



**ANÁLISIS COMPARATIVO TRATAMIENTO PÉRDIDA TRIBUTARIA Y PPUA  
POR UTILIDADES DE TERCEROS Y NO PROPIAS, EN RÉGIMEN ARTÍCULO  
14 LETRA A Y 14 LETRA B.**

**Parte I**

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

**Alumno: Pablo Troncoso San Martin  
Profesor Guía: Boris León Cabrera**

**Santiago, marzo 2017**

## ABREVIATURAS

FUT	: Fondo de Utilidades Tributables
IA	: Impuesto Adicional
IDPC	: Impuesto de Primera Categoría
IGC	: Impuesto Global Complementario
IVA	: Impuesto al Valor Agregado
LIR	: Ley de Impuesto a Renta
Nº	: Número
PIB	: Producto Interno Bruto
PPUA	: Pago Provisional por Utilidades Absorbidas
S.A.	: Sociedad Anónima
SII	: Servicios de Impuestos Internos
SpA	: Sociedades por Acciones
UF	: Unidad de Fomento

## RESUMEN EJECUTIVO

1.	INTRODUCCIÓN .....	4
1.1.	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	5
2.	MARCO TEORICO Y CONTEXTO .....	6
2.1.	HIPÓTESIS .....	6
2.2.	METODOLOGIA A DESARROLLAR .....	6
2.3.	ANALISIS HISTORICA DE LA LEY Nº 20.780 Y 20.899 .....	7
2.4.	TRATAMIENTO GENERAL DEL RÉGIMEN 14 LETRA A Y 14 LETRA B .....	22

## 1. INTRODUCCIÓN

En el presente informe se aborda como tema de tesis el análisis comparativo del tratamiento de pérdidas tributarias y el pago provisional por utilidades absorbidas por las utilidades de terceros y no propias, en los nuevos regímenes tributarios del artículo 14 letra A) y 14 letra B) vigentes desde el 1º de enero de 2017.

Esta tesis plantea como hipótesis demostrar que el nuevo sistema tributario, el cual modifico el orden de imputación de las pérdidas tributarias y la forma de determinar la devolución del Impuesto de Primera Categoría pagado sobre las utilidades que resulten absorbidas por dichas pérdidas, es menos ventajoso para los contribuyentes si lo comparamos con el actual sistema tributario, el cual estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2016. Y adicionalmente el posible incremento en la carga del proceso administrativo al determinar el pago provisional por utilidades absorbidas para aquellos contribuyentes acogidos al régimen tributario del artículo 14 letra B) de la ley de la renta.

Efectuáremos un estudio del tratamiento de la pérdida tributaria establecida en el N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, antes y después de reforma bajo los nuevos regímenes tributarios establecidos en la Ley N° 20.780 y su posterior simplificación expresada en la Ley N° 20.899.

En atención a lo anterior, es que desarrollaremos en el marco teórico una breve reseña histórica sobre las leyes que dieron origen a la reforma tributaria, para posteriormente presentar los nuevos regímenes tributarias del artículo 14 de la Ley de la Renta. A continuación, realizaremos el análisis de nuestra hipótesis y finalmente, presentaremos los resultados y la conclusión derivada de nuestro estudio.

## 1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Con fecha 29 de septiembre de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780, la cual introdujo modificaciones al sistema tributario de nuestro país, entre las cuales se encuentran el nuevo artículo 14 a la Ley de la Renta, estableciendo dos regímenes generales alternativos de tributación, en sus letras A) y B).

Dentro de las principales modificaciones incorporadas por la reforma tributaria, se encuentran los cambios realizados al N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, donde establece los nuevos requisitos para poder hacer uso del beneficio, y solicitar el pago provisional por utilidades absorbidas de terceros en el ejercicio en que la empresa se encuentra ante una pérdida tributaria. Además, las diferencias que se podrían generar en los registros de las empresas si estas se encuentran acogidas al régimen 14 letra A) o 14 letra B).

## **2. MARCO TEORICO Y CONTEXTO**

### **2.1. HIPÓTESIS**

La presente tesis busca demostrar que el nuevo sistema tributario, el cual modifico el orden de imputación de las pérdidas tributarias y la forma de determinar la devolución del impuesto de primera categoría pagado sobre las utilidades que resulten absorbidas por dichas pérdidas, es menos ventajoso para los contribuyentes, si lo comparamos con el actual sistema tributario el cual estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2016. Adicionalmente, los contribuyentes acogidos al régimen tributario del artículo 14 letra B) de Ley de la Renta tendrá una carga administrativa adicional que aquellos contribuyentes acogidos al régimen tributario del artículo 14 letra A) de la misma Ley.

### **2.2. METODOLOGIA A DESARROLLAR**

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductiva, en que se analizará la normativa vinculada a la Reforma Tributaria que se desprende de la Ley N° 20.780 y la Ley N° 20.899, para seguir, de manera particular, con la determinación de los efectos tributarios que se derivan del tratamiento de la pérdida tributaria establecida en el N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, vigentes desde el 1° de enero de 2017.

Sobre el particular se pretende desarrollar a través del método comparativo, la determinación de la devolución del impuesto de primera categoría pagado sobre las utilidades que resulten absorbidas por pérdidas tributarias antes y después de reforma, adicionalmente evaluaremos la carga administrativa en el control de las pérdidas tributarias y la forma de determinar el pago provisional por utilidades absorbida en los nuevos regímenes tributarios.

## 2.3. ANALISIS HISTORICA DE LA LEY N° 20.780 Y 20.899

La idea de reformar el sistema tributario chileno, se comienza a concretar en el año 2013, cuando el país se veía enfrentado a las campañas presidenciales, en ese entonces la candidata del bloque opositor Nueva Mayoría, la señora Michelle Bachelet Jeria, presenta su programa de gobierno el cual permitirán financiar todas las reformas que deseaba impulsar, en su gobierno, siendo su mayor fuente de recaudación el proyecto de reforma tributaria, esta propuesta contiene 4 lineamientos principales:

- i. 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.
- ii. 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.
- iii. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.
- iv. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Su objetivo es aumentar la recaudación fiscal con un conjunto de medidas, las cuales serán incorporadas al proyecto de ley, con ello se proyecta aumentar el 3% del PIB, dichas metas se descomponen en 2,5% del PIB proveniente de los cambios a la estructura tributaria y 0,5% del PIB con medidas que reducirían la evasión y la elusión.

En esa época se tenía conocimiento de algunos estudios donde se establecían que el aumento en la tasa de impuesto a la renta, no afectaría significativamente las decisiones de inversión en Chile, a lo más, su impacto se limitaría a las pequeñas

empresas, que, por su baja capacidad de endeudamiento, tienen mayor dificultad de acceso al financiamiento. Aun así, el impacto estimado sobre estas empresas sería muy acotado, y adicionalmente se diseñarían algunas medidas para revertirlo.

Otro antecedente considerado, era que en los últimos años el Servicios de Impuestos Internos<sup>1</sup> había sufrido un estancamiento en su proceso modernizador e incluso un retroceso en áreas claves, tales como la fiscalización y la inversión tecnológica, esto había llevado a un incremento en las tasas de evasión, a niveles superiores del 20% en el caso del Impuesto al Valor Agregado<sup>2</sup>. Cuando en la década pasada estuvieron bajo el 10%, cifra comparable con la de los países desarrollados con mejor cumplimiento tributario.

El plazo establecido según programa, para comenzar la tramitación del proyecto, fueron los primeros 100 días de gobierno, donde sería enviado al Congreso el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria, y reducción de la evasión y elusión.

---

<sup>1</sup> En adelante, indistintamente, SII

<sup>2</sup> En adelante, indistintamente, IVA

## **HISTORIA DE LA LEY 20.780**

Este proyecto de ley enviado a tramitación al congreso de Chile, es presentado en la sesión N° 7 de la legislatura en la cámara diputados.

Con el correspondiente protocolo se da inicio al trámite legislativo, el cual comienza con un mensaje de la presidenta de la república, y donde expone a los parlamentarios presentes, todos los argumentos técnicos, y los alcances económicos que motivaban a legislar y realizar diversos ajustes al sistema tributario chileno.

### Objetivo del Proyecto:

- Aumentar la carga tributaria para financiar con ingresos parmente los gastos parmente de la reforma de educación y otras políticas de ámbito en protección social.
- Avanzar en la equidad tributaria, mejorando la distribución de ingresos, los que ganan más deben aportar más y los ingresos del trabajo y de rentas de capital deben tener un tratamiento similar.
- Introducir nuevos y más eficientes incentivos al ahorro e inversión
- Velar por que se pague el impuesto que corresponda de acuerdo a la ley avanzado en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

El proyecto de Ley N° 20.780 con fecha 01 de abril del año 2014, es presentado a trámite legislativo en la cámara de diputados donde se comienza a dar inicio a uno de los cambios más trascendentales que haya tenido el sistema tributario chileno, ya que este modifica sistemáticamente todos sus cuerpos legales vigentes, introduciendo diversos ajustes a los Decreto con Fuerza de Ley<sup>3</sup> N° 824, de 1974; DFL N° 825, de 1976; DFL N° 830, de 1974.

---

<sup>3</sup> En adelante, indistintamente, DFL

## I. Impuesto a la Renta, contenida en el del DFL N° 824, de 1974.:

### Artículo 1° modifica:

b) Agregase el siguiente inciso segundo, en el número 2: “Por “renta atribuida”, aquella que corresponda al contribuyente conforme a lo dispuesto en el artículo 14.

El texto original contemplaba una serie de modificación al sistema tributario chileno, uno de los cambios más relevante estaba orientado al régimen de tributación que es utilizado en Chile, puesto que es un régimen integrado el cual genera, que tanto las rentas de capital como las del trabajo, paguen las mismas tasas impositivas, además cuenta con una serie de beneficio y franquicias tributarias, que no permitían los resultados esperados, hacían que las rentas de capitales pagaran un menor impuesto, y producían un diferimiento en el pago de impuesto de las utilidades no retiradas por sus dueños. Otra característica es que permitía optar por algunos regímenes especiales, como renta presunta etc. Una de las desventajas que presentaba el anterior sistema era el tratamiento del ahorro (reversiones), que desviaba sustancialmente los objetivos iniciales, y lo convertía en una fuente de elusión e incluso de evasión de impuesto.

Una de las primeras medidas contenía el proyecto era aumentar la carga tributaria de las rentas de capitales y hacer un sistema impositivo más progresivo, con esa finalidad se plantearon un conjunto de medidas que modificarían a la ley de la renta, todas ellas se encontraban contenidas en el artículo 1° del proyecto, y se desglosa, más sus respectivas normas transitorias.

Se plantea el aumento de tasa del impuesto de primera categoría, la cual sería incrementada de forma gradual para las empresas, las cuales tenían una tasa de impuesto del 20% hasta el año 2013, y se produciría un incremento gradual hasta llegar un 25%, estas fueron las expectativas iniciales del proyecto.

- Año comercial 2014, con tasa del 21%
- Año comercial 2015, con tasa del 22,5%

- Año comercial 2016, con tasa del 24%; y
- Desde el 2017 en adelante, con tasa del 25%

El impuesto pagado mantendría su calidad de anticipo de impuestos personales, además de mantener la integración del impuesto entre las empresas y las personas.

El proyecto de ley cambia el artículo 14 de la ley de impuesto a la renta, este regula la tributación del accionista, socios, y dueños de empresas

Lo significativo del proyecto es generar una tributación sobre base devengada y terminar con el fondo de utilidades tributables<sup>4</sup>, a partir de la operación renta del año 2018. Este ajuste tiene como finalidad que los contribuyentes dueños de las empresas deberían tributar por la totalidad de las utilidades determinadas y no solo por las utilidades que se retiran.

El nuevo régimen operaría sobre base devengada, de esta forma se termina con el actual mecanismo del FUT, además de eliminar los retiros de utilidades en exceso.

Con esta modificación a las rentas sobre base devengada se deberían considerar las siguientes reglas de tiempos:

Régimen permanente, que regula en detalle las modificaciones a la ley sobre impuesto a las rentas contenidas en el artículo 1° del proyecto, entraría a regir en el año comercial 2017, para aplicarse en durante el año tributario 2018.

Transición hasta el 31 de diciembre del año 2016, cuyas reglas se encuentran contenidas en el artículo 2<sup>do</sup> y 4<sup>to</sup> transitorio.

Otra medida contenida en el proyecto es ajustar la tasa máxima marginal del impuesto personales.

---

<sup>4</sup> En adelante, indistintamente, FUT

Esta modificación intenta a buscar de manera más equitativa que las rentas del trabajo, en relación a las rentas de capitales, puedan contribuir con una mayor equidad a una tributación horizontal, donde se reduce la tasa máxima de los impuestos personales, la que debería pasar de una tasa del 40% al 35 %, a partir del año calendario 2017 cuando entre en vigencia el nuevo sistema sobre base devengada.

### **Cambios a la tributación sobre las ganancias de capital.**

Este proyecto se somete a una serie de perfeccionamiento estableciendo que todas las ganancias de capital deberán quedar gravadas con el impuesto a las rentas, salvo los ingresos no renta de las ganancias de capital por acciones, cuotas de fondos con presencia bursátil y bonos que especifica la Ley.

Eliminarán la exención de las ganancias de capital obtenidas en bienes raíces, además de establecer que las ganancias de capital tributen, y permitirán reconocer el costo de las mejoras que se hayan incorporado en el bien, quedaran exentas las ganancias de capital por la venta de viviendas propias, con los requisitos que en su caso señale.

En el caso de las acciones y derechos sociales se reconoce como parte del costo del activo las utilidades retenidas en la empresa entre la fecha de adquisición y la fecha de la venta de los títulos, el cual consiste con el nuevo esquema de base devengada.

Se modifica la actual forma de tributación de las ganancias de capitales, distinguiendo las ganancias habituales y no habituales tratando a las primeras como rentas ordinarias y gravando a las segundas con impuesto único con tasa de primera categoría.

Otro ajuste a las normas, es el sistema tributación internacional, dicha modificación constituye cambios legales para Chile, esto implica que pueda converger a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto BEPS<sup>5</sup>

Se aumentará el incentivo para que las empresas puedan acoger al régimen tributario del 14 ter.

Con la finalidad de introducirnos a nuestro informe de tesis analizaremos en profundidad historias de las modificaciones contempladas en proyecto de ley 20.780, al artículo 14° de la LIR, y artículo 31° N° 3 de la misma Ley.

### **Texto legal que modifica el artículo 14° de la Ley de la Renta.**

Artículo 1 n° 4) Sustituyese el artículo 14 por el siguiente:

Artículo 14.- “Las rentas que se determinen a un contribuyente sujeto al impuesto de la primera categoría se gravarán respecto de éste, de acuerdo con las normas del Título II, sin perjuicio de las partidas que deban agregarse a la renta líquida imponible de esa categoría conforme a este artículo.

Los contribuyentes obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa podrán optar por aplicar las disposiciones de las letras A) o B) de este artículo”.

En caso que los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades y sociedades de personas, en estos dos últimos casos cuando sus comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, no ejercieren la opción referida en el inciso anterior, en la oportunidad y forma establecida en este artículo, se sujetarán a las disposiciones de la letra A), aplicándose para los demás contribuyentes que no hayan optado, las reglas de la letra B).

---

<sup>5</sup> B.E.P.S. de las siglas en inglés Base Erosion and Profit Shifting, en español Erosión de la base imponible y traslado de beneficios.

## **Modificaciones realizadas al artículo 31º de la Ley de la Renta.**

Ley 20.780 artículo 1º n° 15) modifica el artículo n° 31) en el número 3, del actual inciso tercero en:

“Las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las rentas que se le atribuyan en el ejercicio respectivo conforme a lo dispuesto en los números 2 y 3, de la letra A), del artículo 14, en su carácter de socio, comunero o accionista, comenzando por aquellas provenientes de otras empresas o sociedades obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, luego aquellas provenientes de empresas o sociedades que no tienen tal obligación, y finalmente de aquellas que se encuentren acogidas a lo dispuesto en el artículo 14 ter. Si las rentas referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado en el párrafo anterior y así sucesivamente.

En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades atribuidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría y las retenciones que dispone el número 8, del artículo 74, pagados sobre dichas utilidades, se considerarán como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97.”

## **II. Entrega en Vigencia del nuevo sistema de tributación a la renta.**

El nuevo sistema de tributación de la renta sobre base devengada distingue tres ámbitos a considerar:

## I. Régimen Permanente

El régimen permanente se regula en detalle en las modificaciones a la ley sobre impuesto a la renta contenidas en el artículo 1° del proyecto, y entra a regir en el año comercial 2017, para aplicarse en propiedad durante el año

Tributario 2018. No obstante, hay una serie de modificaciones que entran a regir el primer día del mes siguiente al de publicación de la ley y otras que rigen desde el 1° de enero de 2015.

## II. Transición hasta el 31 de diciembre de 2016

Entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, regirá una serie de artículos de la Ley sobre Impuesto a la Renta con modificaciones (artículo 2° transitorio).

## III. FUT acumulado y otras normas de transición

En el artículo tercero transitorio, entre otras normas, se dispone que durante el período de transición y hasta su extinción, el orden de imputación del FUT considera que las utilidades que tributen en forma devengada estarán primeras en el orden de prelación del retiro, para luego continuar con el orden de prelación establecido hoy en la ley. En el artículo cuarto transitorio, por último, se establece la gradualidad del aumento de la tasa del impuesto a primera categoría.

## IV. Otras normas transitorias

El artículo quinto y sexto transitorio contiene normas especiales sobre vigencia de las modificaciones a la ley del IVA. El artículo séptimo transitorio contiene la norma sobre vigencia de la reducción del crédito de IVA para la construcción. El artículo

octavo transitorio contiene normas especiales sobre vigencia de las modificaciones a la ley del impuesto de timbres y estampillas. El artículo noveno transitorio contiene la norma sobre vigencia del impuesto a la emisión de contaminantes por parte de fuentes fijas. El artículo décimo transitorio contiene normas sobre la entrada en vigencia de las modificaciones al Código Tributario. El artículo.

### **III. Otras Modificaciones contenidos en la Ley N° 20.780.**

#### Artículo 2° Modifica:

Decreto ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios el número 2 del artículo 2° de la Ley N° 20.780 modifica el artículo 3° del D.L. N° 825, incorpora parámetros objetivos, que podrán ser considerados por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, para establecer un cambio de sujeto estos son, entre otras circunstancias, los siguientes:

El proyecto de ley ingresado al Congreso Nacional, introduce las siguientes modificaciones a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios:

Quedaran gravadas con IVA todas las ventas habituales de bienes inmuebles, sean de propiedad de empresas constructoras (como establece la ley actual) o de otros contribuyentes, por lo tanto, la venta de inmuebles por parte de inmobiliarias quedará gravada con IVA.

Se amplía el plazo dentro del cual la venta de bienes raíces del activo fijo queda gravada con IVA a 36 meses (en la actualidad es 12 meses).

Se grava con IVA las promesas de compraventa y los contratos de arriendo con opción de compra efectuadas por cualquier vendedor habitual (actualmente sólo afecta a estos contratos ejecutados por empresas constructoras).

En las ventas efectuadas por PYMES a grandes empresas, las obligadas a retener y pagar el IVA serán estas últimas. Esto implica invertir la obligación de pago de IVA. Esta medida está orientada a liberar a las PYMES de la obligación de financiar el IVA en caso que le paguen a plazo.

No dan derecho a crédito fiscal las compras en supermercados que no pueden ser rebajadas como gasto conforme a la Ley de la Renta.

### Artículo 10° Modifica:

Código Tributario, contenido en el Artículo 1°, del decreto ley N°830, de 1974 1. Incorpórese el artículo 4 bis nuevo, del siguiente tenor:

“Artículo 4 bis. Las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.”

## **HISTORIA DE LA LEY N° 20.899**

Con fecha 09 de diciembre, 2015. Mensaje en Sesión 104 de la cámara de diputados, es enviado el proyecto de ley que tiene por objeto simplificar el sistema de tributación a la renta e introducir perfeccionamientos en otras disposiciones legales tributarias.

Desde la publicación de la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria, el diario oficial el día 29 de septiembre del año 2014, se ha llevado a cabo un proceso gradual de implementación con una intensa participación de la sociedad civil, especialmente de representantes de pequeñas, medianas y grandes empresas, profesionales expertos en materias tributarias tanto de las áreas contables y de auditoría, como del derecho y la economía.

Los principales objetivos del proyecto son avanzar decididamente en la simplificación del sistema de tributación a la renta aprobado por la Reforma Tributaria de la Ley N°20.780:

- Simplificar el sistema de tributación a la renta y perfeccionar los regímenes tributarios: 14 ter, Renta Atribuida y Sistema Semi integrado.
- Simplificar y perfeccionar otras disposiciones tributarias liberar del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a ciertas operaciones.
- Perfeccionar algunas disposiciones del Código Tributario, como la vigencia y ámbito de aplicación de la Norma General Anti Elusión.

i. Nuevos beneficios en materia de Impuesto a la Renta

Ampliación del plazo del impuesto sustitutivo del FUT hasta el año 2016. Se extiende el beneficio de pagar el impuesto sustitutivo sobre el FUT a los años comerciales 2015 y 2016, efectuándose ajustes a la base afecta al impuesto que mejoran dicho beneficio.

## ii. Simplificación del sistema de tributación de la renta

- Se mantienen las tasas de impuesto de primera categoría fijadas por la Ley de Reforma Tributaria y la integración total entre el impuesto de primera categoría y los impuestos finales.
- Se incorpora el sistema Semi Integrado – Régimen General de Tributación
- Bajo este régimen deberán tributar las sociedades anónimas (abiertas o cerradas), las sociedades en comandita por acciones y las empresas en que al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sea contribuyente de impuestos finales.
- Se mantienen las tasas establecidas por la Ley de Reforma Tributaria y el crédito parcial en contra de los impuestos global complementario o adicional (65% del monto del impuesto de primera categoría).

## iii. Ajustes a la Ley de Impuesto al Valor Agregado

- No afectación con IVA a los contratos de leasing de inmuebles celebrados antes del 1 de enero de 2016.
- Crédito especial del IVA en ventas de viviendas con subsidios
- Se amplía el derecho al crédito especial del artículo 21 del Decreto Ley N° 910, a viviendas financiadas con subsidio del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, en aquellos casos que el subsidio se otorgue a viviendas de hasta 2.200 UF.
- Promesas de venta de inmuebles
- A contar del 1 de enero de 2016 las promesas de venta de inmuebles ya no serán hechos gravados con IVA. De esta forma, los pagos que se realicen al suscribir las promesas no estarán gravados con IVA, por lo que todo el impuesto que eventualmente corresponda aplicar en una venta de inmueble, se devengará al momento de suscribirse el contrato de compraventa.

- La exención de IVA para la venta de inmuebles con permisos de edificación anterior al 1 de enero de 2016 se extiende a proyectos que, teniendo dicho permiso a esa fecha, se encuentren terminados en el año 2016 y las solicitudes de recepción de obra definitiva se haya ingresado a la Dirección de Obras Municipales, sin que sea relevante la fecha en que se vendan los inmuebles.
- Exención de IVA a contratos de leasing sobre inmuebles con subsidio
- Al igual que las ventas de viviendas con subsidio, los contratos de leasing de inmuebles financiados con subsidios estarán exentos de IVA.
- Deducción de intereses y costo del terreno de la base imponible del IVA en el leasing.
- Se podrá rebajar de la base imponible del impuesto que grava las cuotas de leasing de inmuebles el componente correspondiente a intereses.
- Efecto en el Impuesto a la Renta del beneficio del artículo 8° transitorio de la Ley de Reforma Tributaria.
- La Ley de Reforma Tributaria permitió a los contribuyentes que, a partir del año 2016 deban recargar el IVA en sus operaciones, puedan reconocer los créditos fiscales de dicho impuesto que hubiesen soportado en la adquisición o construcción de los inmuebles que vendan a partir de esa fecha. Dichos créditos solo podrán ser los soportados dentro de los tres años anteriores a la venta.
- Perfeccionamiento de la exención del IVA a la importación de bienes de capital.
- Se establece que el plazo de 12 meses para la aplicación de la exención a la importación de bienes de capital se cuenta no sólo desde la importación de los bienes, sino que también desde el otorgamiento de permisos ambientales o de la concesión de uso oneroso de terreno.

#### iv. Perfeccionamiento de la norma general anti-elusión

Se precisa que no podrán aplicarse estas disposiciones respecto de los efectos provenientes de hechos, actos, negocios, conjunto o serie de ellos, realizados o concluidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, salvo que a partir de esa fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria. En ese caso, la norma podrá aplicarse respecto de los efectos que surjan por dichas modificaciones, y en la medida en que constituyan abuso o simulación.

#### v. Modificaciones al derecho de consulta sobre aplicación de la norma anti-elusión.

La ley amplía el universo de sujetos que podrán obtener un pronunciamiento anticipado, de carácter general, relativo a la aplicación de la norma general anti-elusión, sin embargo, al no existir un interés actual comprometido la respuesta del SII no será vinculante.

#### vi. Otros ajustes

Extensión de las reglas sobre exceso de endeudamiento a los préstamos que se benefician de una tasa reducida de Impuesto Adicional, por un tratado de doble tributación.

Con fecha 01 de febrero fue promulgado, el proyecto de ley de Simplificación de Reforma Tributaria, obteniéndose un texto definitivo del proyecto que, finalmente, se convertirá en Ley y fue Publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016.

## 2.4. TRATAMIENTO GENERAL DEL RÉGIMEN 14 LETRA A Y 14 LETRA B

En el diario oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes los cuales fueron complementados con Ley N° 20.899 publicada en el diario oficial el 8 de febrero de 2016.

La reforma tributaria incorpora un nuevo artículo 14 a la Ley de la Renta<sup>6</sup>, estableciendo dos regímenes generales alternativos de tributación, en sus letras A) y B), respectivamente. La letra A) establece el régimen con imputación total del Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales, llamado régimen de renta atribuida, y la letra B) contiene el régimen con deducción parcial de crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales, conocido también como régimen parcialmente integrado.

Los nuevos regímenes de tributación que se indican en el párrafo anterior, sólo resultan aplicables a contribuyentes que estén obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de Impuesto de Primera Categoría<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> En adelante, indistintamente, LIR.

<sup>7</sup> En adelante, indistintamente, IDPC.

## **RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA, ARTÍCULO 14 LETRA A) DE LA LIR.**

El régimen de renta atribuida, concepto incorporado en la reforma tributaria cuya definición la encontraremos en el inciso segundo del artículo N° 2 de la LIR, vigente desde el 1° de enero de 2017, señala que se entenderá por renta atribuida a “aquella que, para efectos tributarios, corresponde total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario<sup>8</sup> o adicional<sup>9</sup>, 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 lo disposiciones de la 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.”

De acuerdo a lo anterior, podemos decir, que las rentas que genere la empresa o le sean atribuidas de terceras empresas, tributarán en el mismo año comercial con el IDPC y con los impuestos finales, independiente de los flujos efectivamente distribuidos.

### **I. Requisitos para acogerse**

Los contribuyentes que podrán acogerse a este régimen de renta atribuida son aquellos que se encuentran obligados a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, sujetos al régimen de IDPC, cuya

---

<sup>8</sup> En adelante, indistintamente, IGC.

<sup>9</sup> En adelante, indistintamente, IA

calidad jurídica corresponda a, empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, contribuyentes del N°1 del artículo 58 de la LIR y sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), todas las cuales tengan exclusivamente y en todo momento propietarios, comuneros o socios que sean personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país.

Las sociedades por acciones<sup>10</sup>, siempre que la totalidad de sus accionistas sean en todo momento contribuyentes de impuestos finales, y que tales empresas establezcan en sus estatutos que la cesión de las acciones, cuando se efectúe a una persona o entidad distinta a las señaladas, deberá llevarse a cabo previa autorización de los demás accionistas. Con lo anterior, se evita que cualquiera de los accionistas, por el sólo hecho de ceder las acciones, cambie el régimen tributario de la sociedad sin el consentimiento de los demás.

Las sociedades de personas y las SpA, que opten por acogerse a este régimen, deberán suscribir una escritura pública en que conste el acuerdo unánime sobre el ejercicio de la opción de la totalidad de los socios o accionistas.

La aplicación del régimen de atribución de renta es siempre opcional, de modo que los contribuyentes tendrán que elegir acogerse a él. No obstante, la Ley ha establecido que, ante la ausencia de una manifestación expresa de voluntad, los contribuyentes que tributarán bajo esta modalidad serán los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, las comunidades y sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), siempre que los propietarios, comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile

---

<sup>10</sup> En adelante indistintamente SpA

## II. Tributación que afecta a la empresa

La Ley N° 20.780 modificó el artículo 20 de la LIR<sup>11</sup>, el cual señala que a partir del año comercial 2017 cuando deba aplicarse el IDPC la tasa con la que se afectarán las rentas gravadas con dicho tributo será de un 25%.

Los contribuyentes que se acojan a este régimen, deberán determinar su renta líquida afecta a IDPC de acuerdo al mecanismo establecido en el Párrafo 3°, del Título II de la LIR, considerando lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de dicha Ley y demás normas legales, tal como se realizara hasta el 31 de diciembre de 2016.

La modificación que incorpora la ley N° 20.780 es a través de un nuevo N° 5 al artículo 33 de la LIR<sup>12</sup>, con el objeto de establecer la forma en que los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa deberán atribuir las rentas o cantidades afectas al IGC o IA que perciban a título de retiro o dividendo desde otra empresa, comunidades o sociedades, cuando no resulten absorbidas por pérdida tributaria, los retiros o dividendos percibidos, se incorporarán incrementados a la Renta Líquida Imponible<sup>13</sup> de la empresa, en una suma equivalente al crédito por IDPC a que se tienen derecho tales cantidades conforme a lo dispuesto en el párrafo 1°, del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR.

---

<sup>11</sup> Vigente a partir del 1° de enero de 2017.

<sup>12</sup> No obstante, lo dispuesto en la letra a) del número 2° de este artículo, y en el número 1° del artículo 39, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible las rentas o cantidades a que se refiere la letra c) del número 2 de la letra A) del mismo artículo. Para dicha incorporación deberán previamente incrementarlas en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62). En contra del impuesto de primera categoría que deban pagar sobre las rentas o cantidades indicadas, procederá la deducción del crédito por impuesto de primera categoría que establece el artículo 56 número 3) y 63). Cuando corresponda aplicar el crédito a que se refiere el número ii), de la letra d), del número 2, de la letra B) del artículo 14, deberá descontarse aquella parte sujeta a restitución. En caso de determinarse una pérdida tributaria, se aplicará lo dispuesto en el número 3 del artículo 31. Vigente desde el 1° de enero de 2017.

<sup>13</sup> En adelante, indistintamente, RLI.

El crédito por IDPC a que tengan derecho los retiros o dividendos afectos a IGC o IA percibidos, podrá ser imputado en contra del IDPC que deba pagar el contribuyente por la RLI determinada en el mismo ejercicio, con preferencia a cualquier otro crédito que según la Ley proceda en contra del IDPC. El excedente que se determine de este crédito, no podrá ser imputado a otros impuestos del mismo ejercicio o de ejercicios siguientes, ni solicitarse su devolución.

Cuando los retiros o dividendos sean percibidos de una empresa acogida al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, también procederá la imputación del crédito por IDPC, pero en este caso solo podrá imputarse el 65% de dicho crédito.

### **III. Deducción de RLI.**

El artículo 14 ter letra C) de la LIR, establece un estímulo al ahorro para las micro, pequeñas y medianas empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR, que se encuentren sujetos a las disposiciones del régimen de renta atribuida.

Dicho incentivo consiste en la opción que tienen los contribuyentes de efectuar una deducción de la RLI gravada con el IDPC hasta por un monto equivalente al 50% de dicha RLI que se mantenga invertida en la empresa, es decir, que no ha sido retirada, remesadas o distribuida.

El monto máximo de dicha rebaja en ningún caso podrá exceder de una suma equivalente a 4.000 Unidades de Fomento<sup>14</sup>, según el valor de ésta al último día del año comercial respectivo.

Para efectos de la norma, se establece que la RLI que se mantiene invertida en la sociedad corresponde al valor positivo que resulte de restar a la RLI determinada

---

<sup>14</sup> En adelante, indistintamente UF.

conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, todas las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas durante el mismo ejercicio comercial, independientemente de las cantidades o registros a los cuales resulten imputados tales retiros, remesas o distribuciones, esto es, sea que éstos deban gravarse o no con los impuestos de la LIR.

Para acceder a este incentivo, las empresas deberán cumplir con los siguientes requisitos copulativos al término del año comercial respectivo:

- Un promedio anual de ingresos del giro no superior a 100.000 UF, en los tres últimos<sup>15</sup> ejercicios comerciales;
- Que los ingresos obtenidos durante el año comercial, que provengan de inversiones en derechos sociales, fondos de inversión, fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, rentas derivadas de la participación en contratos de asociación o cuentas en participación, o las que provengan de instrumentos de renta fija, no excedan en su conjunto de un monto equivalente al 20% del total de ingresos del ejercicio.
- Expresar la voluntad al Servicio, de acogerse a este beneficio.

#### **IV. Imputación de las Pérdidas Tributarias**

La Ley N° 20.780 modifica a partir del 1° de enero de 2017, el N° 3, del artículo 31 de la LIR, dicha modificación ha tenido por objeto regular la forma en que deben ser imputadas las pérdidas tributarias sufridas por el contribuyente, determinando los casos en que se tendría derecho a la imputación o devolución del IDPC pagado sobre las utilidades que resulten absorbidas por dichas pérdidas.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el N° 3, del artículo 31 de la LIR, se

---

<sup>15</sup> Se deberán considerar los ejercicios consecutivos, y si el contribuyente tuviera una existencia inferior, el promedio se calculará computando los ejercicios de existencia efectiva, considerando como un ejercicio completo el correspondiente al de inicio de actividades.

debe distinguir entre:

- i) Pérdidas materiales: Corresponde a aquellas pérdidas sufridas por el negocio o empresa, comprendiendo dentro de éstas a las que provienen de delitos contra la propiedad. Tales pérdidas podrán ser deducidas como gasto, en cuanto se relacionen con el giro del negocio y cumplan los demás requisitos generales que correspondan conforme al inciso 1°, del artículo 31 de la LIR.
- ii) Pérdida tributaria del ejercicio: Corresponde al resultado negativo que se obtiene en la aplicación de determinar la RLI establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR, incluyendo la deducción como gasto de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores<sup>16</sup>. La pérdida tributaria se imputará en la forma que se señala en los incisos 3° al 5°, del N° 3 del artículo 31 de la LIR.<sup>17</sup>
- iii) Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores: Corresponde a la pérdida tributaria determinada durante el año comercial inmediatamente anterior, que no absorbió utilidades, podrá ser deducido como un gasto en la determinación de la RLI del ejercicio respectivo, siempre que concurren los requisitos del inciso 1° del artículo 31 de la LIR.

---

<sup>16</sup> Indicada en el numeral iii) siguiente cuando así corresponda, conforme a lo dispuesto en el inciso 6°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR.

<sup>17</sup> incisos 3° al 5°, del N° 3 del artículo 31 de la LIR.

“Las pérdidas deberán imputarse a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiro o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, sumas para estos efectos deberán previamente incrementarse en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62.

Si las rentas referidas en el párrafo precedente no fueron suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97”.

De acuerdo con la modificación legal, a contar del 1° de enero de 2017, la pérdida tributaria en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, procediendo solamente su imputación a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, debidamente incrementadas en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62, todos de la LIR, en caso que dichas rentas no sean suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente, como pérdida tributaria de ejercicios anteriores.

En este sentido, las normas referidas establecen el siguiente orden de imputación para la pérdida tributaria:

- i. A los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio.
- ii. Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.

Cabe señalar que en nuestro análisis de las pérdidas tributarias que realizaremos en los capítulos siguientes, se profundizara sobre sus principales modificaciones antes y después de reforma.

## **V. Registro de las Rentas**

Las empresas acogidas al régimen de renta atribuida, deberán mantener el control de las rentas que se encuentran liberadas de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución, así como también para determinar en qué oportunidad tales retiro, remesa o distribución se afectaron con el IGC o IA, según corresponda, y el crédito por IDPC a que éstas tendrán derecho.

Por lo que el legislador ha previsto implementar los siguientes registros:

Renta Atribuida Propia (RAP): Se registrará la RLI positiva determinada conforme al artículo 29 al 33 de la LIR, al término del ejercicio. Se deberá rebajar de este registro, siguiendo el orden cronológico en que se hayan pagado, las cantidades a que se refiere el inciso 2º, del artículo 21 de la LIR.

Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (FUF): Se mantendrá el control de la diferencia de la depreciación acelerada y normal, toda vez que se encuentre disponible para distribuir o retirar, dado que la depreciación acelerada se considera solo para efectos de la primera categoría. Cabe hacer presente que las rentas de esta naturaleza que se mantenían al 31 de diciembre de 2016 con saldo en el registro FUF, deberá considerarse como remanente del mismo registro al 1º de enero de 2017.

Renta Exentas e Ingresos no Renta (REX): Se registrarán las rentas exentas de los IGC o IA y los ingresos no renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como también aquellos que perciba a título de retiro o dividendo proveniente de otra empresa. Cabe hacer presente que las rentas de esta naturaleza que se mantenían al 31 de diciembre de 2016 con saldo en el registro FUNT, deberá considerarse como remanente del mismo registro al 1º de enero de 2017.

Saldo acumulado de Créditos (SAC): Se registrarán los créditos por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA según corresponda. Se hace presente que, en ningún caso formará parte de los créditos que se controlan en este registro, el IDPC correspondiente a la RLI del ejercicio, por cuanto, dicho impuesto se imputo como crédito contra el IGC o IA, según corresponda, en el ejercicio que fue atribuido a los propietarios.

## VI. Reglas de Atribución

Las rentas que una empresa sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, debe atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, son aquellas que perciba o devengue al término del ejercicio producto del desarrollo de su giro.

Dichas cantidades a atribuir están conformadas por las siguientes cantidades:

Renta atribuida propias: son aquellas rentas o cantidades percibidas o devengadas por la empresa, como:

- i. Saldo positivo de la RLI determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 29 al 33 de la LIR.
- ii. Rentas o cantidades afectas a impuestos finales, percibidas a título de retiro o distribución efectuados desde otra sociedad en la cual participa como comunero, socio o accionista.<sup>18</sup>
- iii. Rentas percibidas o devengadas por la empresa que se encuentren exentas del IDPC, pero afecta a los IGC o IA.

Renta atribuida de terceros: Son aquellas rentas que son atribuidas a la empresa, atendiendo su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de otra empresa sujeta a los regímenes tributarios de la LIR que también atribuyan sus rentas<sup>19</sup>. Dichas rentas se atribuirán a todo evento, independiente de que la empresa o sociedad determine una pérdida tributaria al término del ejercicio respectivo.

---

<sup>18</sup> Tal como se vio en el punto II Tributación que afecta a la empresa, estas sumas siempre deberán formar parte de la RLI determinada de acuerdo a lo establecido en el N° 5, del artículo 33 de la LIR.

<sup>19</sup> Como aquellas sujetas al número 1 de la letra C), del artículo 14 de la LIR; Letra A), del artículo 14 ter, de la LIR

Una vez determinada las rentas atribuidas propias y de terceros, estas serán atribuidas de acuerdo a las siguientes reglas, establecidas en el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR:

- i. La atribución de tales rentas deberá efectuarse en la forma que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado repartir sus utilidades, siempre y cuando se hayan dejado expresa constancia del acuerdo respectivo o de la forma de distribución en el contrato social, estatuto o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública. En todos los casos se deberá informar al Servicio del acuerdo establecido.
- ii. En caso que no resulte aplicable las reglas anteriores, la atribución se realizara en la misma proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad.

Cuando se hubiera enterado solo una parte del capital, la atribución total de la renta se efectuará considerando la parte efectivamente enterada. Si no hubiera enterado capital, la atribución se efectuará en la proporción en que éste se hubiera suscrito.

En caso de los comuneros será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate. Las circunstancias señaladas deberán ser informadas al Servicio.

La tributación que afectara a los propietarios, comuneros socios o accionistas después de atribuirle las rentas antes señaladas, quedaran gravadas con el IGC o IA, teniendo derecho al 100% crédito que corresponda a la misma tasa del IDPC con que se afectó dichas rentas.

## **RÉGIMEN DE RENTA SEMIINTEGRADO, ARTÍCULO 14 LETRA B) DE LA LIR.**

El régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017, sigue la misma metodología del régimen general de tributación existente hasta el 31 de diciembre de 2016, determinándose la base imponible del impuesto de primera categoría a través de lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR y que los propietarios, comuneros, socios o accionistas tributarán en base a los retiros, remesas o distribuciones que efectivamente realicen.

Existiendo como diferencia, y lo que da nombre a este régimen es el nivel de integración del IDPC en los impuestos finales, dado que solo se tendrá derecho a un crédito parcial, según lo establecida en el artículo 20 de la LIR, toda vez que, conforme a lo señalado en el inciso final del N°3 del artículo 56 y en el inciso tercero del artículo 63, ambos de la LIR, cuando se impute el crédito por IDPC proveniente del saldo acumulado sujeto a la obligación de restitución, los propietarios, comuneros, socios o accionistas deberán restituir, a título de débito fiscal, el 35% de dicho crédito.

### **I. Contribuyentes obligados a este régimen**

Los contribuyentes que se encuentran obligados a acogerse al régimen de tributación de la letra B) del artículo 14 de la LIR, son aquellos que se encuentran obligados a declarar su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, sujetos al régimen de IDPC, cuya calidad jurídica corresponda a, sociedades anónimas cerradas, sociedades anónimas abiertas, sociedades en comandita por acción y las sociedades de personas o por acción que cuenten con al menos un socio o accionista persona jurídica.

La Ley ha establecido que, ante la ausencia de una manifestación expresa de voluntad, los contribuyentes que tributarán bajo esta modalidad serán los contribuyentes del artículo 58 N° 1 y las sociedades por acción.

## **II. Tributación que afecta a la empresa**

La Ley N° 20.780 modificó el artículo 20 de la LIR, aumentando en forma gradual la tasa del IDPC, el cual aplicará una tasa del 25,5% sobre las rentas obtenidas durante el año comercial 2017, y un 27% sobre las rentas obtenidas a contar del año comercial 2018.

Los contribuyentes que se acojan a este régimen, no se verá afectada su tributación a como estaban acostumbrados hasta antes de la reforma tributaria, pues seguirán determinando la renta líquida afectada a IDPC de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.

## **III. Deducción de RLI.**

El artículo 14 ter letra C) de la LIR, establece un incentivo al ahorro para las micro, pequeñas y medianas empresas<sup>20</sup> obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR, que se encuentren sujetos a las disposiciones del régimen de renta atribuida.

Dicho incentivo consiste en la opción que tienen los contribuyentes de efectuar una deducción de la RLI gravada con el IDPC hasta por un monto equivalente al 50% de dicha RLI que se mantenga invertida en la empresa, cuyo monto máximo a rebaja en ningún caso podrá exceder a las 4.000 UF, según el valor de ésta al último día

---

<sup>20</sup> Para acceder a este incentivo, las empresas deberán cumplir con los mismos requisitos copulativos indicados en el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, indicados en el capítulo anterior.

del año comercial respectivo.

Sin embargo, deberán efectuarse un agregado a la RLI del año siguiente o de los subsiguientes de haber invocado el beneficio, una cantidad anual equivalente al 50% de los retiros o distribuciones que se efectúen en el año comercial y que se encuentre afectos a los impuestos finales, hasta reponer totalmente la rebaja que se había efectuado.

## **V. Imputación de las Pérdidas Tributarias**

De acuerdo con la modificación legal, a contar del 1° de enero de 2017, la pérdida tributaria en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, procediendo solamente su imputación a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, debidamente incrementadas en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62, todos de la LIR, en caso que dichas rentas no sean suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente, como pérdida tributaria de ejercicios anteriores.

En este sentido, las normas referidas establecen el siguiente orden de imputación para la pérdida tributaria:

- i. A los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio.
- ii. Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.

Como se mencionó en el capítulo anterior, el análisis de las pérdidas tributarias lo realizaremos en el siguiente capítulo, donde profundizaremos sobre sus principales modificaciones antes y después de reforma.

## IV. Registro de las Rentas

Los contribuyentes acogidos al régimen semiintegrada, deberán efectuar y mantener el registro de ciertas cantidades, a efectos de controlar los saldos de rentas pendientes de tributación y sus respectivos créditos por IDPC. A diferencia del régimen vigente que se controla en el saldo de FUT determinado por cada año, a partir del 1º de enero de 2017, no será necesario efectuar una separación del saldo de estos registros por cada ejercicio comercial, sino que se efectuará un control acumulado de las cantidades.

Conforme a lo dispuesto en el N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, indica que se deberán efectuar y mantener los siguientes registros:

Renta Afecta a IGC o IA (RAI): Se registrará aquellas rentas percibidas o devengadas que estén acumuladas en la empresa y disponible para ser retirada, distribuidas o remesadas, siempre que se encuentren afectas los impuestos finales. La suma de las rentas que se anotaran en este registro será la diferencia positiva que resulte de la resta entre:

(+) El valor positivo del capital propio tributario.

Se sumarán al valor del capital propio tributario el monto de los de los retiros o dividendos que hayan quedado en carácter de provisorios durante el ejercicio, reajustados.

(-) Los saldos finales registrados en REX.

(-) Capital efectivamente aportado, más los aumentos y menos devoluciones, todos debidamente reajustados.

Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (FUF): Se mantendrá el control de la diferencia de la depreciación acelerada y normal, toda vez que se encuentre disponible para distribuir o retirar, dado que la depreciación acelerada se considera solo para efectos de la primera categoría. Cabe hacer presente que las rentas de esta naturaleza que se mantenían al 31 de diciembre de 2016 con saldo en el registro FUF, deberá considerarse como remanente del mismo registro al 1° de enero de 2017.

Renta Exentas e Ingresos no Renta (REX): Se registrarán las rentas exentas de los IGC o IA y los ingresos no renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como también aquellos que perciba a título de retiro o dividendo proveniente de otra empresa. Cabe hacer presente que las rentas de esta naturaleza que se mantenían al 31 de diciembre de 2016 con saldo en el registro FUNT, deberá considerarse como remanente del mismo registro al 1° de enero de 2017.

Saldo acumulado de Créditos (SAC): Los créditos de Primera Categoría a que tendrán derecho los propietarios se deberán controlar en este Registro), de acuerdo al siguiente detalle:

- i. Crédito por IDPC correspondientes al saldo de utilidades acumuladas en el registro FUT, al 31 de diciembre de 2016, como un remanente al 1° de enero de 2017.
- ii. Créditos originados a contar del ejercicio 2017 (propios y de terceros), los que estarán compuestos por dos clases de créditos, a) créditos no sujetos a la obligación de restitución y b) créditos que están sujetos a dicha obligación, los que deberán controlarse separadamente en este registro.

- iii. Créditos por impuestos pagados en el exterior, imputables directamente a los IGC o IA conforme a los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

## **V. Tributación de los socios**

Estarán gravados con el IGC o IA, según corresponda, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas acogidas al régimen de renta semiintegrada por los retiros, remesas o distribuciones que perciban desde dichas empresas.

Además, cuando se aplique el crédito por IDPC en contra de los impuestos finales, deberá agregarse a la base imponible del IGC o IA, según corresponda, el mismo monto a título de incremento, conforme a lo señalado en el inciso final del N° 1 del artículo 54, inciso final del N° 2 del artículo 58 e inciso final del artículo 62, todos de la LIR.

En los casos en que se impute el crédito por IDPC proveniente del saldo acumulado sujeto a la obligación de restituir, los propietarios, comuneros, socios o accionistas deberán restituir, a título de débito fiscal, el 35% de dicho crédito, considerándose este como un mayor IGC o un mayor IA, según corresponda.

No obstante, no procederá dicha restitución cuando los retiros, remesas o dividendos, sean percibidos por un contribuyente del IA residente en un país con el cual Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación.

## **VI. Permanencia en el régimen**

Los contribuyentes hayan ejercido la opción por uno de los regímenes establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, o bien, por defecto se encuentren sujetos a uno de esos regímenes de tributación, deberán permanecer en el régimen general pertinente durante un período de a lo menos 5 años comerciales consecutivos. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente podrá cambiar al régimen general alternativo, debiendo para tal efecto cumplir con los requisitos y formalidades establecidas.