



**UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE POSTGRADO
PROGRAMA 2016-2017**

**PROGRAMA DE MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO
ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE A TESIS (AFET)**

**“TRIBUTACIÓN ESPECIAL POR CAMBIO DEL RÉGIMEN SEMI-INTEGRADO A
RENTA ATRIBUIDA”**

Alumno: Oscar Curiche Painemal.

Rut. 13.154.666-1

Profesora Guía: Carolina Collantes Schaale

Santiago, junio de 2019

ÍNDICE DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
CAPITULO 1 NUEVOS REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN	9
1.1 Breves Consideraciones.....	9
1.1.1 Régimen de Renta Atribuida, Artículo 14 letra A), de la LIR.	10
1.1.2 Régimen Semi-integrado, Artículo 14 letra B), de la LIR.....	11
1.1.3 Limitaciones en la elección del régimen de tributación	12
1.1.4 Variables que pudieran incidir en la elección del régimen.	13
1.1.5 Normas de Armonización	15
CAPITULO 2 IMPUESTO ESPECIAL DE 35% POR CAMBIO DE RÉGIMEN	19
2.1 Cambio de régimen desde la letra B) a la letra A) del artículo 14 de la LIR.	19
2.1.1 Análisis Normativo y Cuantitativo del Impuesto Especial del 35%	20
2.1.2 Tratamiento en Retiros y/o Término de Giro Efectivo	30
2.1.3 Reflexiones Finales.	43
2.2 Cambios de Régimen en Proceso de Reorganización Empresarial	45
2.2.1 Fusión de sociedades.....	46
2.2.2 Reflexiones Finales	57
CAPITULO 3 PRINCIPIOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO RACIONAL.....	59
3.1 Característica de Simplicidad	59
3.1.1 Diseño respecto al impuesto a la renta.....	59
3.1.2 Diseño de la legislación tributaria chilena	60
3.1.3 Gestión Tributaria.....	60
3.1.4 Evaluación del Artículo 14 letra D) de la LIR.	61
3.2 Principio de Equidad.....	62
3.2.1 Consideraciones Generales	62
3.2.2 Análisis respecto a Equidad	63
3.3 Principio de Eficiencia	65
3.3.1 Consideraciones Generales	65
3.3.2 Análisis respecto a Eficiencia	65

CAPITULO 4	PROYECTO DE LEY SOBRE REFORMA TRIBUTARIA.....	67
4.1	Consideraciones Generales	67
4.2	Propuesta de Modificaciones.....	67
4.2.1	Nuevo Régimen General de Tributación.....	67
4.2.2	Reorganización de Empresas.....	72
4.2.3	Nueva Norma sobre Término de Giro.....	73
4.2.4	Normas Transitorias sobre Incorporación al Nuevo Régimen	73
4.2.5	Reflexiones Finales,	76
CAPITULO 5	CONCLUSIÓN	78

RESUMEN

La Ley N° 20.780 del 29 de septiembre de 2014 y la Ley N° 20.899 del 08 de febrero de 2016, en conjunto representan el cambio tributario más significativo en 30 años. Respecto a la tributación final de las rentas empresariales se reemplazó el régimen basado en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), el que establecía tributación con impuestos finales sobre base percibida e integración total del Impuestos de Primera Categoría con el Impuesto Global Complementario o Adicional, por dos nuevos regímenes, denominados Renta Atribuida y Parcialmente Integrado, respectivamente. Éstos se basan en principios distintos en cuanto a la oportunidad en que deben tributar sus propietarios contribuyentes de impuestos finales y, difieren en el grado de integración del impuesto corporativo contra el impuesto final.

De lo anterior, el legislador estableció en el artículo 14, letra D) de la LIR, normas que buscan armonizar el cambio de régimen. Así, en el cambio de régimen desde Parcialmente Integrado a Renta Atribuida, las rentas acumuladas en la empresa y pendiente de impuestos finales quedan afecta a una tributación especial del 35%. En virtud del análisis normativo y contable, se concluye que dicha norma genera importantes distorsiones y atenta contra otros principios básicos del ordenamiento tributario, como capacidad contributiva, equidad, simplicidad y eficiencia del sistema.

Ahora bien, el actual Proyecto de Ley de Modernización y Simplificación del sistema tributario, ingresado al Congreso el 23 de agosto de 2018, hoy en fase de discusión, a diferencia de lo que existe, propone crear un solo régimen general de tributación, afectando las rentas con impuestos finales en base a retiros y dividendos efectivos, lo que, a mi parecer, va en la dirección correcta. Contar con un único régimen general de

tributación sin duda que ayudará a la equidad y simplicidad del sistema tributario, eliminando las distorsiones que genera la coexistencia de dos regímenes. Así mismo, la implementación de un régimen general en el cual los propietarios tributen con impuestos finales en base a retiros o distribuciones efectivas de utilidades, en mi opinión, se encuentra en armonía con el concepto de impuesto a la renta establecido en los artículos 1° y 2° N° 1, de la Ley del ramo, toda vez que grava con impuesto los incrementos patrimoniales que materialmente perciban los socios o accionistas.

INTRODUCCIÓN

El proyecto original de la reforma tributaria del año 2014 contenía un solo régimen general de tributación, basado en que las rentas obtenidas por las empresas resultaban atribuidas a sus propietarios en el mismo año de su generación, afectándose con impuestos finales sin importar si las utilidades eran o no retiradas de las empresas, denominado Régimen de Renta Atribuida. La atribución de dichas rentas resultaba compleja y prácticamente inaplicable en holding de empresas, donde las rentas debían pasar por varias de éstas antes de llegar a la persona natural. En este contexto, durante el proceso de tramitación se llegó a un protocolo de acuerdo que, entre otros puntos, introdujo un nuevo régimen tributario, denominado Régimen Parcialmente Integrado. Así, la Ley N° 20.780 del año 2014 reguló dos regímenes distintos de tributación, sin perjuicio que la intención del legislador fue siempre imponer como régimen general el de renta atribuida.

Debido a la complejidad prevista en la implementación de la reforma tributaria contenida en la Ley N° 20.780 del año 2014, que respecto a los nuevos regímenes de tributación debía aplicarse a contar del 1.1.2017, el gobierno de la época presentó un nuevo proyecto de ley que buscaba simplificar dicha reforma antes que empezara a regir, dando origen a la Ley 20.899, publicada el 8.2.2016, la que en los hechos posicionó al régimen parcialmente integrado como principal, quedando el sistema de renta atribuida dirigida a empresas de menor tamaño constituidas sólo por contribuyentes de impuestos finales, excluyendo a las sociedades anónimas.

La principal diferencia entre ambos regímenes de tributación dice relación con la forma en que deberán tributar los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades que determinan sus rentas efectivas sobre la base de un balance general

según contabilidad completa. Los mencionados regímenes difieren en cuanto a la oportunidad en que deberán aplicar el Impuesto Global Complementario o Adicional, ya sea en base atribuida, o, retiros; además difieren en el grado de integración del impuesto de primera categoría con el impuesto final, elemento que influye significativamente en la determinación de la carga efectiva total de los contribuyentes de impuestos finales.

En este escenario de coexistencia de dos regímenes de tributación con características distintas, se estableció la posibilidad que los contribuyentes pudieran optar a cambiar de régimen, una vez transcurrido el plazo de cinco de años desde su adopción y en la medida que cumplan los requisitos que establece cada uno de ellos. En tal sentido, con el objeto de regular la situación tributaria de las rentas acumuladas en las empresas, el legislador estableció normas que buscan armonizar dichos cambios, regulando los efectos en la letra D), del artículo 14 de la LIR. Esta establece que, en caso de cambios voluntarios u obligatorios, desde el régimen de la letra B) a la letra A) del artículo 14 de la LIR, las empresas deberán aplicar el N° 2 del artículo 38 bis; en consecuencia, las rentas acumuladas resultarán gravadas con un impuesto del 35%. Dicha norma es aplicable en el caso que el contribuyente opte por cambiarse de régimen, o bien, en los procesos de reorganización empresarial (fusión por absorción y fusión por creación) en que los contribuyentes se encuentren en regímenes distintos de tributación.

Así, el objetivo del presente trabajo es analizar la tributación especial que afecta a los contribuyentes por cambio de régimen, desde parcialmente integrado a renta atribuida. Para ello revisaremos la naturaleza y finalidad de la norma, así como los efectos impositivos, con tal de determinar si: i) se trata de una norma de control específica; ii) si limitará el derecho de los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra B) a cambiarse al régimen de la A) del artículo 14 de la LIR; iii) si generará doble tributación;

iv) si introduce mayor complejidad al sistema; y, v) si atenta contra el principio de equidad y eficiencia del sistema tributario.

Al respecto, se ha desarrollado un estudio estructurado en cinco capítulos que tratan sobre: Nuevos Regímenes de Tributación (Capítulo 1); Impuesto especial de 35% por cambio de régimen (Capítulo 2); Características y principios de un sistema tributario racional (Capítulo 3); Proyecto de reforma tributaria presentada al Congreso el 23 de agosto de 2018 (Capítulo 4) y, Conclusión (Capítulo 5).

Cabe mencionar que, probablemente por tratarse de una materia nueva, a la fecha de hoy no existe jurisprudencia administrativa, así como tampoco textos de estudios que traten esta materia en profundidad, por lo que, el presente análisis crítico constituirá un aporte teórico y práctico para el conocimiento, aplicación y opinión de las normas en estudio.

CAPITULO 1 NUEVOS REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN

1.1 Breves Consideraciones

La Ley N° 20.780 del 29 de septiembre de 2014 sobre “Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario” y la Ley N° 20.899 del 08 de febrero de 2016 que “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones tributarias”, respecto a la tributación final de las rentas empresariales representan un cambio significativo en relación al sistema anterior basado en el Fondo de Utilidades Tributarias (FUT). En lo esencial se reemplaza el régimen anterior contemplado en la Ley N° 18.293 del año 1984, el cual establecía tributación con impuestos finales sobre base percibida e integración total del Impuestos de Primera Categoría con el Impuesto Global Complementario o Adicional, por dos nuevos regímenes, uno sobre base atribuida y otro sobre retiros de utilidades, con distinto grado de integración del impuesto corporativo contra el impuesto final.

En tal sentido, respecto a los contribuyentes que declaran sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, para aplicar los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, la reforma del año 2014 estableció dos regímenes generales de tributación, los cuales se han denominado Régimen de Renta Atribuida y Régimen Semi integrado, consignados respectivamente en las letras A) y B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. A su vez, la norma contempló la posibilidad que ciertas empresas puedan optar a cambiar de régimen, una vez transcurridos cinco años de permanencia y cumpliendo ciertos requisitos de estructura societaria y naturaleza jurídica de sus socios o accionistas.

Sin ser el objetivo de este trabajo analizar en profundidad los nuevos regímenes de tributación sobre las rentas empresariales y que comenzaron a regir a contar del 1 de enero de 2017, sino que analizar los efectos impositivos que generará la aplicación de las normas de armonización contenida en la letra D) del artículo 14 de la LIR, considero necesario revisar las principales características de cada régimen, ello con el objeto de contextualizar un eventual cambio de régimen.

1.1.1 Régimen de Renta Atribuida, Artículo 14 letra A), de la LIR.

El régimen consignado en la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se caracteriza por gravar con Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, en el mismo periodo en que las rentas hayan sido devengadas, percibidas o le hayan sido atribuidas a la empresa. Al efecto, las empresas deberán atribuir dichas rentas a sus socios o accionistas¹ en la forma que éstos hayan acordado repartir sus utilidades² o, a falta de éste, en la proporción en que hayan suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital³.

Respecto al Impuesto de Primera Categoría, las rentas se afectarán con un 25%, el cual podrá ser deducido como crédito en un 100% contra el Impuesto Global Complementario o Adicional⁴, produciéndose la integración total del impuesto de categoría y los impuestos finales. En consecuencia, la tasa efectiva máxima de tributación de los contribuyentes sujetos a Impuesto Global Complementario será de 35%.

¹ Aplica sólo para accionistas de sociedades por acción

² Art. 14, N° 3, letra a), LIR.

³ Art. 14, N° 3, letra b), LIR.

⁴ Art. 20 LIR.

¿Quiénes pueden acogerse?, de conformidad al artículo 14, inciso segundo, de la LIR, los contribuyentes que pueden acogerse a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, se contemplan: i) Empresarios individuales; ii) Empresas individuales de responsabilidad limitada (EIRL.); iii) Sociedades de personas constituidas exclusivamente por personas naturales contribuyentes de impuesto global complementario y/o contribuyentes de impuesto adicional; iv) Sociedades por Acciones (SpA) cuyos accionistas sean exclusivamente personas naturales contribuyentes de impuesto global complementario o contribuyentes de impuesto adicional, además de contar con la cláusula de unanimidad en la cesibilidad de las acciones; v) Comunidades; y, vi) Agencias o Sucursales de Empresas Extranjeras.

1.1.2 Régimen Semi-integrado, Artículo 14 letra B), de la LIR.

El régimen consignado en la letra B) del artículo 14, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se caracteriza por gravar con Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, las rentas que efectivamente sean retiradas o distribuidas a sus propietarios. Lo anterior implica que el hecho gravado es el retiro, remesa o distribución de utilidades.

Respecto al Impuesto de Primera Categoría⁵, las rentas se afectan con un 27%, el cual podrá ser utilizado como crédito contra el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. No obstante, los contribuyentes de impuestos finales deberán restituir el 35% del mencionado crédito⁶, es decir, 9.45% (27%*35%), característica que identifica a este régimen como semi-integrado. En consecuencia, la tasa máxima efectiva de

⁵ Transitoria para el año 2017 la tasa es de 25,5%.

⁶ Según artículos 56 inciso final, y 63 inciso tercero, ambos de la LIR.

tributación de los contribuyentes sujetos a Impuesto Global Complementario será de 44,45% (IGC. 35% + 9,45% débito fiscal por restitución).

Cabe señalar que, respecto a contribuyentes del Impuesto Adicional, la norma distingue entre residentes o domiciliados de países con los cuales Chile haya suscrito un Convenio para evitar la doble tributación, de aquellos en que no exista dicho Convenio. En tal sentido, se establece que los contribuyentes domiciliados en países sin Convenio tendrán la obligación de restituir el 35% del crédito por impuesto de primera categoría, en tanto, aquellos contribuyentes domiciliados en países que mantengan suscrito con Chile Convenio tendrán derecho al 100% del mencionado crédito, esto último en armonía con la denominada cláusula Chile, la que establece la aplicación del impuesto adicional a pagar en Chile siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional.

Respecto a los contribuyentes sujetos al régimen parcialmente integrado, la norma contempla dos situaciones: i) aquellos que en forma voluntaria opten por acogerse a estas disposiciones y, ii) aquellos que en forma obligatoria deben someterse al régimen, como son las sociedades anónimas y las sociedades de personas con al menos un socio persona jurídica.

1.1.3 Limitaciones en la elección del régimen de tributación

Como se puede apreciar, si bien se establecen dos regímenes generales de tributación, lo cierto es que la opción de elegir el régimen dependerá del tipo de sociedad y la

conformación societaria de éstas. Sólo las empresas con estructuras jurídicas básicas, que no sean sociedad anónima, constituidas sólo por contribuyentes de Impuesto Global Complementario y/o de Impuesto Adicional, podrán optar a elegir entre el régimen atribuido o semi integrado. Dicha elección podrá ejercerse en el inicio de actividad de la empresa, cambio de régimen en forma voluntaria (empresa en marcha) después de transcurrido un periodo de 5 años e incluso en un proceso de fusión, en todos estos casos en la medida que se cumplan los requisitos del régimen.

1.1.4 Variables que pudieran incidir en la elección del régimen.

En primer término, cabe reiterar que sólo los contribuyentes que cumplan con los requisitos contemplados en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, tienen la opción de escoger el régimen de tributación, quedando las sociedades anónimas y las sociedades de personas constituidas por al menos una persona jurídica obligadas a someterse a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

En segundo término, en la medida que la sociedad pueda escoger el régimen con el que se regirá, las variables que incidirán en la elección de uno u otro régimen, sin duda, dependerán de la realidad de cada empresa, no obstante, resultará relevante tener en consideración, entre otras variables: i) la cantidad de socios o accionistas⁷; ii) los niveles de rentas esperados por las empresas; iii) las políticas de reparto de utilidades; iv) los niveles de inversión que espera realizar; y, v) las futuras reorganizaciones empresariales.

⁷ Aplicable sólo para sociedad por acción.

En una aproximación general, si consideramos una empresa que distribuye buena parte de las utilidades, 70% o más, resulta más conveniente el régimen consignado en la letra A) del artículo 14 de la LIR, que, si bien se entienden atribuidas el 100% de las rentas a sus socios, éstos tendrán derecho a utilizar como crédito el 100% del impuesto de primera categoría, pudiendo llegar su carga tributaria máxima a un 35%. Por el contrario, si el contribuyente optara por el régimen parcialmente integrado, manteniendo el mismo nivel de distribución de utilidades (70% o más), si bien su impuesto global complementario resultará más bajo debido a que tributará en base a retiros, su carga tributaria se verá incrementada en 9,45% producto de la restitución del 35% del crédito por impuesto de primera categoría, pudiendo llegar su carga tributaria máxima a un 44,45%.

Ahora bien, si consideramos una empresa que obtenga altas utilidades y que cuente con una política de distribución de utilidades baja, por ejemplo, sólo un 30% de éstas, resultaría más lógico que dicha sociedad opte por acogerse al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, debiendo sus socios o accionistas pagar impuestos finales sólo por las rentas que perciban, quedando pendiente de tributación final aquella parte que se mantiene reinvertida en la empresa. Si bien, éstos deberán asumir una mayor tributación de 9,45%, en la práctica esto resulta absolutamente razonable en la medida que existan proyectos de inversión a desarrollar, lo que en el ámbito financiero denominan costo de oportunidad del dinero.

Finalmente, cabe resaltar, los socios o accionistas contribuyentes de impuesto global complementario o adicional, de empresas del régimen parcialmente integrado, independiente del monto del retiro, siempre terminaran pagando una carga adicional de 9,45% en relación con los contribuyentes del régimen atribuido.

1.1.5 Normas de Armonización

Conforme a los nuevos regímenes de tributación establecidos en las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR, como hemos señalado, difieren tanto en la oportunidad en que las rentas deben gravarse con impuestos finales, así como en el grado de integración del impuesto corporativo contra el impuesto final, el legislador ha establecido en la letra D) del artículo 14 de la LIR, normas de armonización que buscan regular la situación tributaria de las rentas o cantidades acumuladas en las empresas, así como los saldos de créditos por Impuesto de Primera Categoría, ya sea que el contribuyente opte en forma voluntaria a cambiarse de régimen, o bien, obligado en un proceso de reorganización empresarial.

Si bien resulta interesante conocer las diversas situaciones que regula la mencionada letra D) del artículo 14 de la LIR, nos centraremos en aquellos casos en que resulta aplicable la tributación especial con impuesto del 35%, por cambio de régimen.

Respecto al cambio voluntario, la letra b) del N° 1, de la letra D), del artículo 14, señala que los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la B) que opten por cambiarse a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, deberán aplicar lo dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR. Agregando en lo pertinente que, *“En este caso, la empresa se afectará con los impuestos que se determinen como si hubiera dado aviso de término de giro”*. Agregando que, *“el impuesto que deberá pagar, se incorporará al saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra d), del número 4.- de la letra A), considerándose como una partida del inciso segundo del artículo 21.”*

En tanto, respecto a reorganización de empresas, particularmente en caso de fusión (por absorción y por creación) el número 2 de la letra D) del mencionado artículo 14 de la LIR, contempla dos situaciones en que es aplicable el impuesto del 35%, tal como se indica:

- i) En caso de fusión por absorción⁸, el inciso cuarto, establece que en caso que la sociedad absorbente se encuentra sujeta a las disposiciones de la letra A), y las sociedades absorbidas se encuentren sujetas a las disposiciones de la letra B), *“Será aplicable también, respecto de dichas empresas o sociedades, lo dispuesto en el número 2, del artículo 38 bis, sin embargo, no será procedente el derecho a optar a que se refiere el número 3, de ese artículo.”*

- ii) En caso de fusión por creación⁹, el inciso quinto, establece que la sociedad que nace producto de una fusión por creación tiene la facultad de elegir el régimen de tributación, debiendo mantener los registros y cantidades de rentas y créditos que las empresas fusionadas mantenían, así como también, *“aplicar los impuestos que correspondan cuando proceda lo establecido en el artículo 38 bis, aplicando al efecto en todo lo que sea pertinente las demás reglas señaladas en este artículo.”*

En tanto, el artículo 38 bis número 2, de la LIR, referido al término de giro de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR,

⁸ De acuerdo con el inciso 3° del artículo 99 de la Ley 18.046 sobre sociedades anónimas *“hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivo”*

⁹ De acuerdo al inciso 2° del artículo 99 de la Ley 18.046 sobre sociedades anónimas, *“hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una sociedad que se constituye.”*

establece que, *“Estos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%.”*

Como se observa, el legislador mediante una ficción legal ha asimilado el cambio de régimen a un término de giro, afectándolo con un impuesto del 35%. En tal sentido, es indudable que no estamos frente a un término de giro propiamente tal, regulado en el artículo 69 del Código Tributario, hecho que grava el artículo 38 bis de la LIR, que en esencia se refiere a la terminación del giro comercial o industrial, o de las actividades de un contribuyente, sino por el contrario, se trata de una empresa en marcha que sigue afecta a impuestos, sólo que ésta en el ejercicio de un derecho legítimo realiza un acto de índole administrativo, como es cambiar de régimen de tributación, en este caso, desde la letra B) a la letra A) del artículo 14 de la LIR.

De lo expuesto, surge la siguiente pregunta, ¿cuál es el motivo de establecer dicha tributación?, en principio podría sostenerse que el mencionado impuesto tiene por objeto sanear la situación tributaria que afecta a las rentas o cantidades acumuladas en las empresas sujetas al régimen parcialmente integrado, dado que se incorporan a un régimen que no controla utilidades pendientes de tributación, ello en virtud que en el régimen de renta atribuida la tributación total se satisface año a año. Dicha argumentación no resulta del todo suficiente, por cuanto el impuesto especial del 35%, como quedará demostrado en el presente estudio, no es definitivo, dado que las rentas cuando sean efectivamente retiradas deberán ser consideradas en la base afecta a impuesto final; en tanto, el impuesto por cambio de régimen constituirá un crédito contra impuestos finales. Por otra parte, respecto al control de las rentas, al igual como se establecieron registros de rentas y créditos acumulados del saldo de FUT al 31 de diciembre de 2016, hubiera

sido suficiente haber establecido también registros y orden de imputación de las rentas y créditos por cambio de régimen, desde el parcialmente integrado a renta atribuida.

En consecuencia, resulta razonable sostener que la imposición del 35% buscaría evitar que los contribuyentes de impuestos finales decidan arbitrariamente cambiar de régimen a la sociedad y, por esta vía diferir y/o disminuir la carga impositiva personal, por lo que se infiere que se trata de una norma de control específica. No obstante, como demostraremos en el presente trabajo, dichas normas generan importantes distorsiones que afectan económicamente al contribuyente y atentan contra principios básicos del ordenamiento tributario, entre ellos, capacidad contributiva de los contribuyentes, equidad, simplicidad y eficiencia del sistema.

CAPITULO 2 IMPUESTO ESPECIAL DE 35% POR CAMBIO DE RÉGIMEN

En el presente capítulo analizaremos en detalle las normas de armonización, en particular aquellas que dan origen a la aplicación del impuesto del 35% por cambio de régimen; así como su interacción con otras normas de la LIR, con el objeto de determinar los efectos que producirá dicha aplicación.

Para estos efectos analizaremos por separado el cambio de régimen de tributación después de cinco años de permanencia que, para estos efectos llamaremos cambio voluntario, de aquellos producidos en proceso de reorganización de empresas.

2.1 Cambio de régimen desde la letra B) a la letra A) del artículo 14 de la LIR.

En el caso del cambio de régimen voluntario desde el régimen de la letra B) a la letra A), ambas del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes deben cumplir básicamente 4 requisitos, los que se indican a continuación:

- i) Haber cumplido el plazo de permanencia en el régimen de 5 años comerciales consecutivos.
- ii) Ser empresa o sociedad distinta a sociedad anónima,
- iii) Estar constituida sólo por personas naturales o contribuyentes de impuesto adicional.
- iv) Informar al Servicio de Impuestos Internos, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que ingresan al nuevo régimen.

2.1.1 Análisis Normativo y Cuantitativo del Impuesto Especial del 35%.

La letra b) del N° 1, de la letra D), del artículo 14, establece que los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), que opten por cambiarse a las disposiciones de la letra A), “deberán aplicar lo dispuesto en el número 2, del artículo 38 bis”. Agrega que, “la empresa se afectará con los impuestos que se determinen como si hubiera dado aviso de término de giro”. Así mismo, dispone que el impuesto que deberá pagar se incorporará al saldo acumulado de crédito (SAC), y se considerará como una partida del inciso segundo del artículo 21, no afectándose con el impuesto de dicho artículo.

Respecto a la reclasificación de las rentas contenidas en el registro de rentas empresariales acumuladas a la fecha de cambio de régimen, el inciso segundo de la letra b), del número 1, de la letra D), del artículo 14, señala que los saldos que se mantengan en los registros b) correspondiente a la diferencia de depreciación acelerada y normal o registro DDAN y c) correspondiente a las rentas exentas e ingresos no renta o registro REX, del número 2, letra B), del artículo 14, se anotarán como parte de los saldos de los registros de igual naturaleza del régimen de la letra A) del artículo 14, de la LIR. Es decir:

Registros Régimen 14 B)		Registros Régimen 14 A)
a) RAI: Rentas Afectas a Impuestos Finales	→	No se contempla registro
b) DDAN: Diferencia depreciación acelerada y normal	→	b) DDAN: Diferencia depreciación acelerada y normal
c) REX: Rentas exentas e ingresos no rentas (REX)	→	c) REX: Rentas exentas e ingresos no rentas (REX)
d) SAC: Saldo Acumulado de Créditos	→	No se contempla registro.
Impuesto por cambio de régimen (art. 38 bis N° 2)	→	d) SAC: Saldo acumulado de crédito (generados a contar del 1.1.2017); 1er orden de imputación.

Al respecto resulta pertinente señalar lo siguiente:

- i) Como se aprecia, no se contempla un registro especial para las rentas afectas a impuestos finales (RAI) como el que mantenía el régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR. Probablemente esto obedezca al hecho que la mencionada cantidad (RAI) formará parte de la base imponible del impuesto establecido en el número 2 del artículo 38 bis de la LIR, como veremos más adelante.
- ii) Las cantidades anotadas en los registros DDAN y REX, se anotarán como parte de los saldos de los registros de igual naturaleza del régimen de la letra A) del artículo 14, de la LIR.
- iii) Las cantidades anotadas en el registro SAC del régimen B) tampoco resultan reclasificadas a un nuevo registro; esto debido a que se extinguirán al ser utilizado como crédito contra el impuesto del 35% por cambio de régimen.
- iv) Finalmente, nace un nuevo crédito producto de la aplicación del impuesto del 35% por cambio de régimen. Dicho crédito es imputable contra impuestos finales, debiendo incorporarse como saldo inicial del registro SAC a contar del 1° de enero del año en que la empresa se encuentre sujeta al régimen de renta atribuida. El mencionado crédito deberá ser imputado en primer orden¹⁰ debido a que resulta generado a contar del 1.1.2017.

¹⁰ Concordante con lo instruido en el Anexo N° 1, sobre "Registro de Rentas Empresariales del Régimen de Renta Atribuida" de la Resolución Ex. SII N° 130 del año 2016.

Base Imponible del Impuesto de Cambio de Régimen.

Respecto a la determinación de la base afecta a impuesto, el inciso segundo del N° 2 del artículo 38 bis de la LIR, dispone que corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario¹¹, a la fecha de cambio de régimen, y: i) El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de rentas¹² (Registro REX.) y ii) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos¹³ y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado, reajustados¹⁴.

Además, en conformidad al mencionado artículo 38 bis número 2 de la LIR, las rentas o cantidades acumuladas deberán considerarse incrementadas en un 100% del crédito por impuesto de primera categoría.

Cabe señalar, respecto a las rentas registradas en el Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR), deberán mantenerse en registro separado, no debiendo formar parte de esta base imponible, toda vez que dichas rentas tienen un régimen especial de tributación, la que se define en las siguientes situaciones¹⁵: i) Enajenación de los derechos sociales o acciones por acto entre vivos; ii) Devolución de capital parcial o total y; iii) Término de giro (efectivo), según lo que ocurra primero.

¹¹ Determinado según el número 1 del artículo 41 de la LIR.

¹² Letra c), del número 2, de la letra B) del artículo 14 de la LIR

¹³ Incluidas las rentas del Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR)

¹⁴ Reajuste de acuerdo con el porcentaje de variación de IPC.

¹⁵ Artículo tercero transitorio, numeral I, N° 2, ley 20.780.

Impuesto Especial 35%

En lo que dice relación con el impuesto que gravarán las rentas, el artículo 38 bis número 2 establece a nivel de empresa un impuesto del 35% sobre las rentas o cantidades determinadas a la fecha de término de giro, en este caso, a la fecha de cambio de régimen. Contra dicho impuesto podrá deducirse el saldo de crédito por Impuesto de Primera Categoría y el crédito por impuestos pagados en el exterior, del registro d), del número 2, de la letra B) del artículo 14 de la LIR. Tratándose de créditos sujetos a restitución, el mencionado número 2 del artículo 38 bis, establece que éste se aplicará sólo hasta un 65% de su monto.

Cabe señalar, de conformidad a la parte final de la letra b) número 1 letra D) del art. 14, no procede aplicar en estos casos la opción de reliquidar las cantidades que establece el número 3 del artículo 38 bis, toda vez que, en conformidad a la letra b número 1 letra D) del artículo 14 de la LIR, se incorpora al saldo acumulado de crédito (SAC) del régimen de renta atribuida.

Análisis Cuantitativo

A modo de ejemplo, consideraremos una sociedad de responsabilidad limitada, constituida por dos socios personas naturales, cuyas participaciones sociales son 60% y 40% cada uno, que se encuentra acogida a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, en el caso que decida cambiarse al régimen de las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR, deberá afrontar el siguiente escenario:

Asumiremos que presenta los siguientes saldos al 31.12.2021, Capital Propio Tributario \$529.880.000; Saldo del registro de rentas exentas c) REX \$11.000.000; Capital aportado a la empresa (reajustado) \$ 200.000.000; Crédito por Impuesto de Primera Categoría proveniente del FUT. \$ 20.000.000; y, Crédito por Impuesto de Primera Categoría sujeto a restitución \$ 50.000.000.

Desarrollo:

Capital Propio Tributario, según su valor a la fecha de cambio de régimen	(+)	\$ 529.880.000
i) Saldo positivo del registro de la letra c), del N° 2, letra B), art. 14 (REX)	(-)	\$ 11.000.000
ii) Capital aportado a la empresa	(-)	\$ 200.000.000
A.- RESULTADO (equivalente al RAI.)		\$ 318.880.000
Incremento por Crédito por IDPC proveniente del FUT. (SAC)	(+)	\$ 20.000.000
Incremento por Crédito por IDPC sujeto a restitución (SAC)	(+)	\$ 50.000.000
B.- Base Imponible		\$ 388.880.000
C.- Impuesto por cambio de régimen	35%	\$ 136.108.000
D.- Créditos		
Crédito por IDPC proveniente del FUT. (SAC)		-\$ 20.000.000
Crédito por IDPC sujeto a restitución (SAC) \$50.000.000	65%	-\$ 32.500.000
E.- Impuesto por pagar		\$ 83.608.000

A.- Resultado (equivalente a RAI)

Tal como se muestra, el “RESULTADO” se determina a partir del Capital Propio Tributario, descontadas aquellas partidas no constitutivas de rentas (capital, ingresos no rentas y rentas exentas de impuestos finales), así como aquellas que se mantengan en el registro

FUR¹⁶, las que tributarán en los casos establecido en la ley¹⁷. En consecuencia, las rentas o cantidades afectas a impuesto del 35%, corresponden a aquellas que se encuentran acumuladas y pendientes de impuestos finales a la fecha de cambio de régimen (excluido el FUR), en este caso \$318.880.000. Éstas incluyen el saldo de rentas generadas a contar del 1.1.2017 y aquellas rentas provenientes del 31.12.2016 e incorporadas al registro de Saldos Total de Utilidades Tributables (STUT) a contar del 1.1.2017, ambas contenidas en el capital propio tributario a la fecha de cambio de régimen.

Resulta importante resaltar que, la norma no hace distinción respecto a rentas generadas en el nuevo régimen, de aquellas generadas en el régimen con FUT; en dicho sentido tampoco hace dicho distinción el artículo tercero transitorio de la ley 20.780, referida a registros y cantidades que provienen del FUT, por lo que se concluye que la base imponible se determinará a partir del capital propio tributario, sin posibilidad de deducir el saldo de rentas generadas en el régimen del FUT.

B.- Base Imponible

De conformidad con el artículo 38 bis número 2, la cantidad determinada anteriormente “RESULTADO”, deberá incrementarse por el 100% de los créditos por Impuesto de Primera Categoría, así, la base imponible será de \$ 388.880.000. Estos incluyen, al igual que las rentas, tanto el saldo de créditos generados a contar del 1.1.2017 como aquellos saldos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 e incorporados al registro SAC a contar del 1° de enero de 2017. Cabe señalar, este procedimiento es concordante con la

¹⁶ FUR: Fondo de utilidades reinvertidas.

¹⁷ Tributarán en los siguientes casos: venta de los derechos sociales o acciones, disminución de capital, o término de giro (efectivo).

forma esquemática sobre determinación de base imponible, presentada en el Circular 49 del año 2016, página 101.

Respecto al incremento del 100% por créditos generados a contar del 1.1.2017 en el régimen B), consignado en el artículo 38 bis número 2, en mi opinión, constituye un aumento indebido de la base sujeta a impuesto, dado que una aplicación armónica respecto del beneficio que el crédito representa para la empresa lleva a concluir que el incremento debería ser sólo por la cantidad de crédito¹⁸ que efectivamente se autoriza rebajar al contribuyente, es decir, 65% de su monto¹⁹. Cabe aclarar que dicha fórmula de cálculo afecta a los contribuyentes del régimen B) del artículo 14 de la LIR ya sea en un término de giro efectivo o ficticio como es el caso en estudio, por lo que no constituye un elemento diferenciador para nuestro análisis; no obstante, resulta pertinente señalar que requiere de una modificación legal que subsane la inconsistencia a nivel de base imponible del mencionado régimen.

C.- Impuesto por cambio de régimen 35%

Como se señaló anteriormente, el impuesto se determinará aplicando una tasa del 35% sobre el RESULTADO INCREMENTADO, resultando un impuesto de \$ 136.108.000. Éste se incorpora al registro de saldo acumulado de crédito²⁰ (SAC), del régimen A) de art. 14 de la LIR. El mencionado impuesto se declarará y pagará en la declaración anual de impuesto a la renta de la empresa²¹.

¹⁸ A nivel corporativo, el crédito sujeto a restitución opera como crédito parcial (65%)

¹⁹ Inciso 3°, N° 2, del artículo 38 bis, de la LIR.

²⁰ Letra d), del número 4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

²¹ Conforme a la letra b), número 1, letra D), art. 14, y artículo 69, ambos de la LIR.

D.- Crédito por Impuesto de Primera Categoría

En contra del impuesto determinado procede la deducción de los créditos por Impuesto de Primera Categoría, tanto aquellos generados a contar del 1.1.2017 en el régimen de la letra B) como aquellos saldos provenientes del FUT. Respecto a los créditos sujetos a restitución generados en el régimen B), en conformidad con el artículo 38 bis N° 2, corresponde imputar sólo un 65%, tal como se muestra, es decir de \$ 32.500.000 ($\$50.000.000 \times 65\%$). En tal sentido, la imputación de sólo el 65% del crédito sujeto a restitución implica que respecto al saldo de rentas generadas en el régimen B), la tasa efectiva de impuesto por cambio de régimen no sea de un 35%, sino de un 44,45%, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

Tasa de impuesto por cambio de régimen	35,00%
(+) Crédito por Impuesto de Primera Categoría que se pierde (35%)	9,45%
Total carga impositiva de la empresa	44,45%

Por otra parte, surge la interrogante sobre cuál es el tratamiento del crédito por IDPC en cambio de régimen de contribuyentes cuyos propietarios sean residentes o domiciliados en países con los cuales exista convenio para evitar la doble tributación internacional, los que tienen derecho al 100% de crédito por IDPC en las remesas de utilidades. La norma no contempla una regla especial por casos de cambio de régimen, por lo que, en mi opinión, si una empresa acogida al régimen parcialmente integrado, que cuente con socios contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, toma la decisión de cambiarse al régimen de renta atribuida, tal como está redactada la norma, tendría derecho a deducir como crédito sólo el 65%, generando un perjuicio a los mencionados socios. Esto, debido

a que la liberación de restitución consignada en el inciso 3° del artículo 63 de la LIR, es respecto al contribuyente del impuesto adicional residente en un país con Convenio que obtengan rentas de los artículos 58 y 60 inciso primero, es decir, remesas, dividendos o retiros, y nada dice respecto de caso de cambio de régimen. En mi opinión, a lo menos, abre espacio para una situación contingente en el caso que el contribuyente optara por aplicar el 100% de crédito, al impuesto de cambio de régimen.

E.- Impuesto por pagar (desembolso)

El Impuesto por pagar, una vez imputado los créditos, será de \$ 83.608.000 (correspondiente al impuesto determinado menos los créditos por Impuestos de Primera Categoría). Tal como se demuestra, el cambio de régimen implicará para los contribuyentes desembolsar importantes sumas de dinero, destinando recursos que se encuentran invertidos e incorporados al giro del negocio, lo que se traducirá en una disminución del capital de trabajo, e inclusive, la necesidad de endeudarse para pagar el impuesto. Esta situación, en la práctica, constituirá una limitación importante a la hora de optar a cambiar del régimen de la letra B) al régimen de la letra A), del art. 14 de la LIR.

F.- Tratamiento y registros de rentas y créditos

i. Rentas:

De acuerdo con el análisis normativo realizado, no se contempla un tratamiento especial sobre las rentas a las cuales se les aplicó el Impuesto por cambio de régimen, así como

tampoco un registro específico en el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR. De igual forma, la interpretación administrativa sobre la materia contenida en la Circular 49 del año 2016, tampoco se pronuncia sobre esta partida, limitándose a la clasificación que se debe dar al saldo de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada que se encontraban anotadas en el registro DDAN y las rentas exentas e ingresos no rentas consignadas en el registro REX, señalando que ambos conceptos deben registrarse en los registros de igual naturaleza del nuevo régimen de renta atribuida. De esta forma surge la interrogante sobre cuál es la situación de estas rentas: ¿Se considerarán con tributación cumplida, o, pendiente de tributación? y ¿Cuál es el tratamiento en caso de retiros o término de giro efectivo?.

ii. Crédito por impuesto de cambio de régimen:

De acuerdo con lo señalado en la letra b) del N° 1, de la letra D) del art. 14, el Impuesto se incorporará al saldo acumulado de crédito. Al respecto, la Circular 49 del año 2016²², expresa que dicho crédito deberá incorporarse como saldo inicial del registro SAC de la propia empresa a partir del primer ejercicio sujeto al nuevo régimen de renta atribuida. Al respecto cabe preguntarse, en caso de retiros o término de giro efectivo ¿Cuál será la tasa de crédito utilizable?, ¿Ésta se determinará en función a la tasa del Impuesto de Primera Categoría 25%, o, la tasa del cambio de régimen 35%?

Con el objeto de responder las interrogantes planteadas, en el apartado siguiente revisaremos el tratamiento que tendrán en el sistema de renta atribuida tanto las rentas que resultaron gravadas con el impuesto de cambio de régimen, así como el crédito por

²² Página 102

dicho impuesto, al efecto, consideraremos dos situaciones i) retiros efectivos de dichas rentas y ii) término de giro efectivo.

2.1.2 Tratamiento en Retiros y/o Término de Giro Efectivo

A.- Retiros efectivos

En conformidad al número 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen se imputarán a los saldos de los registros del N° 4 de la misma norma, es decir a: a) Rentas Atribuidas Propias (RAP); b) Diferencia entre depreciación normal y acelerada (DDNA); y, c) Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX), en la proporción que representen, hasta agotar dichos saldos.

Respecto al tratamiento de dichos retiros, el número 5, de la letra A), en su inciso segundo, dispone que en la medida que estos sean imputados a los registros de Rentas Atribuidas Propias (a) RAP) y Rentas Exentas (c) REX), no se afectarán con impuesto alguno. En tanto, el inciso tercero, dispone que los retiros imputados al registro de Diferencias entre depreciación acelerada y normal (b) DDAN) o que no resulten imputados a ninguno de los registros mencionados, se afectarán con Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

En consecuencia, dado que la normativa no contempla un registro para las rentas que se afectaron con el impuesto del 35% por cambio de régimen, pero si forman parte del capital propio tributario de la empresa, en conformidad a los párrafos anteriores se concluye que, en la medida que los retiros superen los saldos de rentas de los registros a) RAP; b)

DDAN y c) REX, corresponderá gravar con Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. Dicha cantidad será incrementada por el crédito a que tenga derecho.

Respecto al crédito establecido en el artículo 56, N° 3, a que tienen derechos los socios, asignado sobre las cantidades distribuidas, se analizan los números 4 y 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

- i) En conformidad a la letra d) del número 4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, la empresa mantendrá el control y registro del saldo acumulado de créditos por Impuesto de Primera Categoría que tendrán derecho los socios por los retiros, conforme al número 5. En su inciso segundo, en concordancia con lo expresado en letra b), de la letra D) del artículo 14, agrega que dicho saldo incluye la suma pagada por cambio de régimen de tributación de la letra B) a la letra A), ambas del artículo 14 de la LIR. Agregando que de dichos saldos deberán rebajarse los créditos que se asignen a los retiros, en la forma establecida en el número 5 siguiente.

- ii) Ahora bien, el inciso tercero, del número 5, de la letra A) del artículo 14, expresa que el crédito corresponderá al que se determine aplicando sobre los retiros la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio respectivo, con tope del monto de crédito acumulado en el registro SAC. Así mismo, el inciso quinto, señala que la tasa de crédito será la que resulte de dividir la tasa de impuesto de primera categoría vigente en el año comercial del retiro, por cien menos la tasa del citado tributo, es decir, $25\% / (100\% - 25\%) = 33,3333\%$. Como se puede apreciar, los números 4 y 5 de letra A) del artículo 14, no contemplan un tratamiento especial respecto a la tasa de crédito por impuesto del 35% de cambio de régimen, así como tampoco el artículo 38 bis, por lo que se infiere que la tasa a utilizar sería en función al Impuesto de Primera Categoría. En tanto, la Circular 49 del año 2016,

se limita a expresar que *“Tales créditos, se otorgarán como crédito por IDPC en la forma establecida en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sobre los retiros, remesas o distribuciones que resulten gravados con el IGC o IA, que se efectúen a partir de ese ejercicio comercial. Sobre dichos créditos por IDPC, en ningún caso existirá la obligación de restitución que se establece en la letra B), del mismo artículo.”*²³

A modo de ejemplo, realizaremos seguimiento al saldo de rentas que se afectaron con el impuesto del 35% por cambio de régimen, asumiremos que éstas son retiradas en el primer año de estar en el régimen de la letra A), y que no existen saldos en los registros a) RAP, b) DDAN, c) REX. Por simplicidad, se omite corrección monetaria.

Considerando los saldos del caso planteado, se presenta la siguiente situación:

1.- Determinación de rentas susceptible de retiros:

Rentas o cantidades determinadas (RAI)	\$ 318.880.000
(-) Desembolso por Impuesto 35% por cambio de régimen	-\$ 83.608.000
Saldo susceptible de ser retirado por los socios	\$ 235.272.000

2.- Determinación de créditos a distribuir:

Retiros	\$ 235.272.000
Crédito: factor: $(25\% / (100\% - 25\%))$	33,3333% \$ 78.423.922

²³ Página 103.

3.- Determinación de retiros y créditos:

Socios	Participación	Retiros	Incremento por crédito	Total	Crédito
Socio X	60%	\$ 141.163.200	\$ 47.054.353	\$ 188.217.553	\$ 47.054.353
Socio Y	40%	\$ 94.108.800	\$ 31.369.569	\$ 125.478.369	\$ 31.369.569
		\$ 235.272.000	\$ 78.423.922	\$ 313.695.922	\$ 78.423.922

4.- Determinación de saldo de crédito (SAC):

Crédito por Impuesto de Cambio de Régimen	+	\$ 136.108.000	
Crédito distribuido (retiros)	-	-\$ 78.423.922	57,6%
Saldo después de imputación por retiros	=	\$ 57.684.078	42,4%

Análisis:

- i) Tal como se muestra, en el número 3, sobre “determinación de retiros y créditos”, los socios deberán considerar en la base sujeta a Impuesto Global Complementario el retiro efectivo más el incremento por crédito, totalizando entre ambos, \$ 313.695.922. En este caso, tal como se señaló, la empresa no cuenta con saldos en los registros: a) RAP; b) DDAN y c) REX, por lo que los retiros corresponden a rentas o cantidades proveniente del registro RAI del régimen B) que, no obstante haberse afectado con impuesto por cambio de régimen, quedarán afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, con derecho a deducir como crédito el impuesto por cambio de régimen. En

consecuencia, la tributación con impuesto del 35% por cambio de régimen, no es definitiva;

- ii) Si bien el crédito generado por aplicación del impuesto de 35% por cambio de régimen es de \$ 136.108.000, el crédito imputable por retiros alcanza sólo a \$ 78.423.922, calculado en función de la tasa de Impuesto de Primera Categoría vigente en el año del retiro, incrementada. Tal como se señaló, la norma no contempla una fórmula distinta de cálculo cuando se trata de crédito por impuesto del 35% por cambio de régimen. En efecto, se observa que hay una parte del crédito que no es posible distribuir conjuntamente a la renta en estudio, quedando un saldo de \$ 57.684.078, equivalente al 42,4% del impuesto pagado, en términos prácticos, “la empresa tendrá crédito, pero no tendrá rentas a las cuales asignar dicho crédito”. Cabe señalar, la Circular 49 del 2016, que trata la materia, no considera esta situación. La pregunta que surge, ¿cuándo podrá ser utilizado?, ¿se pierde?; intentaremos dar 2 respuestas:

ii.1) Retiros futuros: En este caso los créditos podrán ser utilizados en la medida que los retiros futuros resulten afectos a Impuesto Global Complementario o Adicional, es decir, en la medida que éstos exceden al registro a) RAP y c) REX. En efecto, su utilización queda condicionada a que la empresa genere flujos suficientes que permitan efectuar retiros futuros por sobre dichos registros.

ii.2) Término de giro efectivo: Si la empresa decide hacer término de giro después de efectuado los retiros bajo el supuesto que no hay otras rentas, el mencionado saldo de crédito se pierde, dado que no habrá rentas que atribuir y, en consecuencia, no podrá asignar dichos créditos y, tampoco se contempla que éste pueda ser devuelto a la empresa.

B) Término de giro efectivo

En conformidad al artículo 38 bis, número 1, las empresas sometidas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, deberán atribuir a sus propietarios, para afectarse con impuesto global complementario o adicional, las cantidades o rentas acumuladas a la fecha del término de giro, determinadas en la forma señalada en las letras a) o b), del número 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Respecto a las rentas o cantidades acumuladas a la fecha del término giro, conforme al artículo 38 bis, N°1, éstas se determinarán considerando el valor positivo del Capital Propio Tributario²⁴, a esa fecha, descontando aquellas partidas que no deban afectarse con Impuesto Global Complementario o Adicional (Capital, Ingresos no Renta y Rentas Exentas). A su vez, en conformidad al inciso final, cuando corresponda aplicar créditos, se agregará en la base imponible del impuesto personal, un monto equivalente a dicho crédito.

Respecto al crédito, de conformidad al mencionado artículo 38 bis, N° 1, los socios tendrán derecho a deducir de sus impuestos personales, el crédito establecido en el artículo 56, N° 3, asignado sobre las cantidades atribuidas, en la forma establecida en la letra d), del número 4, y el número 5, ambos de la letra A) del artículo 14:

- i) La mencionada letra d), del número 4, referida al saldo acumulado de crédito (SAC) a que tendrán derecho los propietarios, en este caso socios, incluye la suma de impuesto pagada por cambio de régimen de tributación a que se refiere la letra b), del número 1, de la letra D) del artículo 14, producto de la aplicación del artículo 38 bis, número 2.

²⁴ Determinado según el art. 41, número 1 de la LIR.

- ii) Respecto a la tasa de crédito que tendrán derecho los socios, conforme al número 5, de la letra A), del artículo 14, será la que resulte de dividir la tasa de impuesto de primera categoría vigente en el año comercial del término de giro, por cien menos la tasa del citado tributo, es decir, $25\% / (100\% - 25\%) = 33,3333\%$.

Para continuar con el análisis del caso planteado, asumiremos que la cantidad determinada corresponde únicamente al saldo de la renta que viene del régimen de la letra B), es decir, \$ 235.272.000 (Saldo RAI menos el desembolso por pago de Impuesto de cambio de régimen), y el saldo acumulado de crédito²⁵ de \$136.108.000.

1.- Determinación de Rentas según art. 38 bis N° 1:

1.1. Diferencia de capital propio tributario

Capital Propio Tributario, a la fecha de término de giro	(+)	\$ 446.272.000
i.1) Saldo registro a) RAP.	(-)	\$ 0
i.2) Saldo registro c) REX.	(-)	\$ 11.000.000
ii) Capital aportado a la empresa (reajustado)	(-)	\$ 200.000.000
Resultado		\$ 235.272.000

1.2. Determinación de Crédito susceptible de atribuir:

Renta determinada según Art. 38 bis N° 1		\$ 235.272.000
Crédito: factor: $(25\% / (100\% - 25\%))$	33,3333%	\$ 78.423.922

²⁵ SAC. Registro establecido en la letra d), N° 4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

1.3. Determinación de rentas afectas a impuesto global complementario:

Renta determinada según Art. 38 bis N° 1	+	\$ 235.272.000
Incremento por Crédito de IDPC.	+	\$ 78.423.922
Rentas afectas a impuestos personales por término de giro	=	\$ 313.695.922

2.- Determinación de rentas y créditos que deberán atribuirse:

Socios	Participación	Renta Atribuida	Incremento por crédito	Total	Crédito
Socio X	60%	\$ 141.163.200	\$ 47.054.353	\$ 188.217.553	\$ 47.054.353
Socio Y	40%	\$ 94.108.800	\$ 31.369.569	\$ 125.478.369	\$ 31.369.569
		\$ 235.272.000	\$ 78.423.922	\$ 313.695.922	\$ 78.423.922

3.- Determinación de Saldo de Crédito

Crédito por Impuesto de Cambio de Régimen (registro SAC)	+	\$ 136.108.000
Crédito atribuido por término de giro (efectivo)	-	-\$ 78.423.922
Saldo al término de giro (efectivo)	=	\$ 57.684.078

Análisis:

- i) Tal como se señaló, la empresa deberá determinar la renta a atribuir a partir del capital propio tributario, descontando el capital aportado (reajustado) y las partidas de los

registros a) RAP; y c) REX), por lo que, en este caso, la única partida que forma parte de las rentas tributables es aquel saldo que proviene del registro RAI del régimen B), descontado el desembolso por Impuesto de cambio de régimen, quedando en \$235.272.000. Dicha cantidad se deberá incrementar por el crédito al cual tendrán derecho los socios, en este caso \$ 78.423.922. En efecto, la empresa deberá atribuir rentas a sus propietarios para afectarse con Impuesto Global Complementario por \$313.695.922 (total); en tanto, tendrán derecho a rebajar como crédito contra dicho impuesto \$ 78.423.922, en la proporción 60% y 40%, según se muestra en el número 2.

- ii) Respecto a la “determinación de saldo de créditos” (N° 3), hay una parte del crédito generado por el pago del impuesto por cambio de régimen que no es posible atribuir a los socios, debido a que el máximo de crédito atribuible, según análisis, está determinado por un factor, el cual considera la tasa de Impuesto de Primera Categoría vigente en el año del término de giro. En el caso planteado, como se ha demostrado, se producirá una pérdida de crédito de \$ 57.684.078. Esta se genera por la diferencia de tasas en la distribución de créditos, entre el impuesto de cambio de régimen 35% versus el impuesto de categoría 25%. En tal sentido, el artículo 14, N° 5, letra A), respecto a la tasa de crédito, sólo contempla la tasa determinada a partir del Impuesto de Primera Categoría.
- iii) En efecto, en caso de término de giro efectivo, de un contribuyente del régimen A), precedido de un cambio de régimen desde B), respecto a saldos de rentas que se afectaron con el impuesto especial por cambio de régimen (35%), se produce un perjuicio para el contribuyente, equivalente al saldo de crédito que no es posible atribuir según la fórmula de cálculo establecida. En mi opinión, con el objeto de evitar perjuicio patrimonial para el contribuyente, se requiere una modificación legal que contemple en estos casos el derecho a utilizar el crédito con tasa equivalente al impuesto pagado, es decir, 35%. Cabe

señalar que la Circular 49 del año 2016, que instruye sobre la materia, no considera esta situación.

- iv) Finalmente, respecto a la posibilidad de aplicar la norma del inciso final del número 3 del artículo 38 bis, que expresa respecto a los contribuyentes acogidos al régimen B), cuyos socios opten por aplicar una tasa de Impuesto Global Complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de éste durante los últimos 6 ejercicios anteriores, gozarán del crédito del art. 56 N° 3, con una tasa del 35%; en mi opinión, tal como está redactada la norma no sería aplicable para los contribuyentes del régimen A), dado que ésta expresamente se refiere a término de giro efectivo de empresas sujetas al régimen B); no obstante, mediante una modificación legal podría ser ampliada para contribuyentes del régimen A), aplicable en los casos que éstos mantengan créditos por impuesto especial del 35% por cambio de régimen.

C) Saldo de Crédito por Impuesto de Cambio de Régimen.

Tal como hemos señalado, a nivel de empresa ha quedado un saldo de crédito por impuesto de cambio de régimen, de \$ 57.684.078, el cual no es posible distribuir en los retiros ni en término de giro efectivo, por lo que, en conformidad a las normas vigentes se perderá, traduciéndose en una mayor carga impositiva total.

Para determinar la carga efectiva total, en mi opinión, resulta pertinente revisar el efecto que se produce a nivel de contribuyentes de impuesto final, por ser ellos finalmente los que resultan impedidos de utilizar el monto total del mencionado crédito. Por consiguiente, se presenta un cuadro comparativo, entre, el crédito que corresponde asignar según la

norma vigente (\$ 78.423.922), que para estos efectos denominaremos distribución parcial de crédito y, el crédito total del impuesto de cambio de régimen soportado por la empresa (\$ 136.108.000); asumiremos que el contribuyente retira el total del saldo de rentas (\$235.2572.000) y, se encuentra afecto a la tasa marginal más alta del Impuesto Global Complementario (35%). En efecto, lo siguiente:

Conceptos	Distribución de Crédito:	
	Parcial	Total
Retiros	\$235.272.000	\$235.272.000
(+) Crédito	\$78.423.922	\$136.108.000
Base Imponible de IGC	\$313.695.922	\$371.380.000
Impuesto Global Complementario 35%	\$109.793.573	\$129.983.000
(-) Crédito por Impuesto de Cambio de Régimen	-\$78.423.922	-\$136.108.000
Impuesto por pagar / (Devolución)	\$31.369.651	(-\$6.125.000)

Tal como se observa, el contribuyente de impuesto global complementario tendrá que pagar un impuesto de \$ 31.369.651, por el contrario, si se le permitiera utilizar el total del crédito por cambio de régimen habría recibido una devolución de \$ 6.125.000; por lo que, el perjuicio total producto de la inconsistencia en la distribución de dichos créditos alcanza a \$ 37.494.651.

En consecuencia, si observamos en conjunto a la empresa y sus propietarios, en este caso, la carga tributaria total alcanzaría a un 49,14%, según se muestra a continuación:

B.- Base Imponible		\$388.880.000	% sobre B.I.
C.- Impuesto por cambio de régimen	35%	\$136.108.000	empresa
+ Pérdida por crédito con restitución	35%	\$50.000.000	\$17.500.000 empresa
Perjuicio patrimonial para el contribuyente de IGC		\$37.494.651	socio
Carga Efectiva Total		\$191.102.651	49,14%

Ahora bien, si una empresa cuenta sólo con créditos sujetos a restitución, la carga tributaria total aumenta, pudiendo llegar a un 55,16%, según se muestra a continuación:

Renta Líquida Imponible			\$100,00	
(-) IDPC.	27%		-\$27,00	(1)
= Saldo (RAI)			\$73,00	
Base Imponible del Impuesto por Cambio de Régimen				
RAI			\$73,00	
+ Incremento por Crédito de IDPC			\$27,00	
= Base Imponible			\$100,00	
Impuesto por Cambio de Régimen			35%	\$35,00
(-) Crédito IDPC sujeto a restitución	-27	65%	-\$17,55	
= Impuesto por pagar (desembolso)			\$17,45	(2)
Determinación de Saldo de Rentas				
Saldo de renta (descontado IDPC)			\$73,00	
(-) Impuesto pagado por cambio de régimen (desembolso)			-\$17,45	
= Saldo susceptible de retiros			\$55,55	55,55%
= Total de Impuestos pagados (desembolsos)			(1+2) \$44,45	44,45%
Control de crédito por cambio de régimen				
Crédito por cambio de régimen (SAC)			\$35,00	
(-) Retiro (saldo de rentas)	\$55,55	0,333333	-\$18,52	25/(100-25)
Saldo de Crédito (SAC)			\$16,48	

Tal como se observa, si bien habrá un saldo de crédito de \$16,48, queda claro que no habrá rentas disponibles para distribuir, por lo que tampoco será posible distribuir dichos créditos, produciéndose la pérdida de éste, generando una mayor carga impositiva total.

Para determinar la carga tributaria total, resulta pertinente revisar el efecto que se produce a nivel de contribuyente de impuesto final. Por consiguiente, se presenta un cuadro comparativo, entre, el crédito que corresponde asignar según la norma vigente (\$18,52) y, el crédito total del impuesto por cambio de régimen que afecta a la empresa (\$35);

asumiremos que el contribuyente retira el total del saldo de rentas (\$ 55.55) y que se encuentra afecto a la tasa marginal más alta del Impuesto Global Complementario (35%).

En efecto, lo siguiente:

Conceptos	Distribución de Crédito:	
	Parcial	Total
Retiro	\$55,55	55,55
(+) Crédito	\$18,52	35,00
Base Imponible de IGC	\$74,07	90,55
Impuesto Global Complementario 35%	\$25,92	31,69
(-) Crédito por Impuesto de Cambio de Régimen	-\$18,52	-35,00
Impuesto por pagar / Devolución	\$7,41	-3,31
<u>Pérdida para el contribuyente de impuesto final</u>		
Impuesto por pagar		\$7,41
+ Devolución que no es posible solicitar		\$3,31
Total Perjuicio Patrimonial		\$10,71

Tal como se observa, el contribuyente de impuesto global complementario tendrá que pagar un impuesto de \$ 7,41, por el contrario, si se le permitiera utilizar el total del crédito por cambio de régimen, habría recibido una devolución de \$ 3,31; por lo que, el perjuicio para este contribuyente alcanza a \$ 10,71.

En consecuencia, si observamos en conjunto a la empresa y sus propietarios, la carga tributaria efectiva total alcanzaría a un 55,16%, según se muestra a continuación:

Base Imponible		\$100,00	% sobre B.I.
Impuesto de cambio de régimen	empresa	\$35,00	35,00%
+ Pérdida de Crédito por restitución	empresa	\$9,45	9,45%
+ Perjuicio patrimonial para el contribuyente de IGC	socio	\$10,71	10,71%
= Carga efectiva Total		\$55,16	55,16%

2.1.3 Reflexiones Finales.

Tal como ha quedado demostrado, los contribuyentes que opten por cambiarse del régimen de la letra B) al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, una vez transcurrido el plazo de cinco años, en la medida que mantenga rentas o cantidades afectas a impuestos finales, quedará afecto a un impuesto especial del 35%, sobre dichas rentas. El mencionado impuesto no será definitivo y, constituirá crédito contra impuestos finales, debiendo incorporarse al registro SAC del nuevo régimen de renta atribuida. En tanto, respecto a las rentas afectadas con el mencionado impuesto, en la medida que los retiros superen los saldos de rentas de los registros a) RAP; b) DDAN y c) REX, quedarán gravadas con Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

El mencionado impuesto del 35% por cambio de régimen, tendría como objetivo gravar las rentas acumuladas en la empresa, debido que el contribuyente transita desde un régimen que controla utilidades pendientes de tributación a uno que no controla dichas rentas, como es el caso del régimen atribuido en que las rentas se atribuyen año a año a sus propietarios afectándose con impuestos finales. Este razonamiento podría resultar aceptable respecto a contribuyentes que sólo mantengan rentas generadas a contar del 1° de enero de 2017, es decir, rentas obtenidas efectivamente en el régimen parcialmente integrado. Sin embargo, como hemos visto, en la determinación de la base imponible se debe considerar el total de las rentas acumuladas a la fecha del cambio de régimen, incluyendo las rentas del sistema con FUT vigente hasta el 31.12.2016, controladas separadamente a contar del 1° de enero de 2017 en el registro de Saldo Total de Utilidades Tributables²⁶ (STUT²⁷).

²⁶ Numeral I, N° 1, literal i) párrafo segundo, de la ley 20.780.

²⁷ Resolución Ex. SII N° 130, del año 2016.

En conformidad a lo anterior y, debido a que ambos regímenes (parcialmente integrado y atribuido) controlan separadamente los saldos de rentas proveniente del sistema con FUT, al 31 de diciembre de 2016, así como sus respectivos créditos por impuesto de primera categoría (SAC), dando lugar a una tasa efectiva de crédito (TEF), en mi opinión, a nivel sistémico resultaba más armónico haber gravado sólo el saldo de rentas generadas en el régimen parcialmente integrado, es decir, aquellas generadas a contar del 1.1.2017. En tanto, los saldos de rentas provenientes del registro FUT, controladas a contar del 1° de enero de 2017 en el STUT, haberlas incorporadas como saldo inicial del registro de idéntica naturaleza del régimen atribuido, es decir, al "Saldo Total de Utilidades Tributables"²⁸ (STUT) del nuevo régimen de renta atribuida.

Ahora bien, si el contribuyente decide cambiar de régimen, se verá enfrentado a la problemática suscitada en la distribución del crédito por impuesto del 35% de cambio de régimen, el que, tal como está redactada la norma que impone dicha tributación y, su interacción con los números 4 y 5 del artículo 14 letra A) de la LIR, sólo alcanzará a la tasa del impuesto de primera categoría del régimen atribuido (25%) y no a la tasa del cambio de régimen (35%). Esto implicará que los contribuyentes de impuestos finales, Global Complementario o Adicional, deberán asumir una mayor carga impositiva de hasta un 10,71%, producto de haber sido privados de utilizar el total de dicho crédito, resultando afectados patrimonialmente.

En suma, la norma que impone un impuesto del 35% por cambio de régimen implica claramente una limitación para los contribuyentes de optar a un cambio desde el régimen parcialmente integrado a renta atribuida, debido a la elevada carga impositiva total que

²⁸ Concepto incorporado en el artículo tercero transitorio, numeral I, N° 1, letra i) párrafo 2°, de la Ley 20.780.

deberá asumir; por una parte, la empresa puede llegar a pagar hasta un 44,45% como tasa efectiva²⁹, debiendo destinar importantes recursos que se encuentran invertidos en activos del giro, situación que resulta cuestionable toda vez que se trata de una empresa en marcha; por otra parte, el contribuyente de impuesto final cuando retire las rentas deberá asumir una carga adicional de hasta 10,71% producto de la pérdida de una parte del crédito por impuesto de cambio de régimen; por lo que, considerando el efecto en conjunto, empresa y sus propietarios, la carga efectiva total podría alcanzar incluso a un 55,16%. Por consiguiente, el plazo de cinco años para optar a un cambio de régimen – respecto del caso en estudio - en la práctica será más bien un plazo nominal.

2.2 Cambios de Régimen en Proceso de Reorganización Empresarial

El legislador ha regulado el tratamiento de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de reorganización empresarial, en los números 2 y 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, bajo el nombre de “Normas sobre armonización de los regímenes de tributación”.

De acuerdo a los números 2 y 3 de la letra D) del mencionado artículo 14 de la LIR³⁰, en los procesos de división, conversión y fusión de empresas o sociedades sujetas al régimen establecido en la letra A) o B), respectivamente, las empresas o sociedades que se constituyan o la empresa o sociedad continuadora, según corresponda, deberán mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de cinco años comerciales, contado desde aquel en que se incorporaron a tal régimen; periodo luego del cual podrán

²⁹ Debido a la imputación de sólo el 65% del crédito sujeto a restitución.

³⁰ Párrafo 2° de los números 2 y 3.

optar por cambiar de régimen, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas para cada uno de ellos.

Respecto a reorganización entre empresas sujetas al mismo régimen de tributación, los saldos de rentas o cantidades acumuladas a la fecha de la división, conversión o fusión de sociedades se traspasan a la sociedad resultante de dichos procesos, debiendo mantenerse el registro y control de ellas, según el registro que corresponda a cada régimen. Sin embargo, cuando estamos frente a un proceso de reorganización de sociedades con regímenes de tributación distinto, surgen situaciones particulares respecto al registros de rentas o cantidades acumuladas a la fecha de la reorganización, así como eventual tributación con impuesto especial del 35% por cambio de régimen.

Nuestro análisis se centrará en aquellos casos de reorganización de empresas en que corresponda aplicar el impuesto especial del 35%, en particular, como veremos más adelante, esto se verifica en los casos de fusión de empresas o sociedades (ya sea por creación o por absorción), en que una empresa sujeta al régimen de la letra A) absorbe a una o más empresas sujetas al régimen B), ambos del artículo 14 de la LIR.

2.2.1 Fusión de sociedades

El inciso 1° del artículo 99 de la Ley N° 18.046 expresa que, *“La fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.”*

El mismo artículo 99 distingue dos tipos de fusiones:

- i) Fusión por Creación, de acuerdo al inciso 2° *“Hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye.”*

- ii) Fusión por Incorporación, de acuerdo con el inciso 3° *“Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.”*

Agregando en el inciso 4° del citado artículo 99, que *“En estos casos, no procederá la liquidación de las sociedades fusionadas o absorbidas.”*

De lo anterior, en cualquiera de los casos señalados, ya sea la nueva sociedad o la absorbente, según corresponda, será la continuadora de las sociedades antes existentes.

Ahora bien, desde el punto de vista tributario, para que no se produzcan efectos respecto a la Ley de la Renta, en conformidad al artículo 64 del Código Tributario se requiere que la nueva sociedad o la sociedad que subsista mantenga el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad o sociedades absorbidas. En mi opinión, este criterio está en armonía con la definición y efectos de la fusión, dado que al fusionarse dos empresas no hay liquidación de las sociedades fusionadas o absorbidas. En tanto, desde el punto de vista contable y tributario es aplicable plenamente el criterio de empresa en marcha, debido a que la continuadora de las operaciones es la que recibe el activo y pasivo, debiendo mantenerlos a los mismos valores tributarios y, posteriormente determinar los resultados que correspondan.

Siguiendo el análisis anterior, cabe preguntarse qué ocurre con las rentas acumuladas a la fecha de la fusión. Según el criterio general estas rentas o cantidades se entienden reinvertidas en la empresa continuadora, criterio que por lo demás, parece ser de toda lógica dado que dichas rentas o cantidades están representadas por activos que son aportados a la sociedad continuadora. Sin embargo, a contar del 1° de enero del 2017, deben considerar un elemento adicional, que es precisamente el régimen de tributación al cual están sujetas las empresas o sociedades que participan de la fusión.

De lo anterior, resulta pertinente revisar los efectos en caso que, una empresa del régimen de la letra A) absorba a una empresa de la letra B) del artículo 14 de la LIR, ya sea por incorporación o por creación, según se expone a continuación:

- i) Respecto a fusión por incorporación, el inciso 4°, del N° 2 de la Letra D del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 01 de enero de 2017, expresa que *“tratándose de la fusión o absorción de empresas o sociedades, en que la absorbente se encuentra sujeta a las disposiciones de la letra A), de este artículo y una o más de las empresas o sociedades absorbidas o fusionadas se encuentren sujetas a las disposiciones de la letra B), estas últimas se afectarán con los impuestos que procedan, por la rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en la citada letra B y demás normas legales.”* Luego agrega que *“Será aplicable también, respecto de dichas empresas o sociedades, lo dispuesto en el número 2 del artículo 38 bis, sin embargo, no será procedente el derecho a optar a que se refiere el número 3, de ese artículo”*. En cuanto al tratamiento del impuesto del 35%, el mencionado inciso quinto expresa que, *“El impuesto pagado se considerará como una partida de aquellas señaladas en el inciso*

segundo del artículo 21 y podrá imputarse como crédito, conforme a lo establecido en la letra d) del número 4.- y en el número 5.- de la referida letra A), debiendo para tal efecto, anotarse a la fecha de fusión como parte del saldo acumulado de crédito a que se refieren éstas últimas disposiciones,”

- ii) Respecto a fusión por creación, en conformidad a lo establecido en el inciso 5°, del N° 2 de la Letra D del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 01 de enero de 2017, la sociedad que nace producto de una fusión por creación tiene la facultad de elegir el régimen de tributación. En efecto, en la medida que cumpla con los requisitos que establece el régimen de la letra A), entre ellos, tipo societario y estar constituidas sólo por personas naturales o contribuyentes de impuesto adicional, podrá elegir el régimen, de forma independiente a si las empresas absorbidas hayan estado sujetas a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR. En cuanto a los efectos tributario, el mismo inciso 5° señala que *“la empresa o sociedad que se constituye, deberá mantener los registros y cantidades de rentas establecidos en los números 4.-, de la letra A), y 2.-, de la letra B), de este artículo, que mantenían las empresas fusionadas”* agregando que *“así como también, aplicar los impuestos que correspondan cuando proceda lo establecido en el artículo 38 bis, aplicando al efecto en todo lo que sea pertinente las demás reglas señaladas en este artículo”.*

Por otra parte, en el caso particular de reorganización de empresas, respecto a empresas que mantengan saldos de rentas y cantidades que provengan del sistema con FUT, el numeral I, N° 3 de la Ley N° 20.780, dispone *“Tratándose de la conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier clase o en la división o fusión de sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución de una sociedad por la reunión del total*

de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, efectuada a partir del año comercial 2017, se aplicará lo dispuesto en los números 2.- y 3.- de la letra D), del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según corresponda, de acuerdo a su texto vigente a esa fecha.” Agregando que “Las cantidades y anotaciones a que se refieren los números 1.- y 2.- anteriores, que mantengan a la fecha de conversión, división o fusión, según corresponda, se entenderán incorporadas en la sociedad que se crea o subsiste, según el caso, siendo aplicable respecto de estas últimas lo dispuesto en dichos números.”

De todo lo anterior, queda claramente establecido que, en los procesos de fusión, ya sea por incorporación o por creación, en la medida que una empresa del régimen A) absorba a una empresa del régimen B), ambas del artículo 14 de la LIR, respecto de esta última corresponderá aplicar el impuesto de 35%, sobre las rentas o cantidades afectas a impuestos finales.

Reclasificación de saldos

Respecto a la clasificación de los saldos de rentas y cantidades acumuladas a la fecha de la fusión, gráficamente se puede resumir en los siguientes términos:

Registros Régimen 14 B)		Registros Régimen 14 A)
a) RAI: Rentas Afectas a Impuestos Finales	➡	No se contempla registro
b) DDAN: Diferencia depreciación acelerada y normal	➡	b) DDAN: Diferencia depreciación acelerada y normal
c) REX: Rentas exentas e ingresos no rentas (REX)	➡	c) REX: Rentas exentas e ingresos no rentas (REX)
d) SAC: Saldo Acumulado de Créditos	➡	NO Aplica
Impuesto por cambio de régimen (art. 38 bis N° 2)	➡	d) SAC: Saldo acumulado de crédito

Al respecto resulta pertinente señalar lo siguiente:

- i) El registro de rentas afectas a impuestos finales (RAI) no es traspasado a un registro en particular de la empresa absorbente. Al igual que en el caso de cambio voluntario de régimen, analizado en el numeral anterior, creemos que se debe al hecho que dichas cantidades se afectarán con el impuesto del 35% por cambio de régimen. No obstante, dichas rentas formaran parte del capital propio tributario de la empresa absorbente y, resultarán gravadas con impuestos finales cuando los retiros, remesas o distribuciones superen los saldos de los registros a) RAP; b) DDAN y c) REX, entendiéndose que corresponden a “otras rentas”.

- ii) El registro DDAN de la empresa absorbida, se incorpora como parte del registro del mismo nombre de la empresa absorbente, la que deberá registrar las respectivas disminuciones por el cese de la depreciación acelerada y el comienzo de la depreciación normal, respecto a los respectivos bienes acogidos a dicha franquicia. Importante es señalar que en caso de fusiones no es posible seguir aplicando depreciación acelerada a los bienes que provienen de la sociedad absorbida, por cuanto no son considerados nuevos, criterio que ha sido sustentado por el SII³¹.

- iii) Por su parte, el saldo del registro REX de la empresa absorbida, debe incorporarse como parte del registro REX de la empresa absorbente.

³¹ Oficio 6348 del 2003, el SII sostuvo que los bienes pierden su calidad de nuevos para efectos de impetrar la franquicia de depreciación acelerada.

- iv) En tanto, las cantidades anotadas en el registro SAC de la empresa absorbida, no se incorpora al registro SAC de la empresa absorbente, debido a que dichos créditos son deducidos contra el impuesto del 35% por cambio de régimen.
- v) Finalmente, nace un nuevo crédito producto del impuesto del 35% por cambio de régimen que afecta a la empresa absorbida, éste constituirá un crédito contra impuestos finales, sin la obligación de restitución y, se incorporará como saldo inicial del registro SAC de la empresa absorbente y se asignará conforme a lo establecido en el número 5 de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Base Imponible

Respecto a la determinación de la base imponible afecta al impuesto del 35% por cambio de régimen en proceso de fusión, el inciso segundo del N° 2 del artículo 38 bis de la LIR, dispone que corresponde a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario, a la fecha de cambio de régimen, y: i) El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro de la letra c), del número 2.-, de la letra B) del artículo 14, de la LIR, es decir, rentas exentas e ingresos no constitutivos de rentas (REX.) y, ii) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado, reajustado.

En consecuencia, queda claro que la determinación de la base afecta al impuesto del 35% es a partir del capital propio tributario, descontadas aquellas partidas no tributables con impuestos finales. Sin embargo, en el caso de reorganización de empresas,

particularmente en fusión de sociedades, en que las empresas absorbidas mantengan saldos de rentas y cantidades que provengan del sistema con FUT, controladas separadamente a contar del 1.1.2017 en el saldo total de utilidades tributables (STUT), en mi opinión, no está claro si resulta procedente considerar o no dichas rentas, por lo que es posible plantear dos soluciones:

- i) Afectar el total de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de la fusión que se encuentren pendientes de tributación, sin distinguir la procedencia de dichas rentas. Es decir, seguir el mismo procedimiento establecido para el cambio de régimen voluntario, analizado en el numeral 2.1 de este trabajo; o,
- ii) Afectar las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de la fusión, descontando los saldos de rentas que provienen del 31 de diciembre de 2016, controladas separadamente a contar del 1.1.2017.

Para arribar a una respuesta, en mi opinión, resulta pertinente analizar el control del FUT y Créditos acumulados al 31.12.2016 que deben efectuar los contribuyentes sujetos a la letra A) del artículo 14 de la LIR, que será el nuevo régimen del contribuyente, en conformidad al artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780, modificado por la ley N° 20.899 de 2016, en el siguiente orden de idea:

- i) La letra a) del mencionado artículo transitorio establece que todos los contribuyentes de la primera categoría que determinen rentas efectivas mediante contabilidad completa deberán determinar al 31.12.2016 el saldo de todas las rentas y otras cantidades, así como los créditos por Impuesto de

Primera Categoría, es decir, FUT³², FUNT³³, DDAN³⁴; Créditos, Retiros en excesos y, Monto por diferencia de capital propio tributario.

Agregando en el párrafo segundo, literal i), letra a), N° 1, numeral I, del mencionado artículo 3° transitorio, respecto al saldo de utilidades que registre el fondo de utilidades tributables, a su vez, *“determinarán a contar del 1 de enero de 2017, un saldo total de utilidades tributables que considerará la suma de todas las utilidades que se mantengan en el Fondo de Utilidades Tributables³⁵. Así mismo, determinarán un saldo total de crédito e incremento por impuesto de primera categoría a que se refieren los artículos 54, 56 número 3), 62 y 63 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, que hubiere afectado a tales sumas, ...”*

- ii) Por su parte, el numeral i) de la letra b) del número 1, del numeral I, del artículo 3° transitorio establece, respecto a los contribuyentes que a contar del 1.1.2017 queden sujetos a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR, mantendrán el control de las rentas o cantidades determinadas al 31.12.2016
- iii) En tanto, en conformidad al inciso primero y tercero, del numeral iii), de la letra b), del número 1, del numeral I, del artículo 3° transitorio, se establece que los contribuyentes del régimen A) o B) del artículo 14 de la LIR, mantendrán igualmente el control separado del saldo total de utilidades tributables acumuladas, para efecto de determinar la tasa de crédito. En tanto, respecto al

³² Fondo de Utilidades Tributables

³³ Fondo de Utilidades No Tributables

³⁴ Diferencia entre depreciación acelerada y normal

³⁵ Párrafo segundo, literal i), letra a), N° 1, numeral I, del artículo 3° transitorio.

crédito por impuesto de primera categoría, se incorporarán separadamente cada uno de ellos, a contar del 1° de enero de 2017, en el saldo acumulado de crédito (SAC). Por su parte, el inciso tercero, en lo pertinente, agrega, “Dichos saldos de utilidades tributables, créditos e incrementos por impuesto de primera categoría, así como el saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales, se determinará, al término de cada año comercial, con las utilidades, créditos e incrementos provenientes del Fondo de Utilidades Tributables que deban mantener y controlar con motivo de una conversión, división o fusión de empresas o sociedades efectuadas a partir del 1 de enero de 2017,..” (subrayado corresponde al autor).

- iv) En tanto, en el caso particular de reorganización de empresas, respecto a empresas que mantengan saldos de rentas y cantidades que provengan del sistema con FUT, numeral I, N° 3 de la Ley N° 20.780, dispone “*Tratándose de la conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier clase o en la división o fusión de sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución de una sociedad por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, efectuada a partir del año comercial 2017, se aplicará lo dispuesto en los números 2.- y 3.- de la letra D), del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según corresponda, de acuerdo a su texto vigente a esa fecha.*” Agregando que “Las cantidades y anotaciones a que se refieren los números 1.- y 2.- anteriores, que mantengan a la fecha de conversión, división o fusión, según corresponda, se entenderán incorporadas en la sociedad que se crea o subsiste, según el caso, siendo aplicable respecto de estas últimas lo dispuesto en dichos números.”

En conformidad a las normas transcritas que establecen para ambos regímenes la obligación de determinar los saldos de rentas y crédito por impuesto de primera categoría proveniente del FUT al 31.12.2016 y su posterior control en forma separada a contar del 1.1.2017, así mismo, que las cantidades y anotaciones que mantengan a la fecha de la fusión, se entenderán incorporadas en la sociedad que se crea o subsiste, no haciendo distinción respecto al caso particular en que una empresa del régimen B) sea absorbida por una empresa del régimen A), ambas del artículo 14 de la LIR, en mi opinión, resulta procedente descontar los saldos de rentas provenientes del régimen con FUT, hoy en día registradas en el STUT³⁶, las que serán controladas en registro de idéntica naturaleza en el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Cabe señalar que, la Circular 49 del año 2016, cuando se refiere a reorganización de empresas sujetas a los regímenes A) o B), del artículo 14 de la LIR³⁷, que a su vez mantengan saldos de FUT, tampoco hace distingo respecto de esta situación particular - en que una empresa del régimen A) absorbe a empresa del régimen B) -, señalando de manera general que el saldo del FUT y su respectivo crédito se incorporarán a registros idénticos, con el objeto de recalcular la tasa efectiva de crédito. En tanto, a la fecha tampoco hay oficios que se pronuncien sobre esta situación particular.

Sin duda que la aplicación de una u otra opción generará diferencias relevantes en la determinación de la base imponible y consecuentemente en el impuesto determinado, por lo que resulta imperioso que la autoridad administrativa se pronuncie sobre esta materia.

³⁶ Saldo total de utilidades tributables

³⁷ Página 122 de la Circular 49 del 2016.

A contar del 1° de enero del 2017, fecha en que comienza la coexistencia de dos regímenes generales de tributación, en caso de fusión de empresas de regímenes distintos, se debe considerar un elemento adicional, que es precisamente el régimen de tributación al cual están sujetas las empresas o sociedades que participan de la fusión. En efecto, resulta relevante conocer si, de acuerdo con las características del régimen, mantiene o no utilidades pendientes de tributación, así como los efectos que se derivan.

En tal sentido, en conformidad al análisis efectuado, si una empresa del régimen A) absorbe a empresas del régimen B) del artículo 14 de la LIR (sea por absorción o por creación), la sociedad absorbida, respecto a rentas o cantidades pendientes de tributación acumuladas a la fecha de la fusión, se afectará con el impuesto del 35% por cambio de régimen. El mencionado impuesto no tendrá el carácter de definitivo, debiendo incorporarse al registro SAC de la empresa absorbente; en tanto, las rentas del registro RAI al no tener un registro para el traspaso al nuevo régimen, pero forman parte del capital propio tributario de la empresa, se entenderá que corresponden a otras rentas, concluyéndose que, en la medida que los retiros superen los saldos de rentas de los registros a) RAP; y c) REX, dichas rentas resultarán afectas al impuesto final, es decir, Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

En cuanto a la determinación de la base imponible, si bien es posible dos interpretaciones, en mi opinión, si la empresa absorbida mantiene saldo de FUT, hoy día STUT (saldo total de utilidades tributables), resulta más armónico descontar dicho saldo en la determinación de la base imponible afecta al 35% por cambio de régimen, toda vez que, en conformidad al artículo tercero transitorio, numeral I, N° 3 de la Ley N° 20.780, y en armonía con el número 1 y 2 de la misma norma referida a registros y determinación

de rentas proveniente del régimen con FUT, las cantidades y anotaciones que mantengan a la fecha de la fusión se entenderán incorporadas en la sociedad que se crea o subsiste. En consecuencia, no sería procedente gravar dichas cantidades y a su vez incorporarlas al saldo de STUT y Créditos asociados al STUT.

Por otra parte, en mi opinión, esta norma generará las mismas inconsistencias descritas y demostradas en el caso de cambio voluntario de régimen, destacándose la inconsistencia en la asignación del crédito por impuesto de cambio de régimen. Esto debido a que se incorporará como saldo inicial del registro SAC de la empresa absorbente y se asignará conforme a lo establecido en el número 5 de la letra A), del artículo 14 de la LIR, es decir, el crédito asignable a los contribuyentes de impuestos finales en caso de retiros o término de giro (efectivo) alcanzará a la tasa del impuesto de primera categoría del régimen atribuido (25%) y no a la tasa del cambio de régimen (35%).

Finalmente, la tributación especial del 35% en proceso de reorganización, en particular, en caso de fusión, en mi opinión, representa un cambio significativo respecto a lo que ocurría antes de la aplicación de la reforma tributaria³⁸, en que existía solo un régimen general de tributación y las utilidades acumuladas se entendían reinvertidas. Si bien, en la reforma del año 2014 se mantiene la lógica de la reinversión de utilidades en los procesos de reorganización, claro está que la norma en estudio vulnera el principio de reinversión, gravando las rentas acumuladas, verificándose un impuesto que afecta económicamente a las empresas, lo que hará reevaluar estos procesos, en algunos casos incluso sea aconsejable modificar el orden de cuál de las empresas será la absorbente y cuál o cuáles resultarán absorbidas.

³⁸ Hasta el 31 de diciembre de 2016

CAPITULO 3 PRINCIPIOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO RACIONAL

3.1 Característica de Simplicidad

De acuerdo con lo estudiado en el curso de “Economía de los Impuestos”, serían tres los factores que determinan el grado de simplicidad o complejidad de un sistema tributario³⁹, a saber: i) Política Tributaria; ii) Legislaciones; y, iii) Gestión Tributaria.

A continuación, se efectúa un análisis de los elementos que inciden en los mencionados factores, con el propósito de evaluar si la norma que establece un impuesto por cambio de régimen de tributación (artículo 14 letra D), contribuye a facilitar o por el contrario afecta negativamente el principio de simplicidad.

3.1.1 Diseño respecto al impuesto a la renta

Respecto al diseño del impuesto a la renta, en mi opinión, resulta un sistema complejo. En efecto, existen variados elementos que contribuyen a la complejidad del sistema tributario, entre ellos, la coexistencia de dos regímenes generales de tributación; dos niveles de tributación respecto a la misma renta, afectándose a nivel corporativo con Impuesto de Primera Categoría, y luego a nivel personal con Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda; esquema integrado de impuestos⁴⁰ corporativos y personales, agravado con la distinción de imputación total o parcial del crédito según el régimen de tributación; distinta oportunidad en que los socios o accionistas tributarán por las rentas (temporalidad).

³⁹ Apuntes sobre Principios de Tributación, profesoras Luisa Niemeyer y Constanza Toro.

⁴⁰ Art. 20 LIR, establece el impuesto de primera categoría, el que podrá ser imputado a los impuestos global complementario o adicional.

3.1.2 Diseño de la legislación tributaria chilena

Respecto al tratamiento de las rentas empresariales, en línea con el punto anterior, igualmente resulta ser, a mi parecer, un sistema complejo. La dificultad se presenta por constantes cambios a las leyes tributarias, (tres reformas en un periodo de cinco años⁴¹), modificando, entre otros aspectos, regímenes de tributación, tasas de impuesto corporativo y personales, bases sujetas a impuestos personales⁴², grado de utilización de los créditos por Impuestos de Primera Categoría. De igual modo, la falta de claridad en la redacción de la ley, por ejemplo, respecto a la Ley 20.780 que dio motivo a numerosas circulares por parte del SII, e incluso dio origen a la Ley 20.899, que incorporó modificaciones tendientes a simplificar su aplicación, por lo menos ese era su objetivo, que se le ha denominado “Ley de simplificación de la reforma”, dando lugar nuevamente a numerosas y extensas circulares.

3.1.3 Gestión Tributaria

Respecto a las reglas de cumplimiento por parte de los contribuyentes de las obligaciones de declaración y pago del impuesto a la renta, igualmente resultan complejas. En primer lugar, existe una gran cantidad de información que debe procesar un contribuyente, como son la emisión de Certificados y Declaraciones Juradas sobre rentas, inversiones, cambio de propiedad, entre otras. En tanto, respecto a la declaración de impuesto anual, ésta exige una cantidad importante de información, no solo para determinar la base imponible (ingresos, costos y gastos), sino también información vinculada al balance (activos, pasivos, patrimonio), control de rentas y créditos. Esto conlleva una cantidad importante

⁴¹ Ley 20.630 del año 2012; Ley 20.780 del año 2014; Ley 20.899 del año 2016.

⁴² Rentas atribuidas (art. 14 letra A); Rentas percibidas (Art. 14 letra B)

de tiempo empleado, capacitación, implementación de una serie de registros y control, entre otras consideraciones, que se traducen en un costo cada vez mayor para el contribuyente.

3.1.4 Evaluación del Artículo 14 letra D) de la LIR.

De acuerdo con los numerales anteriores, el tratamiento de las rentas empresariales resulta complejo, tanto por su estructura, los continuos cambios legales, deficiente claridad en la redacción de las normas, elevado costo en el cumplimiento para los contribuyentes, entre otras consideraciones. En tal sentido, en mi opinión, la norma de la letra b) del número 1, letra D), del artículo 14, vulnera el principio de simplicidad e introduce mayor complejidad al sistema tributario. Entre otras consideraciones, se destaca:

- i) Establece un impuesto especial de 35% mediante una ficción legal. En tal sentido, lo lógico sería que el nacimiento de la obligación tributaria de pagar un impuesto esté ligada a la realización de un hecho gravado que acredite cierta capacidad contributiva y no como ocurre en este caso que sólo se trata del cambio de régimen, que más bien debiera quedar circunscrito a un trámite administrativo.
- ii) Por otra parte, tal como se estudió en el capítulo sobre análisis normativo, no se estableció un registro para las rentas afectadas con impuesto especial del 35%, por lo que resultará difícil de controlar para el contribuyente, a su vez, dificultará la fiscalización por parte de la administración tributaria; y,

- iii) Sumado a lo anterior, de acuerdo con la evidencia, en el contexto de la reforma tributaria, se han emitido abundantes y extensas circulares interpretando las diversas disposiciones. Así mismo, se han emitido un número importante de resoluciones⁴³ estableciendo formas y plazos para presentar declaraciones juradas que dan cuenta de cambios en la forma y cantidad de información a presentar al SII, entre ellas, sobre determinación de renta, movimientos y saldos de los diversos registros.

3.2 Principio de Equidad

3.2.1 Consideraciones Generales

De acuerdo con lo expresado por el profesor Enrique Navarro Beltrán, los principios constitucionales en materia de tributos están contenidos básicamente en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política⁴⁴, del cual se desprenden: i) legalidad, ii) igualdad, iii) no confiscatoriedad, y iv) no afectación.

⁴³ Por ejemplo, el 31.08.2017 se emitieron 5 resoluciones sobre la materia (N° 79 a N° 84)

⁴⁴ Art. 19 N20°.- *La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.*

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

Respecto al principio de igualdad, el profesor Navarro⁴⁵ señala que, *“la igual repartición de los tributos y cargas es una concreción de la igualdad ante la ley que resguarda y reconoce el artículo 19 N° 2 de la Constitución Política. Agrega que, es la propia Constitución la que se encarga de precisar que dicha igualdad puede manifestarse a través de tributos proporcionales, progresivos u otras formas que fije la ley.”*

Respecto a las fuentes del establecimiento de diferencias, señala, pueden tener su origen en: a) la capacidad contributiva o capacidad de pago; b) el origen de las rentas, esto es, rentas de capital o trabajo; y c) el beneficio de los contribuyentes.

En cuanto a la capacidad contributiva o capacidad de pago, el autor N. Gregory Mankiw⁴⁶ señala que dicho principio, conduce a dos conceptos básicos de equidad: la equidad vertical y la equidad horizontal. Respecto a la equidad vertical señala que los contribuyentes con mayor capacidad de pago deben aportar una cantidad mayor. En tanto, respecto a la equidad horizontal expresa que los contribuyentes con capacidad de pago similar deben pagar la misma cantidad.

3.2.2 Análisis respecto a Equidad

La norma en estudio⁴⁷ que establece un impuesto del 35% por cambio de régimen de tributación desde la letra B) a la letra A) del art. 14, en mi opinión, atenta contra el principio de equidad, por las siguientes razones:

⁴⁵ Apunte de derecho Constitucional Tributario, pág. 10 y 11

⁴⁶ N. Gregory Mankiu. Principio de economía, sexta edición, pág. 247

⁴⁷ Art. 14, letra D), N° 1, letra b) de la LIR.

- i) El hecho que un contribuyente opte por cambiar de régimen no constituye una manifestación de capacidad contributiva, sino que se enmarca en el ejercicio de un derecho de optar por uno u otro régimen. Además, sólo afecta a determinados contribuyentes, en este caso, aquellos que opten por cambiarse de las disposiciones de la letra B) a la letra A) del art. 14 de la LIR;

- ii) Si observamos la disposición desde la óptica de una norma de carácter antielusiva específica, que justificaría un tratamiento diferenciado, creo que no se torna aceptable por el sólo hecho que ésta ayudara a combatir la elusión, toda vez que la elección de uno u otro régimen, ambos consignados en la legislación, por sí solo, en mi opinión, está muy lejos de constituir elusión, sino más bien, economía de opción. Más aún, como hemos visto, ambos regímenes contemplan registros específicos de control sobre rentas y créditos que, a mi parecer, incorporando ciertas modificaciones, hacen innecesario una norma de esta naturaleza.

- iii) Por otra parte, podría sostenerse que, si bien se establece un pago de impuesto por cambio de régimen, éste no tiene la calidad de único, dado que constituye un crédito que posteriormente podrá ser deducido contra los impuestos personales, y con ello se lograría de todas formas la equidad, por lo que el problema que se presenta sería sólo temporal. Tal razonamiento, en principio, pudiera ser admisible, no obstante, el hecho de gravar anticipadamente las rentas acumuladas, es decir, antes que se produzca su retiro efectivo, constituye un elemento suficiente para sostener que atenta contra el principio de equidad. Así mismo, cabe señalar, tal como se demostró, de acuerdo con la normativa vigente, dicho crédito se pierde, con lo cual se incrementa la carga efectiva total del régimen 14 B) de 44,45% a un 55,16%, considerando en conjunto a la empresa y sus propietarios contribuyentes de impuestos finales, global complementario o adicional.

3.3 Principio de Eficiencia

3.3.1 Consideraciones Generales

Un estudio del año 2013 realizado por el Centro de Estudios Públicos (CEP), en conjunto con la Corporación de Estudios para Latinoamérica (CEPLAN), titulado “*Tributación para el desarrollo estudios para la reforma del sistema chileno*”⁴⁸, refiriéndose a un estudio realizado por una comisión presidida por el premio nobel de economía, James Mirrlees, expresa que “*dicha comisión estableció que una estructura eficiente debiera ser simple, transparente y coherente con la evidencia teórica y empírica sobre los impuestos en las decisiones de personas y empresas, de modo de recaudar el nivel deseado de ingresos al menor costo posible*”. En tal sentido, agrega que, “*la simpleza del sistema ayudaría a reducir los costos de administración y cumplimiento de la estructura tributaria, al tiempo que la evidencia teórica y empírica ayudaría a determinar la forma en que la base tributaria debiera ser definida para minimizar sus costos de eficiencia y la progresividad que debiese tener el sistema para cumplir con los objetivos distributivos en forma eficiente.*”

3.3.2 Análisis respecto a Eficiencia

De acuerdo con lo anterior, en lo esencial, la estructura eficiente debiera ser simple con el objeto de reducir los costos de administración y cumplimiento de la obligación, lo que, en conformidad al análisis referido a evaluar el grado de simplicidad o complejidad, esto no se cumple, generando ineficiencia. Tal como se ha señalado, la norma en estudio

⁴⁸ Arrellano y Corbo, pág. 17

introduce complejidad al sistema, lo que se traduce en mayores costos en el cumplimiento de la obligación por parte de los contribuyentes, a su vez, probablemente dificultará la función fiscalizadora por parte del Servicio de impuestos Internos.

Por otra parte, en mi opinión, el establecimiento del impuesto por cambio de régimen alterará las decisiones de personas y empresas, entre otras consideraciones:

- i) Tal como ha quedado demostrado en el análisis cuantitativo, significará un desembolso considerable para los contribuyentes, lo que sin duda afectará las decisiones de optar a cambiarse o no de régimen;
- ii) En tanto, respecto a reorganización empresarial, en particular fusiones de empresas, en el caso que una empresa sometida al régimen B) sea absorbida por una empresa del régimen A), las rentas acumuladas en la empresa absorbida quedarán afectas al impuesto del 35% como tasa nominal, la que puede alcanzar a un 44,45% como tasa efectiva a nivel de empresa; e incluso llegar a un 55,16% como carga efectiva total, considerando empresa y socios contribuyentes de impuestos finales⁴⁹. En efecto, las decisiones de fusionar o no empresas, podrían verse alteradas por el gasto tributario que deberán enfrentar o, al menos, alterar el orden de cuál será la sociedad absorbente.

⁴⁹ Impuesto global complementario o adicional, según corresponda.

CAPITULO 4 PROYECTO DE LEY SOBRE REFORMA TRIBUTARIA

4.1 Consideraciones Generales

Como es de público conocimiento, con fecha 23 de agosto de 2018, el gobierno ingresó al Congreso Nacional el proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria. Dicho proyecto contiene modificaciones a diversos cuerpos legales del ámbito tributario, entre otros, Código Tributario, Ley Sobre Impuesto a la Renta y la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios.

El mencionado Proyecto de Ley, expresa que se funda en: i) Equidad y justicia en la distribución de los tributos; ii) Simplicidad de las normas y procesos tributarios; iii) Certeza y seguridad jurídica; iv) Competitividad; v) Estabilidad; y, vi) Suficiencia a fin de hacer frente a los gastos del Estado. Todos estos principios son pilares deseables de un buen sistema tributario.

En el marco de medidas modernizadoras y de simplificación del sistema tributario, se destaca la propuesta de un sistema tributario único. Éste, según expresa el proyecto, contribuiría a generar equidad horizontal.

4.2 Propuesta de Modificaciones

4.2.1 Nuevo Régimen General de Tributación

Entre otras modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, se propone reemplazar íntegramente el artículo 14, el cual contiene los actuales regímenes de renta atribuida y

semiintegrado, estableciéndose un nuevo sistema único, en base a retiros e integración total del Impuesto de Primera Categoría con los impuestos finales.

a) Régimen general de tributación para las empresas que no califiquen como PYME⁵⁰, contenido en el nuevo artículo 14, letra A), expresa en su número 1:

“Los propietarios de empresas que declaren el impuesto de primera categoría con base en renta efectiva determinada con contabilidad completa, quedarán gravados con los impuestos finales sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde dichas empresas, en conformidad a las reglas del presente artículo y lo dispuesto en los artículos 54, número 1; 58, números 1) y 2); 60 y 62 de la presente ley, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas de los impuestos finales, rentas con tributación cumplida o de devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo al número 7°.- del artículo 17.”

En conformidad a lo anterior, se elimina el régimen atribuido, así como la integración parcial actualmente vigente en el régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

b) Registros de Rentas y Créditos

El número 2 de la letra A) del artículo 14, propone los siguientes registros:

- i. Registro RAI o de rentas afectas a los impuestos finales
- ii. Registro DDAN o de diferencias entre la depreciación normal y las aceleradas
- iii. Registro REX o de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta.

⁵⁰ Empresas Pyme, empresas con ingresos inferior a 50.000 UF. Tendrán un régimen especial, denominado Clausula Pyme, cuya tasa de Impuesto de Primera Categoría será 25%.

iv. Registro SAC o de saldo acumulado de créditos

En conformidad a lo anterior, se mantienen los registros que actualmente se determinan en el régimen B) del artículo 14 de la LIR. No obstante, de acuerdo con el orden establecido en el N° 4 de la letra A) del nuevo artículo 14, será necesario incorporar nuevos registros, por ejemplo, sobre utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables (UBET)

c) Liberación de llevar ciertos registros,

En conformidad al número 3 de la letra A) del artículo 14), las empresas que no mantengan rentas o cantidades que deban ser controladas en el registro REX, quedan liberadas de llevar los registros RAI, DDAN y REX, dado que cualquier cantidad que retiren o distribuyan quedarán afectas a impuestos, con derecho a crédito, según saldo acumulado en el registro SAC.

En consecuencia, ciertos contribuyentes quedan liberados de llevar registros, limitándose a controlar sólo el saldo acumulado de crédito (registro SAC). Esto tendría su fundamento en que cualquier cantidad que retiren quedará afecta a impuestos finales, excepto si corresponden a devoluciones de capital, en cuyo caso deberán reconstruir los respectivos registros.

d) Orden de imputación de retiros de utilidades y devolución de capital,

El número 4 de la letra A) del artículo 14), establece que, para la aplicación de los impuestos finales, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al término del

ejercicio, en orden cronológico en que se efectúen, hasta agotar los respectivos saldos, de acuerdo con el siguiente orden:

- 1° A las Rentas o Cantidades anotadas en el registro RAI;
- 2° A las Rentas o cantidades anotadas en el registro DDAN;
- 3° A las rentas exentas y posteriormente a los ingresos no constitutivos de renta y rentas con tributación cumplida, anotadas en el registro REX;
- 4° A las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables
- 5° Al capital y sus reajustes, hasta la concurrencia de la participación que le corresponda al propietario en el capital. En este caso no se afectará con impuesto final, según art. 17 N° 7 de la LIR; y,
- 6° Cualquier retiro, remesa, o distribución que exceda de las cantidades señaladas precedentemente, resultará afecta con el impuesto final.

Cabe señalar que, en caso de devolución de capital, cuando corresponda, en primer lugar; se imputará al Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR), y luego seguirá el mismo orden descrito para los retiros.

Como se observa se reformula el orden de imputación de las distribuciones de utilidades, se propone un orden similar al actualmente vigente en el régimen parcialmente integrado, pero se agregan dos nuevos conceptos: 4° Utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables y, 5° Capital y sus reajustes. En mi opinión, se requiere agregar dichos registros con el objeto de controlar su composición y saldo.

e) Determinación de créditos

En conformidad al número 5, letra A), Art. 14), para la asignación de créditos por Impuesto de Primera Categoría a que tendrán derechos los propietarios, se determinará un factor promedio, considerando la totalidad de los créditos imputables a impuestos finales acumulados al término del ejercicio, excepto los créditos por Impuesto pagados en el exterior, dividido por las utilidades netas pendiente de tributación con impuestos finales. Para estos efectos, se considerará utilidad neta aquella que resulte de sumar al registro RAI, descontado previamente el impuesto de primera categoría pendiente de pago, el saldo del registro DDAN, antes de imputar los retiros, remesas o distribuciones. El factor máximo de crédito corresponderá al que resulte de dividir la tasa del impuesto de primera categoría vigente y aplicable según el régimen en que se encuentre la empresa en el año respectivo por cien menos la tasa del citado tributo; el mismo factor será aplicable en el caso que no sea posible determinar el factor promedio, en efecto, empresas sujetas al 27%, el factor máximo será de 0,36986.

En este caso, se reformula el cálculo de crédito por impuesto de primera categoría aplicable contra los impuestos finales, resultando relevante destacar dos aspectos, i) determinación de un factor promedio y, ii) en dicho cálculo se deberá considerar el saldo de diferencia entre depreciación acelerada y normal (DDAN). La incorporación de este último tenderá a disminuir el factor promedio de crédito a que tendrán derechos los contribuyentes de impuestos finales.

4.2.2 Reorganización de Empresas

Respecto a los efectos tributarios de las reorganizaciones empresariales para fines de registros y asignación de capital propio tributario, regulado en la letra C) del artículo 14 de la LIR, dispone:

En la letra a) del N° 1, que, en caso de división, deberán confeccionarse a dicha fecha los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa que se divide y asignarse en proporción al capital propio tributario respectivo; excepto el saldo de las cantidades que deban anotarse en el registro DDAN, las que deberán asignarse conjuntamente a los respectivos bienes físico del activo inmovilizado. Cabe destacar que la norma contempla la posibilidad que las empresas puedan solicitar al Servicio de Impuestos Internos autorización para realizar las asignaciones correspondientes en base al patrimonio financiero.

Respecto a los procesos de conversión o de fusión de empresas, en conformidad a la letra b) del número 1, la empresa continuadora deberá llevar o mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa convertida o absorbida determinadas a esa fecha. Dichas cantidades se entenderán incorporadas a la empresa continuadora en la fecha en que se materialice la conversión o fusión, las que posteriormente se reajustarán al término del ejercicio. En estos casos, las empresas que se convierten o fusionan se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro, entre ellos, Impuestos de Primera Categoría, Impuesto único sobre gastos rechazados, sin que corresponda aplicar el impuesto de término de giro a que se refiere en el N° 1 del artículo 38 bis.

4.2.3 Nueva Norma sobre Término de Giro

El proyecto reemplaza el actual artículo 38 bis sobre término de giro de las empresas afectas a primera categoría con contabilidad completa. En el N° 1 del mencionado artículo, se propone gravar con impuesto del 35% sólo aquella parte de las rentas acumuladas que correspondan a los propietarios contribuyentes de impuestos finales o no obligados a llevar contabilidad completa, en tanto, respecto a las rentas o cantidades correspondientes a socios o accionistas que sean contribuyentes de primera categoría que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, se entenderán retiradas o distribuidas a dichos propietarios, excluyéndose de la mencionada tributación.

4.2.4 Normas Transitorias sobre Incorporación al Nuevo Régimen

El artículo noveno de las normas transitorias del proyecto de reforma expresa que los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR, se incorporan de pleno derechos al nuevo régimen. Así mismo, los artículos transitorios décimo y décimo primero contemplan la clasificación que deberán dar los contribuyentes a las rentas y créditos consignados en los registros, lo que se analiza a continuación:

- a) En conformidad al artículo décimo transitorio, el registro de rentas y créditos provenientes del régimen de renta atribuida se resume en lo siguiente términos:

Registros Régimen Atribuido		Registros del nuevo art. 14 A)
a) RAP: Rentas Atribuidas Propias	➡	c) REX, Renta con tributación cumplida
c) REX: Rentas exentas e ingresos no rentas (REX)	➡	c) REX, mantiene la misma clasificación
b) DDAN: Diferencia entre depreciación acelerada y normal	➡	b) DDAN: Diferencia entre depreciación acelerada y normal
d) SAC: Saldo acumulado de crédito	➡	d) SAC: Saldo acumulado de crédito
Determinar RAI	➡	a) RAI, Rentas Afectas a Impuestos Finales

Registro RAP, sobre rentas atribuidas propias, éstas se traspasan al registro REX del nuevo régimen. Resulta relevante destacar que, las rentas del registro RAP del régimen atribuido clasificadas como rentas con tributación cumplida en el registro REX del nuevo sistema, en conformidad al N° 1 del artículo décimo transitorio, deberán ser imputadas en primer lugar para efectos de su retiro, remesa o distribución, sin considerar las reglas de imputación que establezca la ley sobre impuesto a la renta vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución.

El registro REX sobre rentas exentas, ingresos no rentas y rentas con tributación cumplida, se traspasan a registro de igual naturaleza en el nuevo régimen.

El registro DDAN sobre diferencia entre la depreciación normal y acelerada, se traspasa a registro de igual naturaleza en el nuevo régimen único.

Finalmente, cabe señalar, la empresa deberá determinar un saldo de RAI inicial; el que en conformidad al N° 3 del artículo décimo transitorio, corresponderá a la diferencia positiva

que se determine al término del año comercial anterior entre: a) el valor positivo del capital propio tributario, y b) el saldo positivo de las sumas anotadas en los registros RAP y REX, del número 4.- de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente al 31 de diciembre del año anterior y, el valor del capital aportado⁵¹ efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, debidamente reajustados.

- b) En conformidad al artículo décimo primero transitorio, los registros de rentas y créditos provenientes del régimen parcialmente integrado mantendrán el mismo registro y control que llevan actualmente, en efecto lo siguiente:

Registros Régimen Atribuido		Registros del nuevo art. 14 A)
a) RAI: Rentas Afectas Impuestos finales		Mantendrán el mismo registro y control
b) DDAN: Diferencia depreciación acelerada y normal		
c) REX: Rentas exentas e ingresos no rentas (REX)		
d) SAC: Saldo acumulado de crédito, sin restitución		
d) SAC: Saldo acumulado de crédito, con restitución		
d) SAC: Saldo acumulado de crédito, del FUT.		

Resulta relevante señalar que, en conformidad al N° 6 del artículo décimo primero transitorio, los contribuyentes deberán mantener registro separado de los créditos sujetos a restitución, los que mantendrán dicha calidad y su correspondiente tratamiento al momento de su asignación e imputación. Igual control y tratamiento deberá darse a los créditos sujetos a restitución recibidos de otras sociedades. En tanto, su imputación⁵², se hará a continuación de aquel que no está sujeto a dicha obligación y solo una vez que este último se agote.

⁵¹ Incluyendo, el saldo de utilidades reinvertidas controladas en el registro FUR.

⁵² En conformidad al N° 7 del artículo décimo primero transitorio y N° 5, de la letra A) del nuevo artículo 14 de la LIR.

4.2.5 Reflexiones Finales,

El proyecto de reforma tributaria propone un único régimen general de tributación, en base a retiros y totalmente integrado, si bien conserva características del actual régimen consignado en la letra B) del artículo 14) de la LIR, la diferencia esencial dice relación con la integración total del impuesto de primera categoría que afecta a la empresa o sociedad contra los impuestos finales de los socios accionistas.

En concreto, se unifica el sistema de tributación de las empresas, así como la distribución de utilidades a los socios o accionistas, reformulando diversos elementos, entre ellos, registros de rentas, orden de imputación de las distribuciones de utilidades y cálculos del crédito por impuesto de primera categoría aplicable contra los impuestos finales.

Respecto a las reorganizaciones de empresas, se regula expresamente los efectos tributarios, destacándose que, en caso de conversión o fusión de empresas, no se aplica el impuesto de término de giro a que se refiere en el N° 1 del artículo 38 bis, en mi opinión, acorde con el concepto de reinversión de dichos procesos.

En el ámbito del ciclo de vida de los contribuyentes, en particular respecto a las normas de término de giro, se establece un nuevo procedimiento con sustanciales efectos a nivel de empresa y propietarios, volviéndose a un procedimiento similar a la norma vigente al 31.12.2016, gravando con un impuesto del 35% sólo las rentas asignables a los propietarios de impuestos finales, en tanto, las rentas correspondientes a contribuyentes con contabilidad completa quedan liberadas de dicha tributación.

En conformidad a las normas transitorias, los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A) o B) del actual artículo 14 de la LIR, se incorporan de pleno derecho al nuevo régimen de tributación, debiendo observar la clasificación que corresponde dar a las rentas y créditos consignados en los diversos registros, no habiendo tributación asociada a este hecho.

Finamente, contar con un solo régimen general de tributación, sin duda que ayudará a la equidad y simplicidad del sistema tributario, eliminando las distorsiones expuestas en el presente trabajo producto de la coexistencia de dos regímenes, resultando la más significativa, la desigual carga efectiva total de los inversionistas, esto es, 44,45% del régimen parcialmente integrado versus 35% del régimen de renta atribuida, agravado por la situación analizada de cambio de régimen que implicará que la carga tributaria total pueda llegar incluso a un 55,16%.

CAPITULO 5 CONCLUSIÓN

Debido a la coexistencia de dos regímenes generales de tributación aplicable a contar del 1.1.2017, el legislador estableció en la letra D) del artículo 14, de la LIR, normas que buscan armonizar los cambios de regímenes. En tal sentido, respecto del cambio de régimen, desde las disposiciones de la letra B) a la letra A) del mencionado artículo 14, ya sea transcurrido el plazo de cinco años o en procesos de fusión (fusión por incorporación o por creación), se estableció un nuevo hecho gravado mediante una ficción de término de giro, cuya tasa de impuesto es de un 35%, aplicable sobre las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de cambio de régimen. La mencionada tributación no es definitiva, tal como ha quedado demostrado en el presente trabajo; así, en la medida que las rentas sean retiradas o asignadas en un término de giro efectivo, deberán incluirse en la base afecta a impuestos finales; por su parte, el impuesto por cambio de régimen constituirá un crédito contra el impuesto global complementario o adicional, según corresponda.

En virtud del análisis normativo y cuantitativo expuesto en el presente trabajo, se concluye que las normas estudiadas, que en lo esencial establecen un plazo mínimo de cinco años de permanencia en el régimen escogido e imponen una tributación especial del 35%, se enmarcan en normas de control específicas que buscarían evitar que los contribuyentes decidan arbitrariamente cambiar de régimen, según les resulte más conveniente con el objeto de diferir y/o disminuir el impuesto final. No obstante, como ha quedado demostrado en el presente trabajo, genera importantes distorsiones y atenta contra principios básicos del ordenamiento tributario, entre ellos, atenta contra la capacidad contributiva de los contribuyentes, equidad, simplicidad y eficiencia del sistema.

A mi parecer, la dispar carga efectiva total entre ambos regímenes, 44,45% en el régimen parcialmente integrado versus un 35% en el régimen de renta atribuida constituye razón suficiente para evaluar optar a un cambio de régimen, en la medida que se cumplan los requisitos. No obstante, la imposición de un impuesto del 35% por cambio de régimen limitará la opción real de los contribuyentes de optar a un cambio desde el régimen parcialmente integrado a renta atribuida, debido a la elevada carga impositiva total que deberán asumir; por una parte, la empresa puede llegar a pagar hasta un 44,45% como tasa efectiva⁵³, debiendo destinar importantes recursos que se encuentran invertidos en activos del giro, situación que resulta cuestionable toda vez que se trata de una empresa en marcha; por otra parte, el contribuyente de impuesto final cuando retire las rentas deberá asumir un acarga adicional de hasta 10,71% producto de la pérdida de una parte del crédito por impuesto de cambio de régimen; por lo que, considerando el efecto en conjunto, empresa y sus propietarios, la carga efectiva total podría alcanzar incluso a un 55,16%; por consiguiente, el plazo de cinco años para optar a un cambio de régimen – respecto del caso en estudio - será más bien un plazo nominal. Esta limitación claramente perjudica a los contribuyentes, toda vez que después de dos años en régimen de la reforma y, de acuerdo a mi experiencia en el ejercicio de la profesión de auditor, he constatado que muchas empresas pequeñas y medianas se encuentran insertas en el régimen parcialmente integrado debido a que optaron sin haber hecho un estudio sobre los efectos tributario de dicho régimen, debiendo enfrentar una mayor tributación de 9,45 puntos por efecto de la restitución del 35% del impuesto de primera categoría, en relación a los contribuyentes del régimen de renta atribuida.

No obstante, en el evento que se verifique un cambio de régimen, resulta pertinente resaltar que, la problemática más importante que se observa es la pérdida de crédito por

⁵³ Debido a la imputación de sólo el 65% del crédito sujeto a restitución.

impuesto de cambio de régimen, en conformidad a la fórmula dispuesta por el legislador en la determinación del crédito a que tienen derechos los contribuyentes de impuestos finales, éste sólo alcanzará a la tasa del impuesto de primera categoría (25%) y no a la tasa del cambio de régimen (35%). Esto implicará que los contribuyentes de impuestos finales, Global Complementario o Adicional, deberán asumir una mayor carga impositiva de hasta un 10,71%, producto de haber sido privados de utilizar el total de dicho crédito, resultando afectados patrimonialmente. En tal sentido, es de la esencia del sistema tributario que ninguna norma distorsione la carga impositiva efectiva de los contribuyentes.

El establecimiento de dos regímenes de tributación supone incorporar mecanismos adecuados de armonización, observando al sistema tributario como un todo (empresa y propietarios), y no en forma aislada. En mi opinión, queda de manifiesto la premura con que se redactó la reforma tributaria del año 2014 y su modificación en el año 2016, cuestión que resulta inentendible toda vez que la mencionada reforma ha sido la más significativa a nivel estructural en los últimos treinta años.

Ahora bien, en mi opinión, debiera existir un solo régimen general de tributación, a fin de evitar tratamientos diferenciados de las rentas que, entre otras consideraciones, llevan a introducir normas de control como la que hemos analizado, vulnerando otros principios del sistema tributario. En tal sentido, el actual Proyecto de Ley de modernización y simplificación del sistema tributario, ingresado al Congreso el 23 de agosto de 2018, respecto a la Ley sobre Impuesto a la Renta, a diferencia de lo que hoy existe, propone crear un solo régimen general de tributación, afectando con impuestos finales en base a retiros y dividendos efectivos, además de la integración total, a mi parecer, va en la dirección correcta, destacándose los siguientes elementos:

- i) Contar con un único régimen general de tributación, sin duda que ayudará a la equidad y simplicidad del sistema tributario, unificando el régimen de tributación de las empresas, así como el de sus propietarios contribuyentes de impuestos finales, eliminando de esta forma las distorsiones expuestas en el presente trabajo que genera la coexistencia de dos regímenes, resultando la más significativa, la desigual carga efectiva total de los inversionistas, actualmente 44,45% en el régimen parcialmente integrado, e incluso puede llegar a un 55,16% por cambio de régimen versus 35% del régimen de renta atribuida;
- ii) Así mismo, que los propietarios tributen con impuestos finales en base a retiros o distribuciones efectivas de utilidades, en mi opinión, está en armonía con el concepto de impuesto a la renta establecido en el artículo 1° y artículo 2° N° 1, de la Ley del ramo, al gravar con impuesto los incrementos patrimoniales que materialmente perciban los socios o accionistas;
- iii) Respecto a la integración total del impuesto de primera categoría con los impuestos finales, en mi opinión, está en armonía con la carga impositiva máxima que supone el Impuesto Global Complementario, que comprende tanto a las rentas del trabajo como las empresariales, cuya tasa es del 35%, que, en caso contrario, la tributación por rentas empresariales excedería dicha tasa, tal como vimos en el presente trabajo, la carga impositiva total por las rentas provenientes del régimen parcialmente integrado podría llegar a un 44,45%, e incluso hasta un 55,16% en caso de cambio de régimen, ciertamente considerada alta, a su vez, resulta discriminatoria en relación a las rentas del trabajo cuya tasa máxima es de un 35%.

No obstante, de no prosperar la mencionada propuesta de reforma tributaria, en cuanto al establecimiento de un solo régimen general de tributación, resulta imperioso introducir

modificaciones y adecuaciones a las normas de armonización actualmente vigentes, observando al sistema tributario como un todo, procurando la equidad, simplicidad y eficiencia del sistema, todo ello, en un marco de certeza jurídica. En consecuencia, se proponen modificaciones sobre la base de los siguientes criterios:

1.- Que los contribuyentes se les permita pagar el impuesto del 35% por cambio de régimen en un plazo razonable, el que, en mi opinión, podría ser de cinco años, acorde al plazo establecido para cambio de régimen. Esto no sería algo nuevo en nuestra legislación, ya fue contemplado en la reforma tributaria anterior (Ley 20.780, modificada por la ley 20.899) respecto a los contribuyentes del régimen general de tributación que mantuvieran saldo de FUT y que optaran por acogerse al régimen simplificado del artículo 14 ter, de la LIR. En tal sentido, se estableció la posibilidad para los contribuyentes que se acogieron al régimen simplificado a partir del 1° de enero de 2015 o 1° de enero de 2016 de pagar el impuesto en un plazo de hasta cinco años.

2.- Que la base imponible considere sólo las rentas efectivamente generadas en el régimen parcialmente integrado. En efecto, no considerar los saldos de rentas del sistema con FUT, así como tampoco el saldo de crédito por impuesto de primera categoría generado hasta el 31.12.2016; estos se controlan en forma separada a contar del 1.1.2017 en el Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT) y SAC, respectivamente, de ambos regímenes (atribuido y parcialmente integrado), por lo que se hace innecesario someterlos a la tributación especial del 35%.

3.- Que en caso de retiros o en atribución de rentas en un término de giro efectivo, según sea el caso, se les permita a los contribuyentes del régimen A) del artículo 14 de la LIR, asignar el crédito por cambio de régimen en función de la tasa del cambio de régimen, es

decir, 35%. En esta materia, es de toda justicia tributaria que se permita a los contribuyentes de impuestos finales utilizar dicho crédito con la misma tasa que se afectó a las rentas por cambio de régimen (35%), de lo contrario, además de perjudicar patrimonialmente al contribuyente, se está atentando contra el principio de legalidad del impuesto, el que supone que no puede haber enriquecimiento sin causa a favor del Fisco.

4.- Por el contrario, de no prosperar una modificación en el sentido del número anterior, resulta imperioso que al menos las rentas afectadas con la tributación del 35% por cambio de régimen sean consideradas en el registro REX, en calidad de rentas con tributación cumplida y, puedan ser retiradas en cualquier momento.

En suma, cualquier modificación debe necesariamente corregir la inequidad suscitada producto del impuesto de cambio de régimen; ciertamente no es admisible que la tributación establecida mediante una ficción de término de giro resulte siendo más gravoso que un término de giro efectivo de un contribuyente del régimen de la letra B) del artículo 14, de la LIR (55,16% versus 44,45%).

Finalmente, esperamos que a nivel de las autoridades pertinentes, ya sea poder ejecutivo y legislativo, así como los centros de estudios, universidades, gremios vinculados a la actividad empresarial y todos aquellos profesionales interesados en participar, discutan responsablemente el proyecto de reforma tributaria, primando el elemento técnico por sobre las consideraciones ideológicas, de manera que permita a nuestro país contar con un sistema tributario en un marco de equidad, certeza jurídica y continuidad en el tiempo.

ABREVIATURAS

Término o Concepto	Abreviatura
Ley Sobre Impuesto a la Renta	LIR.
Código Tributario	CT.
Fondo de Utilidades Tributables	FUT.
Fondo de Utilidades No Tributables	FUNT.
Fondo de Utilidades Reinvertidas	FUR.
Rentas Atribuidas Propias	RAP.
Diferencia entre Depreciación Normal y Aceleradas	DDAN.
Rentas Exentas e Ingresos No Rentas	REX.
Rentas Afectas a Impuestos Finales	RAI.
Saldo Total de Utilidades Tributables	STUT.

BIBLIOGRAFIA

1. Proyecto de Ley de fecha 01 de abril de 2014
2. Protocolo de acuerdo de fecha 08 de julio de 2014
3. Historia de la ley 20.780 de 2014 y 20.899 de 2016,
4. Ley sobre Impuesto a la Renta,
5. Circulares del Servicio de Impuestos Internos,
6. Resoluciones del SII
7. Constitución Política
8. Apuntes sobre Principios de Tributación, profesoras Luisa Niemeyer y Constanza Toro
9. Apunte de Derecho Constitucional Tributario, autor Enrique Navarro Beltrán
10. Principio de economía, sexta edición, autor N. Gregory Mankiu
11. Tributación para el desarrollo estudios para la reforma del sistema chileno, autores Arellano y Corvo, año 2013
12. Proyecto de Ley que moderniza la legislación tributaria (del 23 de agosto de 2018)