



COMPARACIÓN DEL FUT Y RAI: Un enfoque de sistema tributario

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

**Alumno: Adam Ortiz C.
Profesor Guía: Rodrigo Ormeño P.**

Santiago, Marzo 2018

Resumen ejecutivo

En este trabajo de investigación, se expondrá la siguiente hipótesis a resolver:

“El RAI en su primer año de implementación, será parte de un sistema tributario integrado, similar al FUT, y en sus años posteriores, mantendrá situaciones de un sistema tributario integrado, a pesar, de estar contextualizado en un sistema tributario parcialmente integrado.”

Para validar esta hipótesis, se realizará un marco teórico de los sistemas tributarios. En este contexto, se expondrán los objetivos que persigue un sistemas tributarios y los tipos de sistemas tributarios; sistema clásico, parcialmente integrado e integrados.

Adicionalmente, se presentarán los sistemas tributarios que se han implementado en Chile, principalmente, los sistemas de la reforma tributaria de 1984, sistema tributario integrado vía créditos, y de la reforma tributaria de 2014, sistema tributario parcialmente integrado (Artículo 14 B LIR).

En conjunto al marco teórico y a la revisión normativa, desarrollaremos un caso planteado, donde se expondrá, en términos prácticos, las normas tributarias relacionadas al FUT y RAI en los años tributarios 2017, 2018 y 2019.

Finalmente, en base a lo revisado anteriormente, buscaremos dar una respuesta concluyente a la interrogante planteada en la hipótesis inicial.

ÍNDICE

1.	INTRODUCCION.....	5
	1.1 Planteamiento.....	5
	1.1.1 Planteamiento del problema.....	5
	1.1.2 Hipótesis de trabajo.....	6
	1.1.3 Objetivos.....	6
	1.1.4 Metodología a desarrollar.....	7
2.	IMPUESTOS Y SISTEMAS TRIBUTARIOS.....	9
	2.1 Impuestos corporativos.....	9
	2.2 Impuestos personales.....	9
	2.3 Sistemas de tributación de la renta de las empresas	10
	2.3.1 Sistema clásico.....	13
	2.3.2 Sistema integrado.....	14
	2.3.3 Sistema de integración parcial.....	16
3.	EL CASO DE CHILE.....	20
	3.1 Impuestos.....	20
	3.2 Sistema integrado.....	22

3.2.1	Normas tributarias del registro de Fondo de Utilidades Tributarias, FUT.....	23
3.3	Reforma tributaria de 2014.....	25
3.3.1	Objetivos de la reforma tributaria.....	27
3.3.2	Nuevos regímenes generales de tributación.....	28
3.3.3	Registro RAI y Registro SAC.....	30
3.3.3.1	Norma tributaria del RAI y SAC, durante el Año Tributario 2018.....	36
3.3.3.2	Norma tributaria del RAI y SAC, durante los años tributarios 2019 y posteriores...	36
4.	DESARROLLO DEL CASO.....	42
5.	CONCLUSIONES.....	58
	Referencias bibliográficas.....	61

Título: Comparación del FUT y RAI: Un enfoque de sistema tributario.

1. INTRODUCCION

1.1 Planteamiento

1.1.1 Planteamiento del problema

Las reformas tributarias de 2014 y 2016, leyes 20.780 y 20.899, respectivamente, trajeron consigo cambios estructurales al sistema tributario chileno; siendo uno de ellos, la modificación del régimen general de tributación del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta¹. En este cambio se estableció que el registro de Fondo de Utilidades Tributarias² tendría vigencia hasta el 31 de diciembre de 2016, y que, se daría paso a dos nuevos regímenes generales de tributación; Régimen de Renta Atribuida³ del artículo 14 letra A) de la LIR y Régimen de imputación parcial de créditos⁴ del artículo 14 letra B) de la LIR, ambos vigentes desde el 01 de enero de 2017.

¹ en adelante, LIR.

² en adelante, FUT.

³ Términos acuñados en la circular 49 de 2016, del Servicio de Impuestos Internos (SII).

⁴ Términos acuñados en la circular 49 de 2016, del Servicio de Impuestos Internos (SII).

El régimen de imputación parcial de créditos no era parte del proyecto de ley original⁵ ingresado a la Cámara de Diputados, pero se incorporó, a modo de complementar el proyecto, como medidas pro ahorro e inversión. No obstante, para mantener el foco de recaudación de la reforma tributaria, se estableció que los contribuyentes de los impuestos finales deberán aplicar una restitución de los créditos tributarios provenientes del impuesto de primera categoría⁶.

Encontrándonos ad portas del año tributario 2018, primer año de declaración de impuestos bajo los nuevos regímenes de tributación establecidos en la reforma tributaria de 2014, nace la inquietud natural de determinar si el nuevo registro RAI es similar al registro FUT dentro de su enfoque de sistema tributario y comportamiento. En específico, se hace necesario conocer en qué medida el RAI es un registro parcialmente integrado.

1.1.2 Hipótesis de trabajo

En atención a lo expuesto anterior, la hipótesis a validar en este trabajo será la siguiente:

“El RAI en su primer año de implementación, será parte de un sistema tributario integrado, similar al FUT, y en sus años posteriores, mantendrá situaciones de un sistema tributario integrado, a pesar, de

⁵ Mensaje N°24 – 362 con fecha 01 de abril, 2014. Mensaje en sección 7. Legislatura 362. Historia de la ley 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.

⁶ Historia de la Ley 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.

estar contextualizado en un sistema tributario parcialmente integrado.”

1.1.3 Objetivos

El Objetivo principal es demostrar que el registro RAI, en su enfoque de sistema tributario y comportamiento, podría tener elementos de un sistema tributario integrado, aun cuando esté en un contexto de sistema de integración parcial de créditos.

1.1.4 Metodología a desarrollar

Este trabajo se realizará en base al método deductivo. Este método establece una exposición de las materias, desde lo general a lo particular, desde lo macro hacia lo micro. Dicho método se aplicará de la siguiente manera:

En primer lugar, se realizará un marco teórico donde se revisará la información relacionada (en Chile y el Mundo) de los impuestos corporativos e impuestos personales; los objetivos que persigue un sistema tributario; los tipos de sistemas tributarios: clásico, parcialmente integrado e integrado.

Posteriormente, analizaremos el caso de Chile en materia de implementación de sistemas tributarios. Aquí revisaremos cómo se han implementado algunos de los sistemas tributarios en la legislación tributaria chilena; enfocándonos principalmente en la reforma tributaria de 1984, Ley 18.293, creadora del sistema tributario integrado por créditos denominado

FUT y en la reforma tributaria de 2014 y 2016, Ley 20.780 y Ley 20.899, creadoras del sistema tributario de integración parcial de créditos denominado RAI.

En conjunto a lo anterior, analizaremos la normativa técnico-tributaria de los registros FUT, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 y del registro RAI, vigentes desde el 01 de enero de 2017. El registro FUT se analizará en base a lo establecido en la Resolución 2154 de 1991 y el registro RAI, se analizará en base a la Circulares 49 de 2016 y Resolución 130 de 2016, todos emitidos por el SII.

En lo relacionado a los nuevos registros tributarios, se realizará una revisión de las normas tributarias particulares que se deberán implementar en el Año Tributario 2018 y 2019 y compararlas con las normas del año tributario 2017.

Con la revisión de la teoría de los sistemas tributarios y la revisión del marco normativo tributario chileno, pasaremos a desarrollar un caso planteado, donde se analizarán los efectos de la reforma tributaria en los registros FUT, RAI y en la determinación del Impuesto Adicional.

Finalmente, basándonos en el marco teórico, en la revisión de la normativa aplicable para el periodo tributario indicado y al desarrollo del caso planteado, presentaremos una respuesta concluyente para la interrogante planteada en la hipótesis inicial.

2 IMPUESTOS Y SISTEMAS TRIBUTARIOS

2.1 Impuestos corporativos

The Corporate Income Tax (CIT) o impuesto corporativo, es el impuesto que grava a las ganancias, utilidades o rentas generadas por las empresas o corporaciones privadas. Este impuesto es de carácter recaudador y tiene impacto directo en los mercados.

Klapp (2017) señala que el impuesto corporativo es uno de los más nocivos para el crecimiento y la inversión, ya que, castiga directamente a la fuente productiva de un país (OECD, 2008). Adicionalmente, sostiene que, en una economía global con libre movilidad de capitales, el impuesto corporativo es un factor relevante para un inversionista que debe decidir entre invertir en uno u otro país. Por esta razón, el impuesto corporativo se transforma en un factor de competencia entre los países, principalmente aquellos países que requieren de la inversión extranjera para su crecimiento y desarrollo.

2.2 Impuestos personales

El impuesto personal o impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF), es el impuesto que grava los ingresos o rentas de las personas naturales o físicas. Es

un impuesto de carácter recaudador y tiene como objetivo contribuir a la equidad de la sociedad.

Barra y Chandía (2004) sostienen que el IRPF en los países desarrollados tiene gran valor recaudatorio y sus efectos son significativos en términos de equidad y eficiencia para el sistema tributario.

2.3 Sistemas de tributación a la renta de las empresas

En el mundo podemos encontrar diferentes sistemas tributarios, los cuales, en términos generales, buscan normar la relación de los impuestos, entre la empresa y sus propietarios. Cada sistema presenta ventajas y desventajas, sin embargo, la sociedad tomará la decisión de implementar uno u otro, o una combinación de varios, dependiendo de los objetivos económicos generales que persigan. Según Guerrero (2017), los objetivos de los sistemas tributarios a implementar, deberán encontrarse en torno a: la neutralidad de los impuestos, la equidad horizontal y vertical del sistema tributario general.

Según el estudio de Yáñez (2015), estos objetivos, comunes para cualquier sistema tributario, se deberían entender de la siguientes manera:

Equidad

La equidad es un concepto relativo, por tanto, puede ser entendido de varias maneras. Una de las formas que se puede determinar la equidad en el pago de los impuestos, es por medio del principio de la capacidad de pago que tienen los contribuyentes. Este principio sostiene que tendrán mayor capacidad de pagar impuestos aquellos contribuyentes que tienen un

nivel de ingresos mayor. Por lo tanto, se considerará que un sistema tributario es equitativo cuando cada contribuyente paga según lo que le corresponde, conforme a la capacidad de pago. La equidad debe ser horizontal y vertical;

El concepto de equidad Horizontal, se refiere a que los contribuyentes que tengan la misma capacidad de pago (medido como nivel de ingresos), deben pagar la misma cantidad de impuestos. Este es el denominado, tratamiento de igualdad para los iguales. En tanto, la equidad vertical, se refiere a que los contribuyentes que tengan diferentes capacidades de pago (o nivel de ingresos) deben pagar diferentes cantidades de impuestos. Este es el denominado, tratamiento distinto para los diferentes. Quienes tengan mayor capacidad de pago, deberán pagar mayores tributos.

Eficiencia

La eficiencia, en términos económicos, consiste en obtener el mayor producto posible de un monto dado de factores productivos y de una tecnología dada.

La eficiencia, en materia impositiva, significa que los impuestos no deben introducir ineficiencia en materia de asignación de recursos en los mercados. La ineficiencia ocurre cuando un mercado que funciona de forma eficiente es afectado por la imposición de un impuesto, donde este último, distorsiona los precios y la cantidad de bienes disponibles para el consumo.

Otra característica, relacionada con la eficiencia, es la neutralidad tributaria, esta consiste en que los impuestos establecidos no deberían distorsionar las decisiones económicas de los agentes económicos.

La equidad y la eficiencia son objetivos comunes a cualquier sistema tributario, sin embargo, estos objetivos pueden ser incumplidos por la presencia de erosiones en el sistema.

Erosión: atentado a la equidad y a la eficiencia

Yáñez (2015) sostiene que la erosión de los impuestos es, en términos simples, la práctica de los contribuyentes por disminuir el impuesto que les correspondes pagar, conforme a la normativa tributaria vigente, ya sea, de una forma lícita o ilícita. Las erosiones pueden ser en la base y/o en la tasa del impuesto. Las erosiones constituyen un atentado contra la equidad y la eficiencia de un sistema tributario, porque podrían provocar que un impuesto que se establece como progresivo, termine siendo un impuesto de carácter regresivo. A su vez, se estaría beneficiando a los contribuyentes evasores en desmedro de los contribuyentes que cumplen.

Las erosiones se pueden presentar en la forma de evasiones y de elusiones de tributos. La evasión es una acción ilícita que usan algunos contribuyentes para disminuir el pago de los impuestos. La elusión es un acto lícito permitido por la propia ley. Por tanto, el Estado en la búsqueda de la equidad y de la eficiencia, deberían atacar la evasión y disminuir las elusiones establecida en la propia ley.

Trade-Off entre equidad y eficiencia

Otro punto a considerar en esta materia, es el trade-off que existe entre la equidad y la eficiencia buscada en los sistemas tributarios. Según Yáñez (2015), el trade-off, para este caso, quiere decir que para alcanzar un mejor resultado en términos de uno de los objetivos, se requiere sacrificar parte del otro objetivo. No siempre será posible tener más de los dos al mismo tiempo. La elección consistiría, en términos sencillos, en más equidad y menos eficiencia o más eficiencia y menos equidad.

Los objetivos y prioridades que determina la sociedad, pueden cambiar con el paso de los años y con los distintos factores que influyen en la misma, por ejemplo; cambios demográficos, cultura y nivel económico. Por lo tanto, los sistemas tributarios deben tener la capacidad de adaptarse a los nuevos objetivos que la sociedad determine.

Como hemos revisado, los sistemas tributarios de rentas de las empresas deben cumplir con los objetivos generales establecidos para un buen sistema tributario. A continuación, revisaremos los sistemas tributarios que se encuentra actualmente activos en el mundo y que cumplen con los objetivos de equidad y eficiencia (en diferentes niveles) :

2.3.1 Sistema clásico

El sistema clásico o sistema no integrado, es aquel sistema donde no existe integración alguna entre los impuestos corporativos y los impuestos personales del propietario. Este sistema grava a la empresa o persona jurídica con un impuesto por las utilidades o rentas que generó, en un periodo determinado, y a la persona natural o físicas, la grava con otro impuesto, distinto al primero (King, 1977). Estos sistemas podrían generar una doble tributación económica, dado que, en una primera instancia se paga un impuesto plano y, posteriormente, la persona natural paga un impuesto progresivo (Gil, 2007).

Masonne (1996) señala que los sistemas clásicos no cumplen con el principio de la neutralidad, descrito anteriormente, por las siguientes razones: la existencia de personas jurídicas aumenta la carga tributaria sobre la renta distribuida al propietario. Falta de neutralidad entre utilidades retenidas y distribuidas, porque las utilidades retenidas han pagado impuesto una sola vez, mientras que las distribuidas van a pagar dos veces.

Una de las ventajas que ofrece este sistema tributario para el Estado, es que podría aumentar la recaudación tributos, dado la doble tributación económica que se generaría en las rentas generadas por la empresa. Adicionalmente, generaría menores costos de administración y supervisión, dado que no se interrelacionan los impuestos. Estos sistemas se encuentran operativos en países, tales como: Austria, Israel e Italia, entre otros.

2.3.2 Sistema integrado

El sistema integrado, es un sistema de tributación donde si existe la relación entre los impuestos corporativos y los impuestos personales del propietario. Esta relación se establece en dos niveles de tributación. El primer nivel, es donde se genera la renta y se grava con el impuesto corporativo establecido. El segundo nivel, es donde la misma renta corporativa, se transfiere al propietario de la empresa y este paga los impuestos personales. El Estado entrega diferentes soluciones o formular para la anulación o mitigación de los impactos asociados a la doble tributación económica de las rentas generadas por las empresas, a continuación, describiremos algunos métodos que se utilizan:

Método del crédito y método de la exención; El método del crédito, consiste en otorgar como crédito, contra los impuestos personales, un monto equivalente a los impuestos pagados por las corporaciones o empresas. En tanto, el método de la exención, consiste en que las rentas generadas por la empresa pagar un impuesto corporativo y que, al momento de distribuir las rentas al propietario, estas se encontrarán exentas de los impuestos personales⁷ (Pomerlau, 2015).

Greenberg (2016) establece el método de dividendos como gasto, este método consiste en que los dividendos repartidos a los propietarios de la empresa, podrán ser usados como gasto por parte de la misma. Cuando se opta por esta forma de integración, se transfiere el pago del impuesto al

⁷ Este es un método que se aplica en Estonia.

propietario. Este método homologa el tratamiento de los intereses con los dividendos.

Según Guerrero (2017), las ventajas del sistema de impuestos a la renta integrados es que, en un principio, puede ser más progresivo que un sistema desintegrado, y que adicionalmente permite controlar la doble tributación económica de la renta generada en la empresa. Una desventaja es este sistema tributario es que presenta altos costos de administración y monitoreo, dada la complejidad de integrar ambos impuestos. Algunos países que adoptaron este sistema son: Australia, Canadá, México, Chile⁸.

2.3.3 Sistema de integración parcial

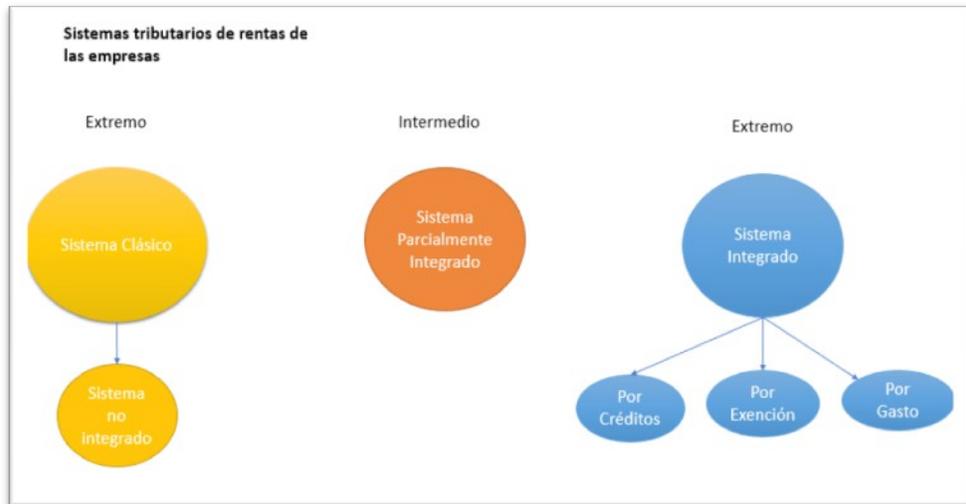
El sistema de integración parcial es similar al sistema integrado, pero con la particularidad de no establecer la integración del sistema tributario completamente, es decir, se integra el sistema en cualquier grado menor al 100% (Greenberg, 2016; Pomerlau, 2015). Este sistema tiene las características de contener parte del sistema clásico y parte del sistema integrado. La cuantía de cada uno de los sistemas, dependerá de los objetivos que determine cada sociedad⁹. Ejemplos de países que han implementado este sistema son Corea del Sur, Reino Unido y Chile¹⁰.

⁸ Chile hasta el año 2016.

⁹ Chile opto por un 65% de integración en la reforma tributaria de 2014.

¹⁰ Chile desde el año 2017.

El siguiente esquema (Figura N°1) ilustra los tres sistemas de tributación para las rentas de las empresas¹¹, descritos anteriormente:



Se puede apreciar, en la Figura N°1, que el sistema clásico y el sistema integrado son sistemas que se encuentran en los extremos, dado que persiguen fines distintos. El sistema clásico también se puede denominar sistema no integrado. Por su parte, la integración del sistema tributario se puede realizar por diferentes mecanismos, entre ellos podemos encontrar la integración por créditos, por exención o de dividendos como gasto. En un punto intermedio se encuentra el sistema parcialmente integrado, esto porque en la porción del sistema que no es integrado se cumplan las características de un sistema clásico.

En la Tabla N°1 siguiente, veremos los distintos sistemas tributarios que se utilizan en el mundo. La mayoría de los sistemas fueron fundados

¹¹ Este esquema es realizado con el autor.

manteniendo los principios del sistema clásico, parcialmente integrado e integrado¹²:

Tabla N°1: Tipos de impuestos corporativos en el mundo

Sistema Clásico	Sistema Clásico Modificado	Sistema integrado	Sistema con integración parcial	sistema con exención de dividendos	sistema con exención parcial de div.
Austria Bélgica República Checa Alemania Grecia Islandia Israel	Dinamarca Japón Polonia Portugal España Suiza Estados Unidos	Australia Canadá Chile México Nueva Zelanda	Corea del Sur Reino Unido	Estonia Eslovaquia	Finlandia Francia Luxemburgo Turquía

Como podemos observar, las economías desarrolladas¹³; Estados Unidos, Alemania y Japón, prefieren sistemas de tributación clásicos o clásicos con modificaciones, a pesar de la doble tributación económica que este sistema tributario contiene, en términos teóricos.

Barra y Chandia (2004) plantean que existe una suerte de migración en los sistemas tributarios de los países miembros del G-7¹⁴, y de algunos países miembro de la OCDE, pasando desde un sistema clásico puro, hacía otros sistemas tributarios. Sostienen que esta migración se realiza con el objetivo

¹² Esquema tomado del estudio "Eliminating Double Taxation through Corporate Integration", Tax Foundation, Fiscal Fact N°453. (Estados Unidos)

¹³ En términos del PIB, según The world economic forum, reporte The world's biggest economies 2017.

¹⁴ Grupo de las 7 economías más grandes del mundo.

de aminorar el impacto de la doble tributación económica del sistema clásico puro.

En Chile, a principio de la década del ochenta, se realizó una reforma tributaria¹⁵ donde se estableció un sistema tributario integrado vía créditos tributarios, con el objeto de aumentar el nivel de ahorro y fomentar la inversión privada en el país. Posteriormente, ya con más de treinta años de un sistema tributario integrado, se estableció una reforma tributaria donde se buscaba la desintegración del sistema tributario.

A continuación, se expondrá en mayor detalle el caso de Chile en materia de sistemas tributarios.

¹⁵ Reforma tributaria de 1984, ley 18.923.

3. EL CASO DE CHILE

Chile, con la reforma tributaria de 2014, ha experimentado un proceso de migración paulatino desde un sistema tributario integrado vía créditos tributarios, hacia un escenario con dos sistemas tributarios; por una parte, tendremos un sistema integrado, denominado Régimen de Renta Atribuida (RRA) establecido en el artículo 14 letra A) de la LIR, y por otra parte, un sistema parcialmente integrado, denominado Régimen de imputación parcial de créditos (RIPC) establecido en el artículo 14 letra B) de la LIR.

Dado estos cambios estructurales del sistema tributario chileno, revisaremos los tipos de impuestos y las características del sistema tributario que expira, Registro FUT, y analizaremos las características de los nuevos sistemas, principalmente del registro RAI.

3.1 Impuestos

El impuesto corporativo se denomina Impuesto De la Primera Categoría o IDPC. Según el Servicios de Impuestos Internos¹⁶, este impuesto se define de la siguiente manera: Tributo que se aplica a las actividades del capital clasificadas en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tales como actividades

¹⁶ en adelante, SII.

industriales, comerciales, agrícolas, prestaciones de servicios, extractivas, entre otras¹⁷.

La base de este impuesto se determina conforma a los artículos 29° al 33° de la LIR, para los contribuyentes que determinan renta efectiva con contabilidad completa. El monto que se determine constituirá el resultado tributario de la entidad y sobre dicho monto deberá pagar el IDPC.

La tasa, del IDPC, se encuentra establecida en el artículo 20° de la LIR y dependerá del régimen de tributación que se encuentre la entidad; en el caso de estar en el régimen del artículo 14 letra A de la LIR, la tasa será de un 25% y en el caso del régimen del artículo 14 letra B de la LIR, la tasa será de un 27%. Ambas tasas vigentes desde que se encuentren activos los nuevos regímenes de tributación¹⁸.

Los impuestos personales¹⁹ corresponden al Impuesto Global Complementario (IGC) y al Impuesto Adicional (IA). A continuación, presentaremos la definición de estos impuestos, según el SII²⁰:

EL Impuesto Global Complementario, IGC, es un impuesto anual que afecta a las personas naturales que obtengan rentas o ingresos de distinta naturaleza, tales como honorarios, intereses por depósitos y ahorros, dividendos por la tenencia de acciones, retiros de utilidades de empresas, ingresos por arriendos, rentas presuntas originadas por la actividad de transporte y de la minería, entre otras.

Este impuesto se determina en abril de cada año por las rentas generadas de

¹⁷ Diccionario SII: http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm

¹⁸ Ambas tasas son las vigentes desde el año tributario 2019 en adelante.

¹⁹ Haciendo alusión a las personas naturales.

²⁰ Diccionario web del SII.

enero a diciembre del año anterior, aplicando los porcentajes de impuestos definidos en la tabla de tramos de renta, de acuerdo con el nivel de renta que le corresponda al contribuyente según el mecanismo determinado en la ley.

El IGC, se encuentra establecido en el Título III, de la LIR, es decir, se encuentra normado entre los artículos 52 al 57 bis del mismo cuerpo legal.

El Impuesto Adicional, IA, es un impuesto anual que afecta a las personas naturales y jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, aplicado sobre el total de las rentas percibidas o devengadas, de acuerdo con los conceptos y tasas definidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta. Este impuesto afecta a diferentes tipos de rentas que salen desde una entidad en Chile, hacia una persona sin domicilio ni residencia en Chile, en términos generales. Entre estos tipos de rentas se encontrarían los dividendos repartidos por sociedades anónimas a sus accionistas no domiciliados ni residentes en Chile.

El IA, se encuentra establecido en el Título IV, de la LIR, es decir, se encuentra normado entre los artículos 58 al 64 del mismo cuerpo legal.

En términos simples, los contribuyentes que tienen domicilio o residencia en Chile deberán tributar con el IGC y los que no, deberán tributar con el IA.

3.2 Sistema integrado

La reforma tributaria de 1984, Ley 18.293, publicada en el diario oficial el día 01 de enero de 1984, estableció un cambio radical al sistema tributario chileno de la época, cita textual del mensaje presidencial²¹ *“las modificaciones que se proponen*

²¹ Mensaje presidencial, Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile

a la ley sobre impuesto a la renta tienen por finalidad principal resolver el problema del bajo ahorro, readecuando la estructura financiera de las empresas, permitiéndoles una mayor capacidad de ahorro e inversión”.

Conforme lo establecido en la Ley 18.985 de 1990 y en conjunto a los objetivos de esta reforma tributaria, se establece al Fondo de Utilidades Tributarias, como eje principal del sistema tributario chileno. Este libro o registro tributario, consiste en controlar las rentas y los impuestos pagados por las empresas y establecer una asignación de créditos tributarios en el reparto de las utilidades. Con este sistema tributario de integración vía créditos, se establecen dos niveles de tributación; el primer nivel es donde la empresa o persona jurídica genera las rentas y pagan el IDPC y, el segundo nivel, es donde se transfieren las rentas generadas en las empresas hacia los dueños, personas naturales; estas rentas tienen un crédito tributario equivalente al 100% del IDPC, pagado por la empresa.

La integración del sistema tributario chileno se encuentra, alocada jurídicamente, en el inciso primero del artículo 20 de la LIR, donde se establece un impuesto de tasa XY%²² que podrá ser imputado a los IGC e IA, de acuerdo con las normas de los artículos 56, N°3 y 63 de la LIR.

3.2.1 Norma tributaria del registro de Fondo de Utilidades Tributarias, FUT.

El registro de Fondo de Utilidades Tributables o registro FUT, es un libro donde se registran los hechos económicos relevantes para los fines tributarios. Este registro tiene por objeto controlar las rentas obtenidas e impuestos pagados por la empresa, junto a las rentas y créditos tributarios distribuidos a los propietarios de

²² XY% para hacer alusión a una tasa cualquiera.

las empresas. Este sistema refleja una política económica de incentivo al ahorro y la inversión que se traduce en una postergación del pago de los impuestos finales, IGC o IA, para toda aquella cantidad de renta que queda retenida o reinvertida dentro de la empresa.

Este registro se incorporó al sistema tributario chileno por medio de la reforma tributaria de 1984, Ley 18.293 y por cambios establecidos en la Ley 18.985 de 1990, donde se reemplazó el texto legal del artículo 14 de la LIR. Estableciéndose a este registro como el registro tributario para el control de las rentas generadas e impuestos de primera categoría pagados, desde el 01 de enero de 1984 hasta el 31 de diciembre de 2016.

El registro FUT lo deberán mantener, obligatoriamente, los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, conforme al N°3, de la letra A, del artículo 14 de la LIR²³. Las normas reglamentarias para llevar este registro tributario, se encontraban establecidas en la Resolución N°2154 del 24 de julio de 1991 del SII. A continuación, algunas características que tenía el registro FUT en una S.A.:

El Libro FUT se encontraba compuesto por diferentes registros tributarios, los cuales son; El propio registro de Fondo de Utilidades Tributarias, registro FUT; el registro de Fondo de Utilidades Financieras, registro FUF; por el Fondo de Utilidades No Tributarias, registro FUNT y por el Fondo de Utilidades Reinvertidas, Registro FUR²⁴.

²³ Refiriéndose al texto previo a la ley 20.780.

²⁴ Para los efectos de este trabajo de investigación, no profundizaremos en los registros tributarios que sean distintos al FUT, propiamente tal.

El registro FUT podía tener un saldo negativo o positivo. El saldo negativo se generaba por las pérdidas tributarias (esta puede haber sido generadas en el periodo actual o en los periodos anteriores) y por los gastos rechazados del artículo 21 de la LIR. El saldo positivo del FUT se generaba por la Renta Líquida Imponible²⁵, por las rentas percibidas de terceros y por las rentas de periodos anteriores (tanto propias como ajenas). El registro FUT debía separar las rentas que controlaba, basándose en los siguientes criterios; Fecha de percepción de las rentas; Rentas propias o ajenas; Tasa de IDPC que pagaron dichas rentas. En conjunto a esto, se mantenía dos columnas adicionales, donde se controlaban los créditos y los incrementos asociados al pago del Impuesto de Primera Categoría²⁶.

El orden de imputación de las rentas distribuidas era el siguiente:

En primer término, al registro FUT, luego al registro FUF, posteriormente al registro FUNT y en los casos correspondiente se debía anotar al registro FUR (sin necesidad de seguir el orden anterior). La forma de anotación de las distribuciones de utilidades en estos registros era de forma cronológica.

3.3 La reforma tributaria de 2014

La reforma tributaria de 2014, establecida en la ley 20.780, publicada el 29 de septiembre de 2014 y la ley 20.899, publicada el 08 de febrero de 2016, introdujo un cambio significativo en el sistema de tributación chileno. Una de las razones del gobierno de turno para realizar estos cambios al sistema tributario, era mejorar la

²⁵ Determinada en base a los artículos 29 al 33 de la LIR.

²⁶ la normativa tributaria para los créditos e incrementos, se encontraban establecidas en los artículos 54°, N° 1 y 56 N°3 de la LIR, respectivamente.

equidad del sistema. En este sentido el ministro de hacienda de la época señaló lo siguiente:

“En términos más generales, el régimen tributario chileno antes de la Reforma Tributaria contribuía muy poco (o nada) a mejorar la distribución del ingreso. En comparación a los otros países de la OCDE, se observa que Chile es un outlier en términos de la relación entre la equidad y la contribución del sistema tributario a la misma. Los datos muestran que, en general, a mayor inequidad en la distribución de los ingresos antes de impuestos, mayor es la corrección que hace el sistema tributario. Así, por ejemplo, Alemania tiene un coeficiente de Gini de ingresos disponibles incluyendo transferencias monetarias de 0,33, que se reduce a 0,29 cuando se calcula considerando el ingreso luego del pago de impuestos. Es decir, los impuestos contribuyen a reducir la inequidad en más de 10%. Chile, por el contrario, aparece con una alta inequidad, con un Gini por ingresos antes de impuestos que apenas baja luego de considerar el ingreso después del pago de impuestos²⁷.”

La reforma tributaria señaladas, perseguían los siguientes objetivos:

3.3.1 Objetivos de la reforma tributaria²⁸

²⁷ ARENAS, Alberto. Presentación Estado de la Hacienda Pública. Santiago, Ministerio de Hacienda, 2014.

²⁸ Capítulo II, Objetivos. Mensaje presidencial, 24-362, ingresado el 01 de abril 2014, denominado “reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta, e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”.

1. Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.

2. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.

3. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.

4. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

La meta de recaudación del conjunto de las medidas de la Reforma Tributaria será de 3,02% del PIB. Esta meta se descompone en 2,5% del PIB provenientes de cambios a la estructura tributaria y 0,52% del PIB por medidas que reducen la evasión y la elusión. Dada la envergadura de la presente reforma tributaria, los cambios propuestos tienen un periodo de implementación de hasta cuatro años.

3.3.2 Nuevos regímenes generales de tributación

Como mencionamos anteriormente, el gran cambio de la reforma tributaria fue la eliminación del régimen del FUT y el establecimiento de dos

regímenes generales de tributación. A continuación, una breve descripción de estos nuevos regímenes generales de tributación:

El Régimen de la Renta Atribuida del artículo 14 letra A de la LIR, consiste en que los contribuyentes serán gravados sobre el total de sus rentas obtenidas durante un año calendario, independientemente de si estos ingresos fueron percibidos o no. En este sentido, pierde relevancia el retiro de las utilidades o el reparto de dividendos como elemento determinante para el pago de los impuestos finales. Este régimen, no permite al dueño de la empresa postergar el pago de los impuestos finales. adicionalmente, existe completa integración del impuesto corporativo con los impuestos finales donde el primero se utiliza como crédito contra el pago de los últimos.

El Régimen de Integración Parcial de Créditos del artículo 14 letra B de la LIR, establece que los contribuyentes serán gravados sobre las rentas retiradas o repartidas de la empresa durante un año calendario. Este régimen permite al dueño de la empresa posponer el pago de los impuestos finales, siempre que no existan retiros de utilidades o reparto de dividendos.

Conforme a lo establecido en el N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, el contribuyente del artículo 14 letra B LIR, deberá llevar los siguientes registros tributarios: Registro de Rentas Afectas a IGC o IA (RAI), Registro de la Diferencia entre la Depreciación Acelerada y Normal (DDAN), Registro de rentas exentas de IGC o IA e ingresos no constitutivos de renta (REX), Registro del saldo acumulado de crédito (SAC).

El orden de imputación del régimen general del sistema de integración parcial de créditos es el siguiente;

En primer término, al registro RAI; posteriormente, Registro DDAN; luego, al registro REX. En la medida que existan anotaciones en el registro RAI, DDAN y retiros, remesas o dividendos superiores al REX se realizarán anotaciones en el registro SAC, siempre que existan créditos. La forma de anotación en estos registros será de forma cronológica. Es preciso recordar que las rentas que pagaron el Impuesto Único Sustitutivo al FUT, pueden ser usadas cuando el contribuyente estime conveniente²⁹, sin necesidad de seguir el orden establecido.

Para el objetivo de este trabajo, se considerará solamente el régimen general del artículo 14 letra B LIR, y de este régimen, se analizará solamente el registro de Rentas Afectas a Impuestos finales, RAI.

3.3.3 Norma tributaria del registro RAI y del Registro SAC.

Los nuevos registros tributarios fueron incorporados en el sistema tributario chileno por medio de los cambios establecidos en la ley 20.780³⁰ y ley

²⁹ Letra c), del Artículo primero, de la disposición transitoria, de la ley 20.899.

³⁰ Número 4, del artículo 1 de la ley 20.780 del año 2014.

20.899³¹, principalmente, en lo que respecta a la sustitución del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta por los artículos 14 letra A y letra B.

El régimen general de tributación de la letra B, corresponde al régimen de integración parcial de créditos. Este régimen recibe esta denominación³² puesto que otorgará el 65% del IDPC, como crédito, para el pago de los impuestos finales (IGC e IA)³³. El restante 35%, se constituye un mayor IGC o IA, según corresponda.

Uno de los motivos, por el cual se estableció una desintegración del régimen general del artículo 14 letra B en un 35%, fue porque con dicho porcentaje de restitución de los créditos de impuesto de primera categoría, las cargas tributarias de un contribuyente del Art. 14 A LIR y Art. 14 B LIR se equiparaban en un nivel de retiros, remesas o distribución del 30%; de este modo lo podemos constatar en el estudio de Faúndez y Blanco, 2017. Este nivel de retiros no es elegido al azar, puesto que el 30% de las utilidades generadas en el periodo deben ser repartidas, vía dividendos, por las sociedades anónimas abiertas³⁴.

Los contribuyentes que están obligados legalmente a acogerse a este régimen general de tributación son las sociedades anónimas³⁵, Sociedades en comanditas por acciones y sociedades de personas o por acciones, que cuenten con al menos un socio o accionista que sea persona jurídica.

³¹ numeral i), de la letra b), del número 1 del artículo 8 de la ley 20.899 del año 2017.

³² Denominación del SII en Circular 49 de 2016.

³³ Conforme a N°3 del artículo 56, IGC, y en el inciso tercero del artículo 63, IA, ambos de la LIR.

³⁴ Art. 79, Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas.

³⁵ Abiertas y cerradas.

Adicionalmente, aquellos contribuyentes que no ejerzan su voluntad de elegir algún régimen, por defecto se incluirán en este régimen; este es el caso de los contribuyentes del artículo 58 número 1 de la LIR y de las Sociedades por Acciones³⁶.

La integración parcial de créditos tributarios es controlada por medio de los registros de Rentas Afectas a Impuestos finales, RAI y del registro de Saldo Acumulado de Créditos, SAC. Por tanto, analizaremos la normativa tributaria relacionada con ambos registros;

Registro RAI

Las normas tributarias del registro RAI, se encuentran contenidas en el texto legal del artículo 14 letra B de la LIR, las cuales, fueron interpretadas por el SII en la Circular 49 del 14 de Julio de 2016 y por la Resolución 130 del 30 de diciembre de 2016. En este contexto, el SII estableció la siguiente definición para el registro RAI;

En este registro se anotarán todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representan un incremento del capital propio tributario en ésta, y que, en caso de ser efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con IDPC³⁷, IGC o IA, según corresponda.

De esta manera, el saldo de este registro corresponde a cantidades que forman parte del capital propio tributario y exceden de la suma del capital

³⁶ Incisos segundo y tercero del artículo 14 de la LIR.

³⁷ Cuando sea percibida por contribuyente del artículo 14 letra a) de la LIR.

aportado a la empresa, y de todas aquellas cantidades acumuladas o retenidas que no deben afectarse con impuesto al momento de su retiro, remesa o distribución.

La determinación del registro RAI se efectuará al término de cada ejercicio comercial, de la siguiente forma³⁸:

- (+) CPT positivo³⁹;
- (+) Por no formar parte del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de renta:

El monto de los retiros, remesas o distribución del ejercicio no imputados a los remanentes de rentas o cantidades provenientes de ejercicios anteriores anotados en los registros RAI, DDAN, REX que la LIR califica como provisorias. Estas partidas deben incorporarse reajustadas;

- (-) Saldo positivo del registro REX que se determine al término del año comercial;
- (-) Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas reajustadas);
- (=) Cantidades afectas al IGC o IA, determinadas al término del año comercial respectivo (sólo valor positivo).

³⁸ Hecho en base al esquema planteado en la pág. 59 de la Circular 49 de 2016.

³⁹ Determinado conforme a lo establecido en el N°1 del artículo 41 de la LIR.

Registro SAC

Este registro es un control de los créditos tributarios a los cuales tendrán derecho los dueños o propietarios sobre los retiros⁴⁰, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA, según corresponda, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo primero del N°3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR⁴¹.

Este registro SAC, tendrá dos fuentes de créditos tributarios: La primera, está conformada por los créditos tributarios por el impuesto de primera categoría acumulados en el registro FUT hasta el 31 de diciembre de 2016; La segunda, por los créditos tributarios provenientes de las rentas e impuestos generados desde el 01 de enero de 2017. El orden de imputación de estos créditos para los retiros, remesas o repartos de dividendos se realizará de la siguiente forma; Primero, saldrán los créditos tributarios generados desde el 01 de enero de 2017 y posteriormente los créditos tributarios generados hasta el 31 de diciembre de 2016.

El registro SAC que controla los créditos tributarios generados desde el 01 de enero de 2017 se encontrará compuesto por dos clases de créditos: los créditos no sujetos a la obligación de restitución⁴² y por los créditos que están sujetos a dicha obligación. Ambos se deberán controlarse de forma separada. El orden de imputación en este registro es, en primer término, a

⁴⁰ Los retiros no serán parte de este análisis, puesto que el caso a desarrollar será en base a una SpA.

⁴¹ Letra d), del número 2, de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

⁴² Establecidos el párrafo final del N° 3, del artículo 56 y el párrafo 3°, del artículo 63, ambos de la LIR.

los saldos de los créditos que no tienen la obligación de restitución, y una vez agotado éste, se imputarán los créditos que estén sujetos a tal obligación.

El registro SAC que controla los créditos tributarios generados con anterioridad al 01 de enero de 2017, es decir, correspondiente a los créditos tributarios proveniente del registro FUT acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016, se encontrará compuesto por dos clases de créditos. En primer lugar, estarán los saldos totales de los créditos tributarios por IDPC⁴³, distinguiendo si los créditos señalados dan derecho a devolución o no; Posteriormente se deberá controlar de forma separada un saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales según disponen los artículos 41 A y 41 C de la LIR. El orden de imputación en este registro es, en primer término, a los saldos de los créditos que dan derecho a devolución, y una vez agotado éste, se imputarán los créditos que no otorga tal derecho.

En conjunto a estos montos, se deberá mantener un control de la **tasa efectiva de créditos tributarios** - TEF - provenientes del registro FUT⁴⁴. Esta tasa será la que entregará los créditos tributarios a los dueños o propietarios al momento del retiro, remesa o distribución.

La TEF se obtendrá dividiendo el Saldo Total de Créditos por IDPC acumulados al 31 de diciembre de 2016⁴⁵ (STC), con respecto al Saldo Total de Utilidades Tributarias acumuladas al 31 de diciembre de 2016⁴⁶

⁴³ Que se refieren los artículos 56 numero 3) y 63 ambos de la LIR.

⁴⁴ Denominación TEF por la Circular 49 de 2016.

⁴⁵ Denominada STC por la Circular 49 de 2016.

⁴⁶ Denominada STUT por la Circular 49 de 2016.

(STUT); el resultado de la fracción, se deberá tener con cuatro decimales, sin considerar redondear⁴⁷ (cuando se exprese en términos de porcentaje).

El STUT considerará la suma de todas las utilidades que se mantengan en el registro FUT al 31 de diciembre de 2016, sin distinguir si tiene asociado un crédito tributario o no.

El STC corresponde a los créditos tributarios contra impuestos finales que se hace referencia en los artículos 54, 56 N°3, 62 y 63 de la LIR. Adicionalmente, se deberá contralar de forma separada un saldo de crédito total disponible contra impuesto finales (CTDIF), según disponen los artículos 41 A y 41 C de dicha ley.

A continuación, podemos ver un esquema del registro SAC que deberá mantener los contribuyentes del artículo 14 letra B de la LIR⁴⁸:

Saldo Acumulado de Créditos (SAC)							
(4)							
Acumulados a contar del 01.01.2017				Acumulados hasta el 31.12.2016			
Tasa de crédito vigente (factor %)				Crédito Total Disponible contra impuestos finales (Arts. 41 A) y 41 C) de la LIR)	Tasa Efectiva		Tasa 8%
No Sujetos a Restitución		Sujetos a Restitución			Con Derecho a Devolución	Sin Derecho a Devolución	Crédito Total Disponible contra impuestos finales (Arts. 41 A) y 41 C) de la LIR)
Sin Derecho a Devolución	Con Derecho a Devolución	Sin Derecho a Devolución	Con Derecho a Devolución				

3.3.3.1 Normas del registro RAI y SAC, durante el Año Tributario 2018.

⁴⁷ Página 79 de la Circular 49 de 2016.

⁴⁸ Recuadro tomado del encabezado del anexo B, de la Resolución 130 del 2016.

Es este apartado se expondrán las normas tributarias relacionadas con el régimen general del artículo 14 letra B de la LIR, que tienen relación con las rentas y los créditos tributarios durante el año tributario 2018. Este año tiene normas específicas para los registros RAI y SAC, dado que, este periodo tributario es el primer periodo que implementará el nuevo régimen general, las cuales analizaremos a continuación:

RAI, año tributario 2018

El registro RAI tendrá un monto inicial al 1 de enero de 2017⁴⁹, conformado por las utilidades (Saldo Total de Utilidades Tributarias - STUT⁵⁰) y la diferencia inicial⁵¹ determinada al 01 de enero de 2017. Este RAI inicial, es el monto que será susceptible de ser retirado por los accionistas durante el año comercial 2017.

La diferencia inicial se entenderá incorporada al registro RAI, a contar del 1° de enero de 2017 al registro RAI. Esta diferencia se determinará de la siguiente forma:

⁴⁹determinado conforme a las normas establecidas en el iii), letra b), del N°1, del numeral I, del artículo 3° transitorio de la ley 20.780, modificado por ley 20.899

⁵⁰ comprendidas en el inciso 2° del literal i), letra b), del N°1, del numeral I, del artículo 3° transitorio de la ley 20.780. Para los efectos, esto corresponde al FUT al 31.12.2016

⁵¹ Conforme a lo indicado en el literal vi), de la letra a), del N°1, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley 20.780, los contribuyentes deberán determinar una diferencia inicial de rentas, hayan estas cumplido con su tributación o no.

(+)	VALOR POSITIVO DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO
(-)	SALDO POSITIVO DEL F.U.T.
(-)	SALDO QUE SE MANTENGA EN EL F.U.R.
(-)	SALDO QUE SE MANTENGA EN EL F.U.N.T.
(-)	VALOR CAPITAL EFECTIVAMENTE APORTADO
(=)	DIFERENCIA DETERMINADA AL 01-01-2017

De la fórmula planteada, se puede identificar tres posibles escenarios, estos son;

Diferencia inicial negativa

Si la diferencia inicial es negativa, quiere decir que las rentas controladas en el FUT, FUNT y FUR más el capital inicial (con sus ajustes respectivos), son mayores que el monto determinado en el capital propio tributario. Esta situación se puede deber a diversos motivos, desde errores en los cálculos hasta efectos de reorganizaciones empresariales.

Diferencia inicial cero

Si la diferencia inicial es cero, quiere decir que el capital propio tributario determinado al 01 de enero de 2017 es representativo del patrimonio tributario de la entidad, controlado en el registro FUT, FUNT, FUR y por el capital aportado.

La situación particular que se genera en este escenario es que cuando la diferencia determinada al 01 de enero de 2017 es cero, implica en que el monto del registro RAI al 01 de enero de 2017 es el mismo monto del registro FUT al 31 de diciembre de 2016.

Diferencia inicial positiva

Si la diferencia inicial es positiva, quiere decir que las rentas controladas en el FUT, FUNT y FUR más el capital inicial (con sus ajustes respectivos), son menores que el monto determinado en el capital propio tributario. Esta situación se puede deber a diversos motivos, desde errores en los cálculos hasta efectos de reorganizaciones empresariales.

Esta diferencia inicial, determinada al 01 de enero de 2017, debió ser informada al SII en la declaración del Formulario 22 del año tributario 2017, por medio del código 1023.

Según las interpretaciones del SII, la diferencia inicial será considerada como parte de la fórmula del RAI, siempre que sea un monto positivo, conforme a las instrucciones del Suplemento Tributario del Año Tributario de 2018, Circular 60 del 15 de diciembre de 2017 en la pag.117, donde se refiere al RAI de inicio:

... “De conformidad a lo preceptuado por el literal (iii) de la letra b) del N° 1 del Numeral I) del artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.780, en este

registro se anotará como saldo inicial del 01.01.2017, la diferencia positiva informada en el Código (1023) del Recuadro N° 3 del F22....

Sin embargo, el SII recientemente cambió el criterio y estableció que la diferencia inicial podía ser, tanto positiva como negativa, anulando la interpretación anterior⁵².

SAC, año tributario 2018

El registro de Saldos Acumulados de Créditos de IDPC en su determinación inicial, es decir, SAC del 01 de enero de 2017, estará compuesto por los créditos tributarios provenientes del registro FUT, acumulados hasta el 31 de diciembre de 2016. Es preciso mencionar que los créditos provenientes del registro FUT, no deberán aplicar la restitución del 35% de los créditos de IDPC, como si lo deberán hacer, los créditos de las rentas generadas desde el año comercial 2017.

3.3.3.2 Normas tributarias del RAI y SAC, durante los años tributarios 2019 y posteriores.

En este apartado se expondrán las normas tributarias relacionadas con el régimen general del artículo 14 letra B de la LIR, que tienen relación con las rentas y los créditos tributarios durante el año tributario 2019 y posteriores. En estos años existen normas tributarias especiales para un cierto grupo de contribuyentes, en específico, para los contribuyentes del impuesto

⁵² Oficio N°476 de 05 de marzo de 2018.

adicional (IA). Es preciso recordar que en estos periodos tributarios la restitución del 35% de los créditos del IDPC es parte de la regla general.

Ahora bien, conforme a la normativa tributaria vigente, al saldo de créditos sujetos a la obligación de restitución generado a contar del 01 de enero de 2017, no se le deberá aplicar la norma de restitución del 35% de los créditos provenientes del pago del IDPC, en los siguientes casos⁵³:

Cuando la entidad o empresa realicen retiros, remesas o reparto de dividendos que serán percibidos por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, pero que si tengan residencia en un país con el cual Chile tenga un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional y que dicho convenio se encuentre suscrito y vigente.

Cuando la entidad o empresa realicen retiros, remesas o reparto de dividendos que serán percibidos por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, pero que si tengan residencia en un país con el cual Chile tenga un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017, aun cuando no se encuentre vigente⁵⁴, este beneficio solo regirá hasta el 31 de diciembre de 2021⁵⁵.

⁵³ Esto conforme a los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR.

⁵⁴ En el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto, conforme a lo establecido en el artículo cuarto transitorio de la Ley 20.899.

⁵⁵ Artículo cuarto de la Ley 21.047, que modifica el artículo cuarto transitorio de la ley 20.899.

4 DESARROLLO DEL CASO

En el desarrollo de este caso, se analizará de una forma práctica⁵⁶ los efectos que producen las normas tributarias aplicables durante los años tributarios 2017, 2018 y 2019, para un contribuyente determinado. Las normas tributarias que se analizarán en este caso serán las siguientes: para el registro FUT, serán las normas establecidas en el artículo 14 de la LIR⁵⁷ y Resolución 2154 de 1991; para el registro RAI, serán las normas establecidas en el artículo 14 letra B de la LIR⁵⁸, Circular 49 de 2016 y Resolución 130 de 2016. El objetivo del desarrollo de este

⁵⁶ Desarrollaremos el ejercicio numérico/ aritmético del caso planteado.

⁵⁷ Texto legal vigente hasta el 31.12.2016

⁵⁸ Texto legal vigentes desde el 01.01.2017

caso, es determinar si las normas tributarias chilenas que se deberán aplicar en el periodo seleccionado, cumplen con las características generales de un sistema tributario clásico, integrado o parcialmente integrado, revisadas en el punto 2 de este trabajo.

Para enfocar el caso en los puntos indicados en el párrafo anterior, se establece el supuesto de que el contribuyente no se acoge al pago del Impuesto único Sustitutivo al FUT (IUS) en 2015 ni en 2016.

Los antecedentes del contribuyente hipotético, son los siguientes:

Una sociedad constituida en Chile inició sus actividades en el mes de enero de 2015, se organizó jurídicamente como Sociedad por Acciones (SpA)⁵⁹ y sus acciones se encuentran en poder de un solo accionista, el cual, es residente tributario de Estados Unidos, por tanto, no cuenta con domicilio ni residencia en Chile. Esta entidad se acogió al régimen general de tributación establecido en el artículo 14 letra B de la LIR.

Al 31 de diciembre de 2016, presenta la siguiente información tributaria⁶⁰:

El capital inicial (Enero 2015) es de \$ 1.000.000, suscrito y pagado en

⁵⁹ Se ha seleccionado una SpA porque facilita la aplicación de las normas tributarias, dado que puede tener un solo accionista.

⁶⁰ Con el objetivo de simplificar los cálculos, no existirán gastos rechazados del artículo 21, inciso primero ni tercero de la LIR. El único gasto rechazado corresponde al inciso segundo el pago del impuesto a la renta. no se consideraran los efectos de la inflación para los período de análisis.

efectivo.
No tiene FUNT, FUF ni FUR, en ningún periodo
La RLI generada en el AT 2016 es de \$ 12.903.226.-
Tasa de IDPC AT 2016 22,5%
El capital propio tributario al 01 de enero de 2016 es de \$ 13.903.226.-
En el mes de Junio de 2016 se realiza un reparto de dividendo 1 equivalente a \$ 10.000.000.-
La RLI generada en el AT 2017 es de \$ 13.157.895.-
Tasa de IDPC AT 2017 24%
El capital propio tributario al 01 de enero de 2017 es de \$ 14.157.895.-
En el mes de Junio de 2017 se realiza un reparto de dividendo 2 equivalente a \$ 10.000.000.-
La RLI generada en el AT 2018 es de \$ 13.422.819.-
Tasa de IDPC AT 2018 25,5%
El capital propio tributario al 01 de enero de 2018 es de \$ 14.422.819.-
En el mes de Junio de 2018 se realiza un reparto de dividendo 3 equivalente a \$ 10.000.000.-

Con estos antecedentes, simularemos las distribuciones de dividendos durante los años tributarios 2017, 2018 y 2019.

A continuación, veremos el análisis normativo relacionado a la distribución de dividendos, durante cada año tributario:

AT 2017

En el AT 2017, año comercial 2016, estaban vigentes las normas tributarias del registro FUT, por tanto, para determinar los efectos tributarios que tendrá el reparto de dividendos desde la entidad (SpA) al accionista, se deberá construir el registro FUT⁶¹ hasta la fecha del reparto del dividendo y ,con esto, determinar las rentas que se deberán asignar en el propio dividendo.

Respecto al accionista, este es una persona sin domicilio ni residencia en Chile, por tanto, deberá tributar en Chile por las rentas que obtenga de la entidad constituida en este país⁶². El impuesto que debe pagar corresponderá al impuesto adicional con tasa del 35%⁶³. Dicho impuesto deberá ser retenido al momento de efectuar la remesa al exterior⁶⁴ y se declarará y pagará en el F50 hasta el día 12 del mes siguiente⁶⁵.

Luego de la contextualización normativa, pasaremos a desarrollar el registro FUT y la determinación del IA que se debe aplicar en este periodo:

Determinación del registro FUT:

Como la entidad fue constituida en el año 2015, su primera renta tributaria es la generada en la Renta Liquida Imponible determinada al 31 de diciembre de 2015, y posteriormente, es incorporada al registro FUT , determinado al 31 de diciembre de 2015 a la misma fecha. Para este caso, esta es la única renta que tiene la entidad.

⁶¹ Por un tema de espació no se podido incorporar la columna incremento, pero para estos efectos tiene el mismo monto y tratamiento que la columna Créditos)

⁶² Conforme a lo establecido en el artículo 3; artículo 10, inciso y artículo 11 de la LIR.

⁶³ Conforme a lo establecido en el artículo 58 número 2 de la LIR o artículo 60 inciso primero LIR.

⁶⁴ Conforme a lo establecido en el artículo 74 número 4 de la LIR.

⁶⁵ Conforme a lo establecido en el artículo 79 de la LIR.

Al iniciar el AT 2017, año comercial 2016, las rentas que quedaron como remanentes del año anterior pasan a ser las rentas inicial de este nuevo periodo tributario. A estas, se le descuenta el impuesto pagado en el mes de abril correspondiente al IDPC del AT2016, año comercial 2015. Quedando, de este modo, la renta neta disponible para ser repartida por medio de dividendos del mes de junio de 2016. Posteriormente, al 31 de diciembre de 2016, ingresa al registro FUT, la Renta Liquida Imponible generada en el periodo.

Con los datos provenientes del caso planteado, podemos establecer que el registro FUT del AT 2017, sería el siguiente⁶⁶:

Registro FUT año tributario 2017

Detalle	Control	FUT c/c 22,5%	FUT c/c 24%	FUT s/c 0%	Crédito
Saldo inicial al 01.01.2016	12.903.226	10.000.000	-	2.903.226	2.903.226
Pago del impuesto AT 2016	-2.903.226	-	-	-2.903.226	-
Monto disponible para reparto dividendos	10.000.000	10.000.000	-	-	2.903.226
Dividendo 1 repartido en Junio 2016	-10.000.000	-10.000.000	-	-	-2.903.226
RLI AT2017	13.157.895	-	10.000.000	3.157.895	3.157.895
Saldo Final al 31.12.2016	13.157.895	-	10.000.000	3.157.895	3.157.895

Conforme a esto, el dividendo que repartirá la entidad (SpA) al accionista, en el mes de junio 2016, será de \$ 10.000.000 que corresponde a rentas provenientes

⁶⁶ Por efecto de espacio no se puede mostrar la columna de incremento, para los efectos de esta caso la columna de incremento será la misma que los créditos. adicionalmente, los factores de los créditos se consideraran con todos sus decimales.

del año tributario 2016 con un crédito del 22,5%. Con estos datos pasaremos a determinar el IA que deberá retener la entidad al momento de remesar los fondos.

Determinación del IA⁶⁷:

Al dividendo determinado, se le debe agregar el incremento para constituir la base del impuesto adicional; la cual se gravará con una tasa del 35%; al producto de esto, se le descontará el IDPC pagado por la entidad; dando como resultado, el impuesto que se debe retener de la remesa asociada al dividendo. Los cálculos son los siguientes:

Determinación del IA	AT 2017
Dividendos	10.000.000
Incremento	2.903.226
BASE de Impuesto Adicional	12.903.226
Impuesto Adicional 35%	-4.516.129
Crédito de IDPC	2.903.226
IA a retener	-1.612.903
Monto a remesar	8.387.097

Como podemos ver, y conforme a las normas tributarias vigentes, la entidad entrega el 100% de los créditos, proveniente al impuesto (IDPC) pagado por la entidad. Este crédito puede ser usado como créditos tributarios en el pago del impuesto personal del accionista residente en el exterior.

Por lo tanto, conforme a las normas tributarias vigentes en este periodo tributarios, podemos sostener que en el AT 2017, el régimen general del artículo 14 de la LIR,

⁶⁷ Conforme a lo establecido en el Artículo 62, inciso final y artículo 63 de la LIR.

cumple con los elementos necesarios de un sistema integrado vía créditos tributarios.

AT 2018

En el AT 2018, año comercial 2017, estarán vigentes las normas tributarias del artículo 14 letra B de la LIR, en especial, las normas tributarias del registro RAI. Por tanto, para determinar los efectos tributarios que tendrá el reparto de dividendos desde la entidad (SpA) hacia el accionista se deberá construir el registro RAI hasta la fecha del reparto del dividendo y, así, determinar las rentas y créditos tributarios que se deberán asignar en el propio dividendo.

Respecto al accionista, este deberá realizar la misma determinación que en el periodo anterior.

Luego de la contextualización normativa, pasaremos a desarrollar el registro RAI y la determinación del IA que se debe aplicar en este periodo:

Determinación del registro RAI:

El registro RAI de inicio, es decir, el RAI al 01 de enero de 2017, debe ser la sumatoria entre la diferencia inicial al 01 de enero de 2017 y del monto del Saldo Total de Utilidades Tributarias (STUT) al 31 de diciembre de 2016. Para el caso planteado sería lo siguiente;

El FUT al 31 de diciembre de 2016, del caso planteado, sería de \$ 13.157.895, conforme al registro FUT determinado en el AT 2017.-

El capital aportado en el inicio es de \$ 1.000.000⁶⁸.-

El capital propio tributario al 01 de enero de 2017 es de \$ 14.157.895.-

El capital propio tributario al 01 de enero de 2018 es de \$ 14.422.819.-

(A) FUT al 31.12.2016	13.157.895
(B) Diferencia del Saldo Inicial que se debe considerar parte del RAI inicial	
(+) Capital Propio Tributario al 01.01.2017 (Valor Positivo)	14.157.895
(-) FUT positivo al 31.12.2016 (FUT Bruto) (Saldo Positivo)	-13.157.895
(-) FUR al 31.12.2016	-
(-) FUNT al 31.12.2016	-
(-) Capital efectivamente aportado,	-1.000.000
Diferencia inicial del RAI	-
(=) Determinación del registro RAI al 01.01.2017	13.157.895

El registro RAI al cierre del ejercicio será el siguiente:

(+) Capital Propio Tributario al 01.01.2018 (Valor Positivo)	14.422.819
(-) REX al 31.12.2017	-
(-) Capital efectivamente aportado,	-1.000.000
(=) Determinación del registro RAI al 31.12.2017	13.422.819

Los registros tributarios resultantes, son los siguientes⁶⁹:

⁶⁸ Para efectos de simplificar los cálculos, no se consideran los efectos inflacionarios de los periodos tributarios.

⁶⁹ Para los efectos comparativos de este trabajo, se considerarán todos los decimales de la Tasa TEF del periodo, aunque la circular 49 de 2016 en la página 78 - 80 se establece que debe ser con 4 decimales.

Registro RAI del AT 2018

Detalle	Control	RAI	SAC	TEF	STUT
Saldo Inicial al 01 de Enero de 2017	13.157.895	13.157.895	3.157.895	31,5789%	13.157.895
Pago del impuesto AT 2017	-3.157.895	-3.157.895			-3.157.895
Monto disponible para reparto dividendos	10.000.000	10.000.000	3.157.895	31,5790%	10.000.000
Dividendo 2 repartido Junio 2017	-10.000.000	-10.000.000	-3.157.895	31,5790%	-10.000.000
Reverso de RAI	-	-			-
RAI al 31 de diciembre de 2017	13.422.819	13.422.819			
Incorporación de SAC del ejercicio			3.422.818	0,3422819	
Saldo Final al 31 de diciembre de 2017	13.422.819	13.422.819	3.422.818	0,3422819	-

Conforme a esto, el dividendos que repartirá la entidad (SpA) al accionista, en el mes de junio 2017, será de \$ 10.000.000 que corresponde al monto del RAI después del pago del IDPC del AT 2017. Adicionalmente, a este dividendo se le asignará un SAC de \$ 3.157.895, equivalentes a una TEF del 31,5789%. Es necesario considerar que esta tasa TEF, será el factor de incremento para las rentas que se utilicen créditos provenientes de FUT acumulado al 31.12.2016.

Con estos datos, pasaremos a determinar el IA que deberá retener la entidad al momento de remesar los fondos.

Determinación del IA⁷⁰:

Al dividendo determinado, se le debe agregar el incremento para constituir la base del impuesto adicional⁷¹; a la que se le aplicará la tasa de 35%; al producto resultante, se le descontará el IDPC pagado por la entidad; dando como resultado, el impuesto que se debe retener de la remesa asociada al dividendo. Es importante considerar que los créditos tributarios asignados al dividendo 2

⁷⁰ Conforme a lo establecido en el Artículo 62, inciso final y artículo 63 de la LIR.

⁷¹ Para estos efectos el factor de incremento será la misma tasa TEF.

corresponden al remanente de créditos tributarios provenientes del régimen del FUT, por lo tanto, no se les deberá aplicar las normas de restitución del 35% de los créditos tributarios provenientes del pago del IDPC. Los cálculos numéricos son los siguientes:

Determinación del IA	AT 2018
Dividendos	10.000.000
Incremento	3.157.895
BASE de Impuesto Adicional	13.157.895
Impuesto Adicional 35%	-4.605.263
Crédito de IDPC	3.157.895
Restitución de créditos (35%)	-
IA a retener	-1.447.368
Monto a remesar	8.552.632

Como podemos ver, y conforme a las normas tributarias vigentes para el régimen general del artículo 14 letra B de la LIR, la entidad entrega el 100% de los créditos, proveniente al impuesto (IDPC) pagado por la entidad. Este crédito puede ser usado como créditos tributarios en el pago del impuesto personal del accionista residente en el exterior. Esto se debe a que el dividendo 2 se debe imputar al saldo inicial del registro RAI, en este año en particular, el registro RAI y SAC estarán compuesto por los remanentes del registro FUT al 31 de diciembre de 2016 y ,sobre estos montos, no se deberá aplicar la restitución del 35% sobre los créditos tributarios provenientes del pago del IDPC.

Por lo tanto, conforme a las normas tributarias vigentes en este periodo tributarios, podemos sostener que en el AT 2018, el régimen general del artículo 14 letra B de la LIR, para un contribuyente que en su determinación del RAI de inicio, no

presenta diferencias iniciales y que el FUT al 31 diciembre de 2016 es con derecho a créditos tributarios, cumpliría con los elementos necesarios para un sistema tributario integrado vía créditos tributarios, a pesar, de estar en un régimen denominado régimen de imputación parcial de créditos.

AT 2019

En el AT 2019, año comercial 2018, estarán vigentes las normas tributarias del artículo 14 letra B de la LIR, en especial, las normas tributarias del registro RAI, por tanto, para determinar los efectos tributarios que tendrá el reparto de dividendos desde la entidad (SpA) hacia el accionista, se deberá construir el registro RAI hasta la fecha del reparto del dividendo y ,con esto, determinar las rentas y créditos tributarios que se deberán asignar en el propio dividendo.

Respecto al accionista, este deberá realizar la misma determinación que en el periodo anterior.

Es necesario considerar que desde el 01 de enero de 2017 se encuentran vigente la norma de restitución de los créditos tributarios provenientes del pago del IDPC realizado por la entidad, conforme al artículo 63 inciso primero y tercero de la LIR. En conjunto a esto, se encuentra vigente la norma de excepción a la restitución, para las personas que son residente tributario en un país con el cual Chile tiene suscrito un convenio de doble tributación internacional (CDTI), firmado con anterioridad al 01 de enero de 2017. Para el caso planteado, se aplicará la norma de excepción a la restitución, puesto que Chile tiene suscrito un CDTI con Estados Unidos desde el año 2010.

Luego de la contextualización normativa, pasaremos a desarrollar el registro RAI y la determinación del IA que se debe aplicar en este periodo:

Determinación del registro RAI:

El registro RAI inicial del AT 2019, será el monto proveniente del RAI determinado al 31 de diciembre de 2017, a este monto, luego de sacar el pago del IDPC del AT 2018, se le deberá aplicar los repartos de dividendos del periodo. A continuación veremos el registro RAI del AT 2019 para el caso planteado:

Detalle	Control	RAI	SAC
Saldo Inicial 01.01.2018	13.422.819	13.422.819	3.422.819
Pago del impuesto AT 2018	-3.422.819	-3.422.819	
Monto disponible para reparto dividendos	10.000.000	10.000.000	3.422.819
Dividendo 3 repartido Junio 2018	-10.000.000	-10.000.000	-3.422.819
Sub total	-	-	-

0,3422810

Conforme a esto, el dividendos que repartirá la entidad (SpA) al accionista, en el mes de junio 2018, será de \$ 10.000.000 que corresponde al monto del RAI después del pago del IDPC del AT 2018, adicionalmente, a este dividendo se le asignará un SAC de \$ 3.422.819, equivalentes a una TEF del 34,2281%. Con estos datos, pasaremos a determinar el IA que deberá retener la entidad al momento de remesar los fondos.

Determinación del IA⁷²:

⁷² Conforme a lo establecido en el Artículo 62, inciso final y artículo 63 de la LIR.

Al dividendo determinado, se le debe agregar el incremento para constituir la base del impuesto adicional⁷³; a la que se le aplicará un impuesto del 35%; al producto de esto, se le descontará el IDPC pagado por la entidad; Obteniendo como resultado, el impuesto que se debe retener en la remesa asociada al dividendo. Es importante considerar que los créditos tributarios asignados al dividendo 3 corresponden a rentas generadas en el nuevo régimen de la reforma tributaria, por tanto, la norma general en este periodo es la restitución del 35% de los créditos tributarios provenientes de los IDPC pagados por la entidad (SpA), no obstante, para este caso planteado, no aplicará dicha norma, puesto que el accionista, propietario de la entidad, es residente tributario de Estados Unidos.

Para estos efectos, el impuesto adicional sería el siguiente⁷⁴:

Determinación del IA	AT 2019
Dividendos	10.000.000
Incremento	3.422.819
BASE de Impuesto Adicional	13.422.819
Impuesto Adicional 35%	-4.697.987
Crédito de IDPC	3.422.819
Restitución de créditos (35%)	-
IA a retener	-1.275.168
Monto a remesar	8.724.832

Como podemos ver, y conforme a las normas tributarias vigentes, para el régimen general del artículo 14 letra B de la LIR, la entidad entrega el 100% de los créditos, proveniente al impuesto (IDPC) pagado por la entidad. Este crédito puede ser

⁷³ Para estos efectos el factor de incremento será la misma tasa TEF.

⁷⁴ Para los efectos comparativos de este trabajo, se consideraran todos los decimales del factor de $25,5\% / (1 - 25,5\%)$, aunque la norma en la circular 49 de 2016, en la página 78 establece que son decimales.

usado como créditos tributarios en el pago del impuesto personal del accionista residente en el exterior. Esto se debe a que las rentas y créditos tributaras asignados al dividendo 3 no serán sujetas a la restitución del 35% de los créditos tributarios provenientes del IDPC, puesto que el accionista de la entidad es residente tributario de Estados Unidos, y con este país, Chile tiene un convenio de doble tributación (CDTI) suscrito desde el año 2010, siendo este un CDTI considerado en la excepción de la aplicación de la norma de la restitución, conforme al artículo 63 inciso tercero de la LIR.

Por lo tanto, conforme a las normas tributarias vigentes en este periodo tributarios, podemos sostener que en el AT 2019, el régimen general del artículo 14 letra B de la LIR, para un contribuyente que tiene rentas generadas desde el 01 de enero de 2017 y que, distribuye dividendos a un accionista que es residente tributario de un país con el cual Chile tiene un convenio de doble tributación internación suscrito, antes del 01 de enero de 2017, se cumpliría con los elementos necesarios para un sistema tributario integrado vía créditos tributarios, puesto que, se podría utilizar el 100% de los créditos tributarios provenientes del pago del IDPC, a pesar, de estar en un régimen denominado régimen de imputación parcial de créditos.

A continuación, revisaremos un resumen comparativo de la situación tributaria del contribuyente del IA, para el caso planteado:

Resumen de los impuestos adicionales del accionista, para el caso planteado:

<u>Determinación del IA</u>	<u>AT 2017</u>	<u>AT 2018</u>	<u>AT 2019</u>
Dividendos	10.000.000	10.000.000	10.000.000
Incremento	2.903.226	3.157.895	3.422.819
BASE de Impuesto Adicional	<u>12.903.226</u>	<u>13.157.895</u>	<u>13.422.819</u>
Impuesto Adicional 35%	-4.516.129	-4.605.263	-4.697.987
Crédito de IDPC	2.903.226	3.157.895	3.422.819
Restitución del 35%	-	-	-
IA a retener	<u>-1.612.903</u>	<u>-1.447.368</u>	<u>-1.275.168</u>
Monto a remesar	8.387.097	8.552.632	8.724.832
Tasa IDPC usado	22,50%	24%	25,5%
Uso IDPC contra IA	100%	100%	100%

Como podemos ver, durante los tres periodos tributarios, el contribuyente final puede utilizar el 100% de los créditos tributarios provenientes del pago del IDPC realizado por la entidad (SpA). Por tanto, podríamos sostener que para un contribuyente con las características del caso planteado, se cumplirían con los elementos necesarios de un sistema tributario integrado vía créditos tributarios, a pesar, de que el artículo 14 letra B de la LIR es un régimen que establece

como norma general una desintegración del sistema tributarios.

Demostración:

Para simplificar los análisis, a continuación presentaremos el mismo caso planteado pero simularemos que la tasa del

IDPC se mantiene en los tres periodos:

<u>Determinación del IA</u>	<u>AT 2017</u>	<u>AT 2018</u>	<u>AT 2019</u>
Dividendos	10.000.000	10.000.000	10.000.000
Incremento	2.903.226	2.903.226	2.903.226
BASE de Impuesto Adicional	<u>12.903.226</u>	<u>12.903.226</u>	<u>12.903.226</u>
Impuesto Adicional 35%	-4.516.129	-4.516.129	-4.516.129
Crédito de IDPC	2.903.226	2.903.226	2.903.226
Restitución del 35%	-	-	-
IA a retener	<u>-1.612.903</u>	<u>-1.612.903</u>	<u>-1.612.903</u>
Monto a remesar	8.387.097	8.387.097	8.387.097
Tasa IDPC usado	22,5%	22,5%	22,5%
Uso IDPC contra IA	100%	100%	100%

Se establece la tasa de 22,5% como tasa fija para los tres periodo, esto con el objetivo de demostrar que con la misma tasa de IDPC y con las normas tributarias correspondientes a cada periodo tributario, el monto del IA sería el mismo en los tres periodos tributarios. Como hemos comentado al inicio de este caso planteado, se han suprimidos los efectos inflacionarios de los periodos, con el objeto de enfocar el análisis

en los impactos de los cambios normativos de cada periodo.

5. CONCLUSION

Encontrándonos ad portas del proceso de Operación Renta del Año Tributario 2018, podemos percibir un medio ambiente de gran incertidumbre y expectación por el cumplimiento tributario que tendrán los contribuyentes de nuestro país. Esto, porque, este año debutarán los nuevos regímenes generales de tributación, establecidos en la reforma tributaria de la Ley 20.780 de 2014 y de la Ley 20.899 de 2016. A modo de ejemplo, en marzo de 2018, el Colegio de Contadores de Chile A.G., hizo un comunicado público⁷⁵ donde señala las complicaciones que la reforma tributaria ha generado en los contadores y en la profesión contable más ampliamente, augurando, prácticamente, un desastre en el proceso de cumplimiento de este año. A esto, se debe añadir que el SII liberó, una serie de oficios donde presentaba cambios en interpretaciones, a semanas de iniciar el proceso de operación renta AT 2018⁷⁶.

En este contexto, hemos desarrollado este trabajo de investigación pretendiendo ilustrar, en términos sencillos, los cambios normativos que se deberán aplicar en los años tributarios 2018 y 2019, así como también, compararlos con las normativas tributarias vigentes en el año tributario 2017.

En el inicio de este trabajo, se establecía la siguiente hipótesis a resolver:

“El RAI en su primer año de implementación, será parte de un sistema tributario integrado, similar al FUT, y en sus años posteriores,

⁷⁵ El mercurio, día domingo 3 de marzo de 2018.

⁷⁶ Oficios 476, 474, 473, 472, 471, 470, 62 publicados el 05 de marzo de 2018.

mantendrá situaciones de un sistema tributario integrado, a pesar, de estar contextualizado en un sistema tributario parcialmente integrado.”

Para resolver esta hipótesis, hemos generado un marco teórico donde se estudiaron los conceptos de impuestos corporativos e impuestos personales y la forma en que estos impuestos se relacionan en un sistema tributario. Estos sistemas tributarios pueden ser clásico, integrado o parcialmente integrado.

Posteriormente, analizamos el caso de Chile en materia de sistemas tributarios. En este apartado, se revisó el marco normativo tributario del sistema tributario para cada periodo tributario que se consideró en el análisis.

Con la revisión de la teoría de los sistemas tributarios y la revisión del marco normativo tributario, hemos pasado a desarrollar un caso práctico, con ciertas condiciones dadas. Los resultados ilustran el escenario donde se cumpliría con las condiciones necesarias para sostener que, tanto en RAI como en FUT, se podrían utilizar el 100% de los créditos provenientes del pago del IDPC realizado por la entidad, y por tanto, se podría afirmar que el sistema tributario es integrado vía créditos tributario.

Con todo, hemos determinando la siguiente respuesta para la hipótesis planteada:

Con los antecedentes expuesto, podemos concluir que la hipótesis planteada se cumpliría, puesto que, el análisis normativo y el desarrollo del caso, así lo demuestran. Sin embargo, dada la amplia variedad de situaciones que se darán en la realidad, nos limitaremos a sostener que la situación planteada, en la

hipótesis inicial, es una de las múltiples situaciones que se darán en la realidad. Ahora bien, dado que nos encontramos en una situación en desarrollo, solo el tiempo dirá si la situación planteada, es la más común, o no, entre los contribuyentes, para los periodos tributarios seleccionados.

Referencias bibliográficas

- ✓ Barra, Patricia y Chandía Danae (2004), impuesto personal a la renta comparado. Situación actual y perspectiva futura. Estudios, Servicio de Impuestos Internos

- ✓ Faúndez Ugalde, Antonio y Blanco Lobo, María, El Régimen de Tributación Integrado Chileno para la Microempresa y Pequeña Empresa: Desde la Perspectiva de la Equidad Tributaria. Economic Analysis of Law Review. Brasil. Universidade Católica de Brasília – UCB.

- ✓ Guerrero, Ricardo (2017); Comparación régimen de tributación simplificado con estudio OCDE, Revista de estudios tributarios N° 17, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

- ✓ Gil Maciá, Lorenzo. (2007). Análisis de los sistemas de integración RPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos. En XIV Encuentro de Economía Pública: políticas públicas y reformas fiscales (p. 7).

- ✓ Greenberg, Scott (2016); Corporate integration: An important component of tax reform, Tax Fundation, Fiscal Fact N°506.

- ✓ King, Mervyn (1977); Public Policy and the Corporation (Chapman and Hall, London).

- ✓ Klapp, Francisco (2017); Reflexiones en torno a la carga tributaria y el impuesto a las personas, serie de informe económico 264, instituto libertad y desarrollo.

- ✓ OECD (2008), "Tax and Economic Growth", Economics Department Working Paper N. 620.

- ✓ Pomerlau, Kyle (2015); Eliminating Double Taxation through Corporate Integration, Tax Fundation, Fiscal Fact N°453.

- ✓ Yáñez, José (2015); Tributación: Equidad y/o Eficiencia, Revista de estudios tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.