



**“ANÁLISIS COMPARATIVO EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA
IMPONIBLE EN RÉGIMEN ART 14A Y 14B”**

Parte II

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

Alumna: Ximena Buhler Mosler

Profesor Guía: Boris León Cabrera

Santiago, marzo 2017

- DDNA o FUF:

Se registra el resultado de las diferencias de ambos métodos de depreciación que será considerado únicamente para efectos de calcular la RLI y será considerado como una renta afecta a IGC o IA para la imputación de retiros, remesas o distribuciones. El saldo de diferencia de depreciación normal tributaria y acelerada determinado al 31 de diciembre de 2016 debe incorporarse como saldo inicial a este registro.

- REX: Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta

Las rentas exentas del IGC o IA y los ingresos no constitutivos de renta, percibidos o devengados directamente por el contribuyente o dividendos provenientes de otras empresas, los retiros y dividendos percibidos con tributación de la LIR ya cumplida y los retiros o dividendos con cargo al RAP. Debe incorporarse el saldo determinado de FUNT al 31 de diciembre de 2016 a este registro.

- SAC: Saldo Acumulado de Créditos

Registro de control de los créditos por IDPC y los saldos de créditos por impuestos pagados en el exterior, separando los generados a partir del 1° de enero de 2017 de los remanentes anteriores, imputando en primera instancia los generados a partir del 1° de enero de 2017 y luego los generados hasta el 31 de diciembre de 2016.

A su vez, los registros de crédito generados a partir del 1° de enero de 2017 se separarán en los créditos no sujetos a la obligación de restitución y los créditos que están sujetos a dicha obligación, a su vez, se imputarán en primera instancia los créditos no sujetos a obligación de restitución y luego los créditos sujetos a obligación de restitución.

- Registro y control del saldo de FUT, FUR y retiros en exceso

La empresa deberá controlar los saldos de FUT, FUR y de retiros en exceso pendientes de tributación que mantenga la empresa al 31 de diciembre de 2016 y el saldo de crédito respectivo, para efectos de determinar la tasa de crédito efectiva.

1.1.1.1. Orden de imputación de retiros, remesas o distribuciones: RAI, FUF, REX.

Para efectos del IGC o IA, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en el orden cronológico que fueron realizados, al término del año comercial en la proporción que representen por cada propietario sobre el total retirado, remesado o distribuido. Los saldos remanentes del ejercicio anterior deberán ser reajustados previamente por la variación del IPC correspondiente al mes anterior al término de ejercicio del año anterior y el mes que precede al término del año comercial respectivo. A continuación, se sumarán o restarán las cantidades que procedan en cada uno de los registros y se reajustarán los retiros, remesas o distribuciones previamente por la variación del IPC correspondiente al mes anterior de ocurridos y el mes que precede al término del año comercial. La imputación comenzará con las cantidades anotadas en el registro RAI, luego el registro FUF y finalmente el registro REX comenzando en este último caso por las rentas exentas y luego los ingresos no constitutivos de renta.

Los retiros, remesas o distribuciones que excedan las cantidades anotadas en estos registros quedan afectos al IGC o IA según corresponda, con derecho al crédito por IDPC, en la medida que el registro SAC mantenga un remanente de dichos créditos.

1.1.1.2. Imputación de los créditos:

Se deberán reajustar los remanentes de crédito del ejercicio anterior de acuerdo a la variación del IPC correspondiente al mes anterior al término de ejercicio del año anterior y el mes que precede al término del año comercial respectivo y se incorporarán los créditos que correspondan a este registro del año comercial.

En el caso que los retiros, remesas o distribuciones sean imputados al registro REX, no quedarán afectas con impuestos, sin perjuicio de las imputaciones que pudieran existir con cargo a rentas exentas del IGC, las que deberán ser consideradas para la escala de progresividad en la determinación del IGC.

Por el contrario, si los retiros, remesas o distribuciones resultaran imputados al registro FUF o a ninguno por insuficiencia de saldos disponibles, quedarán afectos a los IGC o IA, con derecho a crédito que será calculado como la tasa de crédito del inicio del ejercicio con tope del saldo disponible en el registro SAC. La tasa de crédito aplicable, será la que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente al inicio del ejercicio respectivo, por cien menos la tasa del referido tributo, expresado en porcentaje.

Ejemplo de cálculo de tasa

Tasa de IDPC vigente = 27%

Tasa de crédito = $27\% / (100\% - 27\%) = 36,9863\%$

Opcionalmente, si los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA no tuvieran derecho a crédito por insuficiencia de saldos de créditos, la empresa podrá optar por pagar voluntariamente a título de IDPC el monto equivalente a dicho crédito.

EL orden de imputación de los créditos será:

1. Créditos no sujetos a la obligación de restitución, IDPC percibidos de otras empresas o sociedades.

2. Créditos sujetos a restitución

IDPC rentas propias

Créditos por IDPC sujeto a restitución sobre retiros, dividendos o participaciones afectas a IGC o IA de otras empresas o sociedades.

1.1.1.3. Tributación final de los propietarios

Los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas acogidas al 14B, tributarán sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas percibidas, con IGC o IA, con excepción de rentas exentas, de ingresos no constitutivos de renta, o de sumas que han completado totalmente su tributación.

En el caso de los contribuyentes de IGC se aplicará de acuerdo a la modificación de la reforma tributaria, la escala progresiva de tasas con una tasa máxima de 35% sobre la renta imponible.

Bajo el régimen semi Integrado, los retiros, remesas o distribuciones definen su tributación, como regla general, en la fecha en que ocurren, imputándose, en esa oportunidad y en el orden cronológico en que se efectúen, a las rentas o cantidades acumuladas en los registros RAI, FUF y REX, de acuerdo a sus respectivos saldos a la fecha de imputación.

El contribuyente tendrá derecho a imputar en contra de los impuestos global complementario o adicional un 65% del monto del impuesto de primera categoría.

1.1.2. Reinversión de utilidades – Beneficio del artículo 14 ter letra C

El artículo 14 ter letra C de la LIR presenta la opción para las micro, pequeñas y medianas empresas de rebajar en forma directa la base de la renta líquida

generada en la empresa que no haya sido retirada o distribuida a los propietarios en el mismo ejercicio. Este beneficio de incentivo al ahorro corresponde a la posibilidad de rebajar hasta el 50% de la renta líquida que se mantenga reinvertida en la empresa, es decir, descontados los retiros efectuados imputando la renta del ejercicio y que no supere las 4.000 unidades de fomento.

El cálculo de la RLI invertida en la empresa, es el valor positivo que resulta de restar a la RLI , el total de las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas durante ese ejercicio comercial, previamente actualizadas por la variación del IPC ocurrida entre el mes anterior de ocurridas estos retiros, remesas o distribuciones y el mes anterior al cierre del ejercicio.

Requisitos

Los requisitos que establece la LIR para optar a este beneficio son:

- Que se determine una renta líquida en el año en que se desea ejercer la opción, por lo que los contribuyentes que pueden optar a este beneficio deben tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa, es decir, contribuyentes del régimen del 14A o 14B.
- Que los ingresos anuales no superen las 100.000 unidades de fomento como promedio en los últimos 3 años comerciales incluyendo el año en que se quiere efectuar la rebaja.
- Que los ingresos generados por inversiones en derechos sociales, contratos de asociación o cuentas en participación, acciones de sociedades anónimas, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos e instrumentos de renta fija no excedan el 20% del total de ingreso anual. De acuerdo con la Circular 49 del año 2016 del SII, estos ingresos incluyen el mayor valor obtenido en la enajenación de estos instrumentos o inversiones.

- Que la opción de rebajar la renta líquida se ejerza dentro del plazo para declarar los impuestos anuales a la renta y de acuerdo con las resoluciones que el SII emita para este efecto y debe realizarse en cada año en que se opte por el beneficio.

1.1.3. Normas sobre Armonización de los nuevos regímenes tributarios

La reforma tributaria incorporó normas transitorias con el propósito de armonizar el sistema tributario que termina y el que comienza a regir con la reforma tributaria. (Art 14 letra D de la LIR)

Estas normas regulan el traspaso de un sistema a otro y las reorganizaciones empresariales entre empresas acogidas al mismo sistema y empresas acogidas a distintos sistemas.

1.1.3.1. Cambio de Régimen

- En una sociedad con sistema de renta atribuida que cambia a un semi integrado, las rentas que contiene el registro RAP y REX pasan a formar parte del registro REX en el sistema del 14B puesto que las rentas del RAP fueron atribuidas en el ejercicio en que se generaron y ya completaron la obligación tributaria por lo cual pasa al nuevo régimen como ingreso no constitutivo de renta.

Los saldos del FUF y del SAC del régimen 14A pasan a formar parte del registro FUF y SAC del régimen 14B respectivamente, dado que obedecen en ambos regímenes al mismo concepto.

El saldo inicial del RAI será el mayor valor que resulte entre el capital propio tributario menos el RAP y el REX y el capital aportado más los aumentos y menos las disminuciones. Los valores que se utilizan son los determinados en el último ejercicio comercial en que la sociedad haya estado sujeta al régimen del 14A.

- Para una empresa que está acogida al régimen del artículo 14B, el cambio al sistema de renta atribuida le exige aplicar las normas del artículo 38 bis, y pagar el impuesto como si hubiese hecho el término de giro. El impuesto pagado por este concepto deberá registrarse en el SAC y se considera como si fuese un gasto rechazado del artículo 21 inciso segundo. Para efectos del pago de este impuesto se aplican los plazos de declaración y pago anual del impuesto a la renta.

Los saldos del FUF y el REX pasarán a formar parte de los mismos registros en el régimen del 14B.

- Las empresas acogidas al régimen 14A que incumplan los requisitos de naturaleza jurídica o de los propietarios, quedarán sujetas al régimen 14B a contar del 1 de enero del año comercial en que ocurra el incumplimiento. Lo anterior es independiente a la cantidad de años en que haya permanecido en el régimen del 14A.

1.1.3.2. Procesos de Reorganización

- La sociedad con sistema de renta atribuida que se someta a un proceso de división, conversión o fusión se mantiene en el 14A hasta completar los 5 años comerciales y podrá optar por el régimen del 14B una vez cumplido dicho plazo.
- La sociedad con sistema semi integrado que se someta a un proceso de división, conversión o fusión se mantiene en el 14B hasta completar los 5 años comerciales y podrá optar por el régimen del 14A si cumple los requisitos para ello.
- En la fusión por creación, la sociedad que nace puede optar por el régimen 14A o 14B según cumplimiento de los requisitos.
- Cuando una sociedad del 14A o el 14B se fusione o absorba una empresa del régimen 14ter letra A, esta última debe determinar un inventario de los bienes en la misma forma en que le sería exigible para pasar del régimen

simplificado al régimen de contabilidad completa según las normas del número 6 letra c) del artículo 14ter letra A).

- Cuando una sociedad del 14A o el 14B se fusione o absorba una empresa sujeta al régimen de renta presunta del artículo 34, esta última deberá determinar el monto de capital en base a las normas que le serían exigibles para pasar del régimen de renta presunta al régimen de contabilidad completa según las normas del número 4 del artículo 34.
- Si una empresa del régimen de renta presunta o del régimen simplificado absorbe o se fusiona con una sociedad del 14A o el 14B deberá optar por el régimen del 14A o el 14B, esto es deberá tributar sobre renta efectiva en base a contabilidad completa a contar del 1 de enero del año en que ocurra la fusión o absorción.

2. Desarrollo

Los principales elementos del impuesto desde el punto de vista tributario son la base, la tasa y las erosiones. Este trabajo se focaliza, tal como lo indica su título, en analizar las diferencias existentes en la base del impuesto, es decir, en la determinación de la renta líquida en el régimen de renta atribuida y el régimen semi integrado.

A continuación, en el título 2.1 siguiente, desarrollaremos los efectos de la aplicación del artículo 33 número 5 de la LIR el que establece que la renta líquida del régimen atribuido debe incorporar los dividendos y retiros percibidos desde otra sociedad incluyendo su incremento, y la diferencia que significa este agregado respecto del régimen de imputación parcial o semi integrado.

Posterior a este análisis, en el título 2.2 siguiente, desarrollaremos los efectos de aplicar el beneficio de incentivo a la inversión que establece el artículo 14 ter, letra C de la LIR.

Ambos análisis pretenden demostrar la inequidad que se produce en la determinación de la base imponible entre el régimen del artículo 14A y el régimen del artículo 14B.

A continuación, en el título 2.1 siguiente, desarrollaremos los efectos de la aplicación del artículo 33 número 5 de la LIR el que establece que la renta líquida del régimen atribuido debe incorporar los dividendos y retiros percibidos desde otra sociedad incluyendo su incremento, y la diferencia que significa este agregado respecto del régimen de imputación parcial o semi integrado.

Posterior a este análisis, en el título 2.2 siguiente, desarrollaremos los efectos de aplicar el beneficio de incentivo a la inversión que establece el artículo 14 ter letra C de la LIR.

2.1. Efectos de la aplicación del artículo 33 número 5 de la Ley de Impuestos a la Renta

2.1.1. Análisis comparativo en el régimen 14A y 14B

Artículo 33 número 5 de la LIR		
	Renta Atribuida (14A)	Régimen Parcialmente Atribuido (14B)
Pre Renta Líquida Imponible	Determinada de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR	Idem
Reposición del Art. 33 número 5:	Más: <ul style="list-style-type: none"> - Dividendos y/o retiros percibidos de una empresa 14A - Incremento de dividendos y/o retiros percibidos de una empresa 14A - Dividendos y/o retiros percibidos de una empresa 14B - Incremento de dividendos y/o retiros percibidos de una empresa 14B - 	No aplica
Impuesto de Primera Categoría	25%	27%
Crédito al IDPC	<ul style="list-style-type: none"> - 100% del IDPC por dividendos y/o retiros percibidos de una empresa 14A - 65% del IDPC por dividendos y/o retiros percibidos de una empresa 14B 	No aplica

2.1.2. Casos prácticos

2.1.2.1. Reconocimiento de retiros o dividendos afectos al IGC o IA, percibidos por un contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida desde una empresa del mismo régimen (14A)

Antecedentes:

La sociedad AA, sujeta al régimen de renta atribuida, presenta los siguientes antecedentes relacionados con sus inversiones en acciones, para el año 2018.	
	\$
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido en el mes de octubre de 2018, desde una empresa acogida al régimen de renta atribuida, con derecho a crédito por IDPC, con tasa de 25%, que está formando parte del resultado financiero.	30.000
Determinación de la RLI de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR	
Resultado financiero según balance	100.000
Agregados:	
Provisiones varias	14.000
Multas pagadas al fisco, (reajustadas)	3.000
Deducciones:	
Dividendo (Régimen A) afecto a IGC o IA percibido en octubre de 2018 (histórico)	(30.000)
Desagregados:	
No hay	
Pre Renta Líquida Imponible	87.000
Reposición: Art. 33 N°5, de la LIR	
Dividendo (Régimen A) afecto a IGC o IA percibido en octubre de 2018 (histórico)	30.000
Incremento por crédito por IDPC (30.000 x 0,342281)	10.000
Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre 2018	127.000
Declaración anual de Impuestos	
Impuesto de Primera Categoría determinado (127.000* 25%)	31.750
Menos: Créditos por IDPC	
Dividendo, (\$30.000+10.000) x 25%)	(10.000)
Impuesto de Primera Categoría a pagar	21.750

La aplicación del artículo 33 número 5 en el caso de una empresa acogida al régimen de renta atribuida que recibe dividendos o retiros de otra empresa acogida al mismo régimen, modifica la base del impuesto, sin embargo, no tiene efectos en el impuesto a la renta de primera categoría que en definitiva debe pagar la empresa puesto que la Pre RLI de \$87.000 pagaría un IDPC de \$21.750 ($87.000 \times 25\%$), y el IDPC a pagar luego de la reposición de los dividendos o retiros y descontado el crédito asociado es también de \$21.750.

2.1.2.2. Reconocimiento de retiros o dividendos afectos al IGC o IA, percibidos por un contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida desde una empresa del régimen de imputación parcial (14B)

Antecedentes:

La sociedad BB, sujeta al régimen de renta atribuida, presenta los siguientes antecedentes relacionados con sus inversiones en acciones, para el año 2018.	
	\$
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido en el mes de octubre de 2018, desde una empresa acogida al régimen de imputación parcial, con derecho a crédito por IDPC, con tasa de 27%, que está formando parte del resultado financiero.	30.000
Determinación de la RLI de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR	
Resultado financiero según balance	100.000
Agregados:	
Provisiones varias	14.000
Multas pagadas al fisco, (reajustadas)	3.000
Deducciones:	
Dividendo (Régimen B) afecto a IGC o IA percibido en octubre de 2018 (histórico)	(30.000)
Desagregados:	
No hay	
Pre Renta Líquida Imponible	87.000
Reposición: Art. 33 N°5, de la LIR	
Dividendo (Régimen B) afecto a IGC o IA percibido en octubre de 2018 (histórico)	30.000
Incremento por crédito por IDPC ($30.000 \times 0,369863$)	11.096

Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre 2018	128.096
Declaración anual de Impuestos	
Impuesto de Primera Categoría determinado (128.096* 25%)	32.024
Menos: Créditos por IDPC	
Dividendo, (($\$30.000+11.096$) x 27%) x 65%)	(7.212)
Impuesto de Primera Categoría a pagar	24.812

La aplicación del artículo 33 número 5 en el caso de una empresa acogida al régimen de renta atribuida que recibe dividendos o retiros de otra empresa acogida al régimen del artículo 14B, además de modificar la base del impuesto, tiene efectos en el impuesto a la renta de primera categoría que en definitiva debe pagar la empresa puesto que la Pre RLI de \$87.000 pagaría un IDPC de \$21.750 ($87.000 \times 25\%$), y el IDPC a pagar luego de la reposición de los dividendos o retiros y descontado el crédito asociado es de \$24.812, esto debido a que el crédito asociado a los retiros o dividendos percibidos puede utilizarse solo en un 65%, ya que provienen del régimen de imputación parcial.

La sociedad al reponer los dividendos percibidos, termina pagando IDPC sobre utilidades que ya tributaron por este impuesto en la empresa de origen. En definitiva para efectos del pago del impuesto, la sociedad termina pagando el 25% sobre el 35% de crédito que no pudo utilizarse.

Siguiendo con este análisis, si la única renta que hubiese percibido la sociedad fuera el dividendo obtenido de la sociedad en régimen 14B (ver cuadro siguiente), la renta de \$30.000 pagaría un IDPC de \$11.096 en la sociedad origen, es decir, en el régimen del 14B. Luego se grava nuevamente con 25% sobre el dividendo incrementado y el impuesto determinado en \$10.274 sólo tendrá crédito por el 65%, por lo tanto, tiene una carga tributaria adicional de \$3.062. En definitiva, esta renta pagará un impuesto de primera categoría del 34,45%, 9,45% adicional a la tasa del 25% que le corresponde al régimen de renta atribuida.

Antecedentes:

La sociedad HH, sujeta al régimen de renta atribuida, presenta los siguientes antecedentes relacionados con sus inversiones en acciones, para el año 2018.	
	\$
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido en el mes de octubre de 2018, desde una empresa acogida al régimen de imputación parcial, con derecho a crédito por IDPC, con tasa de 27%, que está formando parte del resultado financiero.	30.000
Determinación de la RLI de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR	
Resultado financiero según balance	30.000
Agregados:	
No hay	
Deducciones:	
Dividendo (Régimen B) afecto a IGC o IA percibido en octubre de 2018 (histórico)	(30.000)
Desagregados:	
No hay	
Pre Renta Líquida Imponible	0
Reposición: Art. 33 N°5, de la LIR	
Dividendo (Régimen B) afecto a IGC o IA percibido en octubre de 2018 (histórico)	30.000
Incremento por crédito por IDPC (30.000 x 0,369863)	11.096
Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre 2018	41.096
Declaración anual de Impuestos	
Impuesto de Primera Categoría determinado (41.096* 25%)	10.274
Menos: Créditos por IDPC	
Dividendo, ((30.000+11.096) x 27%) x 65%)	(7.212)
Impuesto de Primera Categoría a pagar	3.062

2.1.2.3. Reconocimiento de retiros o dividendos afectos al IGC o IA, percibidos por un contribuyente sujeto al régimen de imputación parcial de crédito desde una empresa acogida al régimen del 14A

Antecedentes:

La sociedad CC, sujeta al régimen de imputación parcial de crédito, presenta los siguientes antecedentes relacionados con sus inversiones en acciones, para el año 2018.	
	\$
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido en el mes de octubre de 2018, desde una empresa acogida al régimen de renta atribuida, con derecho a crédito por IDPC, con tasa de 25%, que está formando parte del resultado financiero.	30.000
Determinación de la RLI de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR	
Resultado financiero según balance	100.000
Agregados:	
Provisiones varias	14.000
Multas pagadas al fisco, (reajustadas)	3.000
Deducciones:	
Dividendo (Régimen A) afecto a IGC o IA percibido en octubre de 2018 (histórico)	(30.000)
Desagregados:	
No hay	
Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre 2018	87.000
Declaración anual de Impuestos	
Impuesto de Primera Categoría determinado (87.000* 27%)	23.490
Impuesto de Primera Categoría a pagar	23.490

2.1.2.4. Reconocimiento de retiros o dividendos afectos al IGC o IA, percibidos por un contribuyente acogido al régimen de imputación parcial de crédito desde una empresa acogida al mismo régimen del 14B

Antecedentes:

La sociedad DD, sujeta al régimen de imputación parcial de crédito, presenta los siguientes antecedentes relacionados con sus inversiones en acciones, para el año 2018.	
	\$
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido en el mes de octubre de 2018, desde una empresa acogida al régimen de imputación parcial, con derecho a crédito por IDPC, con tasa de 27%, que está formando parte del resultado financiero.	30.000
Determinación de la RLI de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR	
Resultado financiero según balance	100.000
Agregados:	
Provisiones varias	14.000
Multas pagadas al fisco, (reajustadas)	3.000
Deducciones:	
Dividendo (Régimen B) afecto a IGC o IA percibido en octubre de 2018 (histórico)	(30.000)
Desagregados:	
No hay	
Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre 2018	87.000
Declaración anual de Impuestos	
Impuesto de Primera Categoría determinado (87.000* 27%)	23.490
Impuesto de Primera Categoría a pagar	23.490

El artículo 33 número 5 no aplica en el caso de una empresa acogida al régimen de imputación parcial del 14B por lo cual no hay efectos en la base ni en el impuesto de primera categoría que debe pagar la empresa puesto que en ambos casos, recibiendo retiros o dividendos tanto de una empresa acogida al régimen de renta atribuida como de una acogida al régimen de imputación parcial, dichos

dividendos no se reponen a la renta líquida, por lo que no cambian el IDPC determinado.

2.2. Efectos de la aplicación del artículo 14 ter letra C de la Ley de Impuestos a la Renta

2.2.1. Análisis comparativo en el régimen 14A y 14B

Artículo 14 ter letra C de la LIR		
	Renta Atribuida (14A)	Parcialmente Atribuido (14B)
Requisitos	<ul style="list-style-type: none"> - Que se determine una renta líquida en el año en que se desea ejercer la opción, por lo que los contribuyentes que pueden optar a este beneficio deben tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa, es decir, contribuyentes del régimen del 14A o 14B. - Que los ingresos anuales no superen las 100.000 unidades de fomento como promedio en los últimos 3 años comerciales incluyendo el año en que se quiere efectuar la rebaja. - Que los ingresos generados por inversiones en derechos sociales, contratos de asociación o cuentas en participación, acciones de sociedades anónimas, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos e instrumentos de renta fija no excedan el 20% del total de ingreso anual. De acuerdo con la Circular 49 del año 2016 del SII, estos ingresos incluyen el mayor valor obtenido en la enajenación de estos instrumentos o inversiones. - Que la opción de rebajar la renta líquida se ejerza dentro del plazo para declarar los impuestos anuales a la renta y de acuerdo con las resoluciones que el SII emita para este efecto y debe realizarse en cada año en que se opte por el beneficio. 	Idem
Beneficio	Se podrá deducir de la RLI hasta un 50% de tal RLI. que se mantenga invertida en la empresa	Idem
Tope	La deducción no podrá exceder del equivalente a 4.000 UF, según el valor de la UF al último día del año comercial	Idem

	respectivo.	
Determinación de la RLI invertida en la empresa	Es aquella RLI, determinada normalmente, descontadas todos los retiros, remesas o distribuciones en el ejercicio, sea que se graven o no	Idem
Reverso de la deducción en la RLI del año posterior o posteriores	No aplica	Deberán agregar en la RLI del año siguiente o subsiguientes de haber invocado el beneficio, una cantidad anual equivalente al 50% del monto de los retiros, remesas o distribuciones afectos al IGC o IA que se hayan efectuado durante el ejercicio respectivo. El agregado deberá efectuarse hasta completar la suma deducida de la renta líquida imponible.

2.2.1.1. Determinación de RLI de un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida con opción del beneficio del 14 ter letra C de la LIR.

Año 2018		Año 2019	
	\$		\$
RLI (Art. 29 al 33)	300.000	RLI (Art. 29 al 33)	300.000
Retiros del ejercicio	(75.000)	Retiros del ejercicio	(80.000)
RLI invertida en la empresa	225.000	RLI invertida en la empresa	220.000
RLI (Art. 29 al 33)	300.000	RLI (Art. 29 al 33)	300.000
Deducción por incentivo al ahorro (\$225.000 x 50%)	(112.500)	Deducción por incentivo al ahorro (\$220.000 x 50%)	(110.000)
RLI Final	187.500	RLI Final	190.000
IDPC, según tasa 25%	46.875	IDPC, según tasa 25%	47.500

En el régimen de renta atribuida, el beneficio del artículo 14 ter letra C, implica que las cantidades deducidas de la renta líquida quedan exentas del impuesto a la renta de primera categoría y además, la renta que se atribuye a los contribuyentes de impuesto final en el año en que se hace uso del beneficio, es menor en un 50% a la renta que hubiere atribuido de no ejercer esta opción.

Dado que en este régimen de renta atribuida no aplica la restitución a la renta líquida del inciso 7 del artículo 14 ter letra C, las cantidades rebajadas de la renta

líquida nunca estarán afectas al IDPC, se afectarán con el IGC o IA en la medida que sean retiradas y no tendrán crédito de primera categoría, a menos que la empresa pague un IDPC en carácter de voluntario.

2.2.1.2. Determinación de RLI de un contribuyente acogido al régimen de imputación parcial con opción del beneficio del 14 ter letra C de la LIR.

Año 2018		Año 2019	
	\$		\$
RLI (Art. 29 al 33)	300.000	RLI (Art. 29 al 33)	300.000
Retiros del ejercicio	(75.000)	Retiros del ejercicio	(80.000)
RLI invertida en la empresa	225.000	RLI invertida en la empresa	220.000
RLI (Art. 29 al 33)	300.000	RLI (Art. 29 al 33)	300.000
Deducción por incentivo al ahorro (\$225.000 x 50%)	(112.500)	Deducción por incentivo al ahorro (\$220.000 x 50%)	(110.000)
RLI Final	187.500	Reverso deducción RLI por retiros	40.000
IDPC, según tasa 27%	50.625	RLI Final	230.000
		IDPC, según tasa 27%	62.100
Control inversiones 14 ter, letra C			
Inversión año 2018	112.500		
Inversión año 2019	110.000		
Rev deducción RLI año 2019	(40.000)		
Saldo por reversar	<u>182.500</u>		

En el régimen semi integrado el beneficio del artículo 14 ter letra C se aplica de la misma manera que en el régimen de renta atribuida, sin embargo, las cantidades deducidas de la renta líquida quedan sujetas a la restitución del inciso 7 del artículo 14 ter letra C, por lo que el impuesto de primera categoría sobre estas cantidades sólo se va postergando hasta que son restituidas en la renta líquida del año o años siguientes, por lo tanto, la aplicación del beneficio del artículo 14 ter letra C no constituye una exención del IDPC.

Este agregado a la renta líquida, que corresponde al reverso de la deducción a la base de la renta líquida de años anteriores, tiene por objeto gravar aquella parte de la renta que no se afectó con el IDPC en el año de su generación, pero que con posterioridad está siendo retirada, remesada o distribuida a los propietarios, y en consecuencia, ha dejado de estar invertida en la empresa.

El monto de la deducción no reversada en los términos descritos, deberá ser controlada y reajustada de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) entre el mes anterior al término del ejercicio en que se hubiere efectuado la deducción y el mes anterior al término del año en que se reverse totalmente el efecto.

3. Conclusiones

Como resultado de nuestro análisis enfocado en las diferencias que se producen en la determinación de la renta líquida imponible de los regímenes 14A y 14B de la LIR, concluimos que las modificaciones de la reforma tributaria que tienen relación con la determinación de la base imponible de primera categoría, vale decir, la aplicación del artículo 33 número 5 y el artículo 14 ter letra C, van en dirección opuesta respecto de uno de los objetivos pilares de la reforma tributaria.

En el párrafo introductorio de este trabajo se identifica como uno de los principales objetivos de la reforma avanzar en equidad tributaria. Los efectos de aplicar el artículo 33 número 5 en un contribuyente del 14A que ha recibido dividendos y/o retiros provenientes de un régimen 14B, genera una doble tributación en el impuesto de primera categoría dado que el dividendo o retiro percibido ya tributó con este impuesto en la empresa de origen y cuando forma parte nuevamente de la renta líquida en la empresa que lo recibe, vuelve a afectarse con impuesto de primera categoría y sólo puede usar como crédito el 65% del impuesto pagado en el origen. En definitiva esta renta se afectará un 9,45% adicional a la tasa que le corresponde en el régimen atribuido.

Esta tributación adicional del 9,45% confirma la primera de las hipótesis del título 1.2 de este trabajo, donde se plantea que la tributación en primera categoría de un régimen del artículo 14 letra A es más gravosa que para el régimen del artículo 14 letra B cuando recibe retiros o dividendos provenientes de un contribuyente del régimen semi integrado.

Si pensamos en cuál fue la razón del legislador para incorporar esta restitución de los dividendos o retiros percibidos en el régimen de renta atribuida, es posible que se deba a que resulta más simple atribuir la renta de terceros incorporándola a la RLI y no hacerlo vía directa. En efecto, la atribución directa, habría generado la necesidad de mantener registros de control para la atribución de retiros o dividendos percibidos de terceros para que el contribuyente tributara en base

devengada, independiente de la percepción de los fondos. La atribución directa implicaría a lo menos los siguientes controles:

- El control de la empresa para asegurar que todos los retiros o dividendos de terceros fueron efectivamente informados a los socios para efecto de la tributación de estos últimos.
- Control Fiscal, mediante declaraciones juradas (DJ), informando cuánto se atribuyó respecto de las rentas propias y percibidas de terceros.
- Un control adicional en la empresa, sobre las distribuciones efectivas, para evitar tributar nuevamente por rentas que ya habrían tributado en base devengada.

Entonces, el costo de la simplicidad para atribuir las rentas de terceros vía incorporación a la RLI resulta en una inequidad en la carga tributaria de primera categoría.

Por otro lado, la aplicación del artículo 14 ter letra C, es un triple beneficio para el sistema de renta atribuida puesto que en el año en que se ejerce la opción, la empresa paga menos impuesto a la renta, las deducciones efectuadas a la base del impuesto quedan exentas de IDPC y la renta que se atribuye a los contribuyentes finales del IGC o IA, también disminuye.

Para el contribuyente del régimen de imputación parcial o semi integrado, este beneficio corresponde únicamente a la postergación del IDPC, puesto que las deducciones deben reversarse en su totalidad en los ejercicios siguientes, además de obligarlo a llevar un registro control del saldo de deducciones.

Lo anterior confirma la segunda hipótesis del título 1.2 que plantea que para el contribuyente del régimen de imputación parcial este beneficio constituye sólo una postergación del impuesto a la renta de primera categoría, que le permite pagar menos impuesto en el año en que genera la renta, pero que deberá cumplir con este tributo en los ejercicios siguientes. Por otra parte, para el contribuyente del

régimen de renta atribuida significa que las deducciones a la renta líquida por aplicación de este beneficio quedan exentas de la primera categoría, y además en el año en que se generan el contribuyente final tendrá una menor cantidad de renta atribuida en su base de impuesto global complementario o adicional.

Esta opción de rebaja a la renta líquida del artículo 14 ter letra C fue incorporado en la Ley 20.899, mejor conocida como la reforma de la reforma, debido a las críticas respecto de la falta de incentivos a la inversión, por lo que es probable que la premura no haya permitido evidenciar que el beneficio no es equitativo para ambos regímenes. También es discutible si la obligación de restituir las deducciones en la renta líquida imponible que tiene el régimen 14B persiga eliminar la posibilidad de pagar un IDPC voluntario que por su naturaleza no tiene castigo del 35% o bien la motivación del legislador es incentivar que la micro, pequeña y mediana empresa opte por el régimen de renta atribuida.

4. Bibliografía

Ley N° 20.780. Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Ministerio de Hacienda, 29 de septiembre de 2014.

Ley N° 20.899. Simplifica el sistema a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Ministerio de Hacienda, 8 de febrero de 2016.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 49, 14 de julio de 2016. Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899.

MINISTERIO DE HACIENDA y CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS (CET), UNIVERSIDAD DE CHILE. Manual Reforma Tributaria. Nuevos Regímenes Tributarios 2016.

YÁÑEZ H., José. Renta Atribuida y Parcialmente Integrada. Revista de Estudios Tributarios 15: 123-164. Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, 2016.
