan los aspectos generales de la reforma tributaria introducida a la LIR por la ley N° 20.780 de 2014 y sus modificaciones, de la renta atribuida, del régimen de Renta Atribuida y del régimen de Imputación Parcial de Créditos.

En su tercera parte se desarrolla la hipótesis de trabajo a través de un análisis comparativo de la normativa y el desarrollo de un ejercicio práctico.

En su cuarta parte se entregan las conclusiones.

En su quinta parte se contiene la bibliografía utilizada.

En su sexta parte y final se contiene una biografía profesional sucinta de los alumnos autores.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Planteamiento.

1.1.1. Planteamiento del problema.

Uno de los principales objetivos de la reforma tributaria introducida por la ley N° 20.780 era el término del FUT, para lo cual se reemplazó el antiguo art. 14 de la LIR por uno completamente nuevo. Así, entre las modificaciones introducidas al sistema de tributación se encuentra, por una parte, la eliminación del antiguo régimen general tributario basado en el sistema FUT¹ para contribuyentes sujetos al IDPC que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa y, por la otra, la creación de dos regímenes generales tributarios para dichos contribuyentes, establecidos, uno, en la letra A) del art. 14 de la LIR² y, el otro, en la letra B) del citado artículo³.

¹ Incluye el FUT, FUF, FUNT y FUB (Catrilef, 2016, pág. 24).

² En adelante indistintamente también denominado como “régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total del crédito por IDPC en los impuestos finales”, “régimen de renta atribuida” o simplemente “régimen 14 A”).

³ En adelante indistintamente también denominado como “régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales”, “régimen de imputación parcial de créditos” o simplemente “régimen 14 B”).

Pero, ¿qué es el FUT? Podemos decir que el FUT tiene, al menos, tres acepciones:

- (i) “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, como, asimismo, de las utilidades generadas por terceros, como lo son las utilidades cuyo origen proviene de participaciones sociales, de dividendos percibidos de sociedades anónimas, o bien de retiros de utilidades tributarias efectuados 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” (Catrilef, 2016, pág. 22);
- (ii) “Son 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, el crédito por Tasa Adicional del ex artículo 21 y el crédito por Impuestos Externos” (Catrilef, 2016, pág. 23); y
- (iii) “Un sistema tributario que privilegia el ahorro y la inversión de las utilidades al interior de las empresas gravando con Impuesto Global Complementario o Adicional el consumo de tales utilidades” (Cfr. Catrilef, 2016, pág. 24).

No obstante lo anterior, el art. tercero transitorio de la ley N° 20.780 reglamenta la continuidad del FUT a partir del 1 de enero 2017, coexistiendo éste, por ende, con los nuevos regímenes generales 14 A) y 14 B).

Así, en virtud de lo expresado, surgen las siguientes interrogantes: ¿se terminó el FUT?, ¿cuál FUT se terminó: el registro obligatorio, las utilidades tributables y sus créditos y/o el sistema tributario que privilegia el ahorro y la inversión?, ¿en los nuevos regímenes generales dónde se registran las utilidades y sus créditos registrados en el FUT? y ¿cuál es el orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones de las referidas utilidades?

1.1.2. Hipótesis de trabajo.

En el régimen 14 A) las cantidades que se mantengan en el FUT al 31 de diciembre de 2016 quedarán registradas en la columna (separada) STUT, con el único objeto de determinar la tasa de crédito a asignar a los retiros, remesas o distribuciones afectas a los IGC o IA. En el régimen 14 B) también quedarán registradas en la referida columna, para el sólo efecto de calcular la tasa efectiva, pero además se incorporarán en el registro RAI, al no deducirse del CPT, como un remanente del ejercicio anterior. En consecuencia, un contribuyente acogido al régimen 14 B) tributará, sólo en el año comercial 2017, en primera instancia por las rentas o cantidades registradas en el FUT debido a que estas se encuentran alocadas en el registro RAI, el cual es el primero en imputarse. No así un contribuyente acogido al régimen 14 A), quien lo hará en última instancia, siempre

y cuando haya imputado en su totalidad los registros RAP, DDAN y REX. Por tanto, la reforma tributaria no terminó con el FUT, al menos en el corto y mediano plazo.

1.1.3. Objetivos.

1.1.3.1. Primer objetivo.

Con la finalidad de acreditar las hipótesis de trabajo, esta AFE será reconducida en primer término, a través de un marco teórico en donde se van a exponer los siguientes temas:

1. Aspectos generales de la reforma introducida a la LIR por la ley N° 20.780 de 2014 y sus modificaciones;
2. Aspectos generales de la renta atribuida;
3. Aspectos generales del régimen 14 A); y
4. Aspectos generales del régimen 14 B).

1.1.3.2. Segundo objetivo.

Analizar las diferencias que se presentan entre los contribuyentes que hayan optado o que hayan quedado obligados a tributar bajo el régimen 14 A) y 14 B) en

cuanto a las normas dispuestas en el art. tercero transitorio de la ley N° 20.780 sobre las modalidades y formas en que éstos deberán tratar las utilidades del FUT, FUF, FUR y FUNT y los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016.

1.1.4. Metodología.

La sistematización que se pretende desarrollar en esta AFE implica seguir un método deductivo, puesto que se analizará la normativa vinculada al régimen 14 A) y 14 B), para seguir de manera particular con las diferencias que existen entre ambos regímenes.

1.2. Estado de la cuestión.

En esta AFE se investigará la supuesta eliminación del FUT pretendida por la reforma tributaria. De mantenerse vigente el antiguo sistema tributario representado por el FUT, su coexistencia con el nuevo sistema presenta un desafío mayor para los contribuyentes, los que deberán conocer y aplicar simultáneamente normas y procedimientos opuestos, el primero que incentiva el ahorro, la inversión y la capitalización de utilidades al interior de las empresas y, el segundo, que incentiva el retiro y la descapitalización de utilidades, lo que torna en inoperante la

supuesta simplificación del sistema tributario pretendida, también, por la referida reforma.

La doctrina sostiene que los objetivos la reforma tributaria, de eliminar el FUT y simplificar el sistema tributario, no se cumplieron porque el FUT no solamente sigue vigente en los años 2015 y 2016, sino que, además, en el art. tercero transitorio de la ley N° 20.780, se encuentre reglamentada su continuidad a partir del 1 de enero de 2017 hasta su total extinción, debiendo los contribuyentes del régimen 14 A) o B) controlar en forma separada y conservando el tratamiento tributario vigente al 31 de diciembre de 2016, los saldos de utilidades tributables FUT. A mayor abundamiento, la misma referida norma transitoria se encarga de reglamentar a qué nuevo registro deben incorporarse las utilidades del sistema tributario FUT, tanto del régimen 14 A) como del 14 B).

Al ser escasa la bibliografía sobre el tratamiento del FUT en el nuevo sistema tributario, esta AFE se torna en una gran herramienta para que contribuyentes, asesores y estudiosos de la materia puedan comprender qué pasa con el FUT en el nuevo sistema y así asegurar el cumplimiento tributario correcto.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Aspectos generales de la reforma introducida a la LIR por la ley N° 20.780 de 2014 y sus modificaciones.

2.1.1. Ley N° 20.780.

El 1 de abril de 2014, a través de mensaje presidencial N° 24-362, S.E. Presidente de la República, doña Verónica Michelle Bachelet Jeria, envió a la Honorable Cámara de Diputados del Congreso Nacional el proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

El referido mensaje expresa que, “la necesidad de **resolver las brechas de desigualdad** que hoy existen nos exige realizar cambios profundos y estructurales. La más importante de estas transformaciones nos permitirá avanzar hacia una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles” (lo destacado es nuestro) (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / BCN, 2017, pág. 3). “La envergadura de esta tarea, así como la implementación de otras políticas y programas que apuntan a la **disminución de las desigualdades**, así como la necesidad de **eliminar el déficit estructural que muestran las cuentas fiscales**, nos exigen reformar nuestro sistema tributario. **Tenemos que contar con los recursos permanentes necesarios** para hacer realidad estas transformaciones de

manera fiscalmente sustentable. **Esta reforma tributaria no sólo nos dará los recursos necesarios** para realizar las reformas antes mencionadas, sino que **también será un primer gran paso en la construcción de una sociedad más equitativa**. Siguiendo el camino de los países desarrollados presentes en la **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)**, quienes **tienen más, aportarán más**, de forma que **la sola estructura tributaria contribuirá a la disminución de la brecha entre ricos y pobres** en nuestro país” (lo destacado es nuestro) (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / BCN, 2017, pág. 3).

El referido mensaje expresa que la reforma tributaria tiene cuatro grandes objetivos, los que son:

1. “Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales;
2. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares;
3. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión; y
4. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión” (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / BCN, 2017, pág. 5).

Para alcanzar los objetivos propuestos, el referido mensaje plantea entre otras y para los fines que interesa:

1. El aumento gradual de la tasa del IDCP⁴;
2. La tributación sobre la base devengada y término del FUT⁵;
3. El ajuste a la tasa máxima marginal del impuesto de las personas⁶; y
4. Las reglas vigencia del nuevo sistema de tributación a la renta⁷.

El referido proyecto de ley concluyó en la promulgación de la ley N° 20.780 sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, publicada en el D.O. el 29 de febrero de 2014.

2.1.2. Ley N° 20.899.

Luego, el 9 de diciembre de 2015, a través de mensaje presidencial N° 1436-363, S.E. Presidente de la República, doña Verónica Michelle Bachelet Jeria, envió a la Honorable Cámara de Diputados del Congreso Nacional el proyecto de ley que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

⁴ Del 20% al 27%: 21% el 2014; 22,5 el 2015; 24% el 2016; 25% para los contribuyentes sujetos al régimen 14 A) y 25,5% para los sujetos al 14 B), el 2017; y 27% para estos últimos a contar de 2018.

⁵ A partir de la operación renta 2018 los dueños de empresas tributarán por el total de utilidades de sus empresas y no sólo sobre las que retiran.

⁶ A partir de 2017 se reduce la tasa máxima de los impuestos personales, del 40% al 35%.

⁷ Régimen permanente a partir de 2017; régimen transitorio del 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016; y orden de imputación del FUT a partir del régimen transitorio hasta su extinción.

El referido mensaje expresa que, “desde la publicación de la Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, se ha llevado a cabo un proceso gradual de implementación con una intensa participación” (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / BCN, 2016, pág. 3). Lo que llevó al Gobierno a decidir que, “resulta pertinente volver sobre aquél principio que, de acuerdo a la experiencia nacional e internacional, permite cumplir de mejor forma los objetivos del sistema tributario al menor costo posible para el Estado y los contribuyentes. Ese principio no es otro que el de **simplicidad**” (lo destacado es nuestro) (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / BCN, 2016, pág. 3).

El referido mensaje expresa que los principales objetivos del proyecto son:

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

3. Perfeccionar algunas disposiciones del Código Tributario, por ejemplo, con el fin de precisar adecuadamente la vigencia y ámbito de aplicación de la Norma General Anti Elusión; y
4. Modificar otras disposiciones legales tributarias con miras a simplificar y precisar su aplicación” (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / BCN, 2016, pág. 4).

Para alcanzar los objetivos propuestos el referido mensaje plantea, entre otras y para los fines que interesa, la simplificación del sistema de tributación a la renta⁸.

⁸ En lo pertinente:

- (i) Se limita la opción al régimen 14 A) a: (a) EI, E.I.R.L., Cm, contribuyentes del art. 58 N° 1 de la LIR (EP situados en Chile) y SP (excluida las Soc. C.P.A.) que tengan exclusivamente y en todo momento propietarios, comuneros o socios personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país; y (b) SpA que tengan exclusivamente y en todo momento accionistas contribuyentes de impuestos finales, y que en sus estatutos establezcan que la cesión de acciones, cuando se realice a una persona o entidad distinta a las referidas, se realizará previa autorización de los demás accionistas;
- (ii) Se establece como obligatorio el régimen 14 B) para: S.A.A., S.A.C., Soc. C.P.A. y empresas o entidades en que al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sea contribuyente de impuestos finales;
- (iii) Se establece por defecto, por omisión de elección expresa, el régimen 14 A), respecto de los contribuyentes referidos en la letra (a), del numeral (i) anterior, pero restringido a aquellos con domicilio o residencia en el país;
- (iv) Se establece por defecto, por omisión de elección expresa, el régimen 14 B), respecto de los contribuyentes que no estuvieren en el caso del numeral (iii) anterior;
- (v) Se limita la opción a los regímenes 14 A) o B) a EI, E.I.R.L., Cm, contribuyentes del art. 58 N° 1 de la LIR (EP situados en Chile), SP (excluida las Soc. C.P.A.) y SpA, formadas exclusivamente y en todo momento por propietarios, comuneros, socios o accionistas que sean contribuyentes de impuestos finales;
- (vi) Se establece: (a) El término de cada ejercicio comercial como época para determinar el tratamiento tributario de los retiros, remesas o distribuciones de utilidades provenientes de empresas o entidades acogidas al régimen 14 A); (b) La fecha de cada retiro, remesa o distribución de utilidades como época para determinar el tratamiento tributario de los mismos provenientes de empresas o entidades acogidas al régimen 14 B); y (c) El 1° de enero del año en que se incumpla algún requisito para acogerse al régimen 14 A), para pasar a tributar conforme al régimen 14 B);
- (vii) Se simplifican los registros: (a) Régimen 14 A) llevará: (a) RAP; (b) DDAN; (c) REX; y (d) SAC; (b) Régimen 14 B) llevará: (a) RAI; (b) DDAN; (c) REX; y (d) SAC;(viii) Se simplifica el orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones: (a) Régimen 14 A) imputará: (1°) RAP; (2°) DDAN; y (3°) REX; (b) Régimen 14 B) imputará: (1°) RAI; (2°) DDAN; y (3°) REX; y
- (ix) Se simplifican los créditos contra impuestos finales: (a) Régimen 14 A) imputarán: (1°) SAC (arts. 56 N° 3 y 63 de la LIR); y (2°) FUT (tasa promedio). El monto del crédito deberá incrementar la BI afecta a impuestos finales; (b) Régimen 14 B) imputará: (1°) SAC (arts. 56 N° 3 y 63, y 41 A y 41 C de la LIR); y (2°) FUT (tasa promedio); en ambos casos se asignan primero los créditos que se obtengan a contar del 1° de enero de 2017 y luego los provenientes del FUT.

El referido proyecto de ley concluyó en la promulgación de la ley N° 20.899 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, publicada en el D.O. el 8 de febrero de 2016.

2.1.3. Otras leyes modificatorias.

A esta fecha⁹ la ley N° 20.780 ha sido modificada también por las siguientes normas, además de la tratada en el subtítulo 2.1.2. anterior, que no van al caso detallar, pero si nombrar. Son:

1. Ley N° 20.956 que establece medidas para impulsar la productividad, publicada en el D.O. el 26 de octubre de 2016; y
2. Ley N° 20.981, ley de presupuestos del sector público correspondiente al año 2017, publicada en el D.O. el 15 de diciembre de 2016.

2.2. Aspectos generales de la renta atribuida.

La ley N° 20.780 introdujo diversas modificaciones a la LIR, entre ellas y para los fines que interesa, a partir del año comercial 2017 se modifica el sistema de tributación de la renta contenido en la LIR:

⁹ Al 5 de marzo de 2017.

- (i) Modificándose su art. 2, ampliándose el concepto de renta e incorporándose el concepto de renta atribuida; y
- (ii) Reemplazándose su art. 14, sustituyéndose el régimen general de tributación sobre la base de retiros, remesas o distribuciones y el control de las rentas empresariales acumuladas a través del FUT para la aplicación de los IGC o IA, por los nuevos regímenes generales alternativos de:
 - (a) Renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total del crédito por IDPC en los impuestos finales; y
 - (b) Renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales.

Así, en virtud de lo establecido en el N° 1 y en el párrafo 2°, del N° 2, respectivamente, ambos del art. 2, de la LIR, para los efectos de ésta, se entenderá:

- (i) “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, devenguen o **atribuyan**, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación” (lo destacado es nuestro); y
- (ii) “Por renta atribuida, aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo

14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda”.

Es así que, el concepto de renta atribuida es “restringido exclusivamente al ámbito tributario y principalmente para la aplicación de los IGC o IA” (Servicio de Impuestos Internos, 2016, pág. 18) y “el sujeto a quién se atribuye la renta, está determinado por la relación de propiedad que tiene con la empresa, comunidad o sociedad respectiva que realiza la atribución de rentas” (Servicio de Impuestos Internos, 2016, pág. 18).

Es menester señalar que, el régimen de atribución de rentas no es novedad en Chile, existió hasta el 31 de diciembre de 1983¹⁰, pero sin integración entre el IDPC y los impuestos finales, y existe, incluso antes de la dictación de la ley N° 20.780, para contribuyentes con renta efectiva sin contabilidad completa (contabilidad simplificada) o con renta presunta. A mayor abundamiento, el referido

¹⁰ “A partir del 1 de enero de 1984, en virtud de la reforma tributaria contenida en la ley N° 18.293, del referido año, que establece diversas normas sobre impuesto a la renta y, para tales efectos, modifica los decretos leyes 824, de 1974, y 910, de 1975, se instituyó en Chile un sistema para incentivar la reinversión y capitalización de las utilidades empresariales, consistente en integrar el IDPC que soportan las empresas, con los IGC o IA que gravan a los propietarios de éstas, sirviendo el primero como crédito de los segundos, y en postergar la aplicación de los referidos impuestos finales, hasta que las utilidades empresariales se repartan o distribuyan a los referidos propietarios” (Cfr. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / BCN, 2012, pág. 2).

régimen se aplica en los “Estados Unidos de Norteamérica¹¹, Alemania¹², Australia¹³, Canadá¹⁴, Dinamarca¹⁵ y el Reino Unido¹⁶” (sistemas de transparencia fiscal) (Comisión de Hacienda del Senado de la República de Chile, 2014, pág. 63).

Por último, se hace especial hincapié en que, según lo expresado en el art. 20, de la LIR, el sistema de tributación de la renta, continúa manteniendo su estructura de integración, ahora total o parcial dependiendo del régimen, entre el IDPC que afecta a las rentas obtenidas por las empresas y los IGC o IA que deban pagar sus propietarios, contribuyentes de impuestos finales.

2.3. Aspectos generales del régimen 14 A).

El régimen 14 A) se encuentra establecido en el art. 14, de la LIR, especialmente en su letra A).

2.3.1. Contribuyentes sujetos al régimen.

Podrán optar voluntariamente por este régimen: EI, E.I.R.L., Cm, SpA (cuyos estatutos no se establezca que la cesión de acciones efectuada a una persona o entidad distinta a las referidas al final de este párrafo, deberá ser aprobada

¹¹ Sociedades partnerships y s corporation.

¹² Sociedades partnerships.

¹³ Ídem.

¹⁴ Ídem.

¹⁵ Sociedades en comandita (kommanditgesellschaft).

¹⁶ Sociedades partnerships y limited liability partnership.

previamente en junta de accionistas por un quórum distinto a la unanimidad de éstos), contribuyentes del art. 58 N° 1 de la LIR (EP situados en Chile), y SP, excluidas las Soc. C.P.A., obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

Se someterán por defecto a este régimen: EI, E.I.R.L., Cm y SP, excluidas las Soc. C.P.A., obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país, que no ejercieran la opción para acogerse voluntariamente a este régimen.

2.3.2. Tasa del IDPC de los contribuyentes sujetos al régimen.

La tasa por IDPC sobre la RLI, será de un 25%.

2.3.3. Rentas atribuibles.

Los contribuyentes sujetos a este régimen atribuirán al término del año comercial respectivo, a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas que se encuentren formando parte de la empresa a esa fecha, el monto de las rentas

empresariales, determinadas en la misma oportunidad, conformado por las siguientes cantidades:

- (i) Rentas atribuidas propias: rentas o cantidades percibidas o devengadas por la empresa, incluyendo:
 - (a) Saldo positivo de la RLI determinada conforme a lo dispuesto en los arts. 29 al 33, de la LIR;
 - (b) Rentas o cantidades afectas a los IGC o IA, percibidas a título de retiros o distribuciones efectuadas desde otras empresas, comunidades o sociedades^{17 18};
 - (c) Rentas percibidas o devengadas exentas del IDPC, pero afectas a los IGC o IA; y
 - (d) Otras cantidades percibidas o devengadas que no formen parte de la RLI o de las rentas exentas del IDPC, pero afectas a los IGC o IA.
- (ii) Rentas atribuidas de terceros: rentas atribuidas a todo evento a la empresa en su carácter de propietaria, socia, comunera o accionista de otra empresa sujeta al N° 1, de la letra C), del art. 14 o a la letra A, del art. 14 ter, ambos de la LIR.

¹⁷ Estas sumas siempre estarán formando parte de la RLI del contribuyente, de acuerdo a lo establecido en el N° 5, del art. 33 de la LIR y, por tanto, se atribuyen como parte de dicha RLI.

¹⁸ Se incluyen los dividendos y retiros percibidos de otras sociedades acogidas a los regímenes 14 A) y B), y aquellos de sociedades acogidas a los referidos regímenes que hayan sido imputados al FUT determinado por la respectiva sociedad al 31.12.2016.

2.3.4. Rentas que se afectan con el IGC o IA en este régimen.

Son:

- (i) Rentas atribuidas propias y rentas atribuidas de terceros del ejercicio respectivo, ya analizadas con anterioridad; y
- (ii) Rentas o cantidades que a cualquier título se retiren, remesen o sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad, siempre que no se trate de rentas exentas de IGC o IA, INR o de cantidades que ya han cumplido totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.

2.3.5. Registros que deben llevar los contribuyentes sujetos al régimen para el control de la tributación.

Para el control de la tributación de los contribuyentes de los impuestos finales, IGC o IA, las empresas sujetas a este régimen deberán llevar los siguientes registros:

- (i) RAP. Analizado en el numeral (i), del subtítulo 2.3.3. anterior, debiendo adicionarse a las partidas de las letras (a) a la (d) del citado, el remanente del ejercicio anterior.

Se deducen de este registro:

- (a) Gastos rechazados pagados de aquellos señalados en el inc. 2º, del art. 21, de la LIR, reajustados de acuerdo a la VIPC al término del año, en el orden cronológico en que se efectúen; y
 - (b) “Retiros, remesas o distribuciones efectuados por los socios o accionistas, debidamente actualizados por la VIPC al término del año, siguiendo el orden de imputación establecido en inc. 1º, del N° 5, de la letra A, del art. 14, de la LIR” (Cfr. Catrilef, 2016, pág. 246).
- (ii) DDAN: “utilidad financiera que se genera por la aplicación de las normas sobre depreciación acelerada a los bienes del activo fijo” (Catrilef, 2016, pág. 246), incluyendo:
- (a) Saldo acumulado en el FUF al 31 de diciembre de 2016; y
 - (b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada generada a partir de 2017.

Se deducen de este registro:

- (a) Retiros, remesas o distribuciones referidos en la letra (b), del numeral (i) anterior;
 - (b) “Reversos de depreciación normal sobre la acelerada cuando se agota la vida útil tributaria” (Catrilef, 2016, pág. 246); y
 - (c) “Venta de bienes del activo fijo que generan depreciaciones acelerada” (Catrilef, 2016, pág. 246).
- (iii) REX, incluyendo:
- (a) Rentas acumuladas en el FUNT al 31 de diciembre de 2016 (rentas exentas, INR y rentas afectas a IDPC en carácter de único);

- (b) Rentas acumuladas en el FUNT y/o REX afectas con el IS del FUT¹⁹;
- (c) Rentas exentas de los IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por la empresa, como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas;
- (d) INR percibidos o devengados directamente por la empresa, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas²⁰;

Se deducen de este registro:

- (a) Costos, gastos y desembolsos imputables a las rentas enumeradas en las letras (a) a la (d) anteriores; y
 - (b) Retiros, remesas o distribuciones referidos en la letra (b), del numeral (i) anterior.
- (iv) SAC: “todos los créditos por IDPC y por impuestos finales que determine la sociedad de acuerdo al siguiente detalle:
- (a) Saldo de créditos por IDPC de los arts. 56 N° 3 y 63, de la LIR, al 31 de diciembre de 2016;
 - (b) Saldo de créditos total disponible contra los impuestos finales, según arts. 41 A y 41 C, de la LIR;
 - (c) Impuesto pagado por la empresa con ocasión del cambio de régimen 14 B) al régimen 14 A); y

¹⁹ Se registran en columna separada, ya que se encuentran libre de toda tributación y pueden ser retiradas, remesadas o distribuidas en cualquier momento sin someterse a orden de imputación.

²⁰ Forman parte de estos, los retiros y dividendos percibidos de otras empresas que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR, como por ejemplo aquellos provenientes de empresas acogidas al régimen simplificado de la letra A, del art. 14 ter, de la LIR, al régimen de renta presunta del art. 34, de la LIR, o al régimen 14 A), imputados al RAP.

(d) Impuesto a que se refiere el N° 2, del art. 38 bis, de la LIR, aplicado sobre las rentas que se determinen al término de giro de una empresa sujeta al régimen 14 B), cuando ésta resulta absorbida por una empresa sujeta al régimen 14 A)” (Cfr. Catrilef, 2016, págs. 247-248).

Se deduce de este registro:

(a) Crédito asignado a retiros o distribuciones.

2.3.6. Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones y momento en que definen su situación tributaria.

Respecto al orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones, debidamente actualizados, que se podrían afectar con el IGC o IA, al término del año en que ocurren, éste es:

- (i) Primero: cantidades acumuladas en el RAP;
- (ii) Segundo: cantidades acumuladas en el DDAN; y
- (iii) Tercero: cantidades acumuladas en el REX, comenzando con las rentas exentas del IGC o IA, luego los INR y, terminando, con las rentas afectas al IDPC en carácter de Único.

2.4. Aspectos generales del régimen 14 B).

El régimen 14 B) se encuentra establecido en el art. 14, de la LIR, especialmente en su letra B).

2.4.1. Contribuyentes sujetos al régimen.

Podrán optar voluntariamente por este régimen los mismos que de igual forma pueden hacerlo al régimen 14 A) y señalados en el subtítulo 2.3.1. anterior, con la salvedad que, respecto de las SpA no se requerirá que cumplan con el requisito relativo a la no estipulación en sus estatutos de un quórum distinto a la unanimidad de accionistas para aprobar la cesión de acciones.

Se someterán obligatoriamente a este régimen los mismos señalados en el párrafo anterior, en que al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sea persona natural con domicilio o residencia en el país y/o contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile.

A contrario sensu, también se someterán obligatoriamente a este régimen: S.A.A., S.A.C. y Soc. C.P.A.

Se someterán por defecto a este régimen aquellos que pudiendo optar voluntariamente a éste, señalados en el primer párrafo anterior, no ejercieran la opción, salvo aquellos que se sometían por defecto al régimen 14 A).

2.4.2. Tasa del IDPC de los contribuyentes sujetos al régimen.

La tasa por IDPC sobre la RLI, será de un 25,5% para el año comercial 2017 y de un 27% para el 2018.

2.4.3. Rentas que se afectan con el IGC o IA en este régimen.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas a este régimen, quedarán gravados con el IGC o IA, sobre todas las rentas o cantidades que, a cualquier título, retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad, siempre que no se trate de rentas exentas de IGC o IA, de INR o de cantidades que ya han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.

2.4.4. Registros que deben llevar los contribuyentes sujetos al régimen para el control de la tributación.

Para el control de la tributación de los contribuyentes de los impuestos finales, IGC o IA, las empresas sujetas a este régimen deberán llevar los siguientes registros:

- (i) RAI:
 - (a) “Diferencia entre el CPT al 31 de diciembre de 2016, menos el FUNT, el capital aportado actualizado y el FUR”²¹ (Catrilef, 2016, pág. 259); y
 - (b) “Diferencia entre el CPT al 31 de diciembre de cada año más los retiros y/o dividendos provisorios, menos saldo del REX y menos el capital pagado actualizado al 31 de diciembre” (Catrilef, 2016, pág. 259).

Se deducen de este registro:

- (a) “Remanente proveniente del ejercicio anterior, que no haya sido agotado con la imputación de retiros, remesas o distribuciones” (Catrilef, 2016, pág. 259); y
- (b) Retiros, remesas o distribuciones efectuados por los socios o accionistas, debidamente actualizados por la VIPC a la fecha del retiro o distribución, siguiendo el orden de imputación establecido en inc. 1º, del N° 3, de la letra B, del art. 14, de la LIR.

- (ii) DDAN, incluyendo:

- (a) Saldo acumulado en el FUF al 31 de diciembre de 2016; y
- (b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada generada a partir de 2017.

Se deducen de este registro:

- (a) Retiros, remesas o distribuciones referidos en la segunda letra (b), del numeral (i) anterior;

²¹ O sea, se incorporan las utilidades tributables pendientes de tributación determinadas en el sistema FUT vigente a la referida fecha.

- (b) “Reversos de depreciación normal sobre la acelerada cuando se agota la vida útil tributaria” (Cfr. Catrilef, 2016, pág. 260); y
 - (c) “Venta o enajenación de los bienes sometidos a depreciación acelerada que generan esta diferencia” (Catrilef, 2016, pág. 260).
- (iii) REX: se repite lo expresado en el numeral (iii), del subtítulo 2.3.5. anterior, con la salvedad que, respecto de los retiros, remesas o distribuciones que se deducen, estos son los referidos en la segunda letra (b), del numeral (i) anterior.
- (iv) SAC: “se anotan las siguientes partidas, haciendo distinción entre aquellos créditos sujetos a la obligación de restitución y aquellos que no tienen dicha obligación” (Catrilef, 2016, pág. 261):
- (a) SAC no sujeto a restitución:
 - (1) “Crédito por IDPC por retiros, dividendos o participaciones afectas al IGC o IA que perciba de empresas sujetas a los regímenes 14 A) y B), cuando éstas no resulten absorbidas por PT;
 - (2) Créditos por IDPC correspondientes a utilidades acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016;
 - (3) Saldo de créditos por impuestos pagados en el exterior, imputables directamente a los IGC o IA, conforme a los arts. 41 A y 41 C, de la LIR;
 - (4) Impuesto pagado por la empresa con ocasión del cambio de régimen 14 B) al A); y
 - (5) Impuesto establecido en el N° 2, del art. 38 bis, de la LIR, sobre las rentas que se entienden retiradas al término de giro de una empresa sujeta al régimen 14 B), cuando ésta resulta absorbida por una empresa del régimen 14 A)” (Cfr. Catrilef, 2016, pág. 261).

Se deducen de este registro:

- (a) “Crédito asignado a retiros o distribuciones; y
- (b) Crédito consumido por gastos rechazados pagados de aquellos mencionados en el inc. 2°, del art. 21, de la LIR” (Catrilef, 2016, págs. 261-262).
- (b) SAC sujeto a restitución:
 - (1) El monto del IDPC que haya afectado a la empresa o sociedad durante el año comercial respectivo sobre la RLI; y
 - (2) El monto del crédito por IDPC sujeto a restitución que corresponda sobre los retiros, dividendos o participaciones afectos a los IGC o IA, que perciba de otras empresas o sociedades sujetas al régimen 14 B), cuando tal crédito corresponda al IDPC que gravó la RLI de dichas empresas y así sucesivamente.

2.4.5. Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones y momento en que definen su situación tributaria.

Respecto al orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones que se podrían afectar con los IGC o IA, a la fecha en que estos ocurran, en el orden cronológico en que se efectúa y de forma proporcional, es el mismo señalado en el subtítulo 2.3.6. anterior, con la salvedad que, en vez de imputar el RAP se imputa el RAI.