



**“ELIMINACIÓN DE REGISTROS, EFECTOS EN LOS IMPUESTOS
FINALES”.**

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

Parte 2

Alumno: Eduardo Yáñez
Profesor Guía: Miguel Ojeda

Santiago, Marzo del año 2019

TABLA DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCIÓN.....	1
A. Planteamiento del Problema	1
1. Historia.....	1
2. Importancia del tema.....	5
A. Sistematización del Problema.....	6
B. Objetivos de la Investigación	7
a) Objetivo General:.....	7
b) Objetivos Específicos:.....	7
C. Limitaciones de la Investigación.....	8
D. Hipótesis del Trabajo	8
E. Metodología de Investigación:	9
2. MARCO TEÓRICO	11
2.1. Sistema tributario en Chile desde sus Inicios hasta el Mensaje 107-366	11
2.2. Registros de utilidades extracontables.....	14
2.3. Propuesta mensaje 107-366 de eliminación de Registros	17
2.3.1. Contribuyente objetivo	17
2.3.2. Condiciones	17
2.4. Economía de opción, elusión y evasión	19
3. ANÁLISIS.....	21
3.1. Control de las rentas desde el artículo 14.....	21
3.2. Efectos tributarios en la liberación de registros.....	23
3.3. Causas de reconstrucción de registros	24
3.4. Término de giro y liberación de registros	25
3.5. Efectos del DDAN en la asignación de créditos.....	26
3.6. Restricciones para ingresar al régimen de liberación de registros.....	28
3.7. Propuesta de forma de determinar el registro RAI	29
3.8. Proposición del Registro SAC.....	31

3.9.	Simplificación de registros como mecanismo de elusión o economía de opción ³²	
4.	CONCLUSIONES	35
5.	BIBLIOGRAFÍA	40
6.	ANEXOS	42
6.1	Registro extracontable	42
6.1.1.	Definición	43
6.1.2.	Objetivo de los registros contables	43
6.2.	Sistema tributario en Chile	44
6.2.1.	Inicios	44
6.2.2.	Reforma de 1954	44
6.2.3.	Ley de impuesto a la renta 1974	45
6.2.4.	Reforma de 1984	45
6.2.5.	Otras Reformas	45
6.2.5.1.	Contribuyente artículo 14 Bis	46
6.2.5.2.	Contribuyente artículo 14 Ter	47
6.2.6.	Reforma de 2014	47
6.2.6.1.	Régimen atribuido 14 A	48
6.2.6.2.	Régimen parcialmente integrado 14 B	48
6.2.6.3.	Otros contribuyentes 14 C	49
6.2.6.4.	Régimen simplificado 14 Ter Letra C	49
6.2.7.	Mensaje 107-366	50
6.2.7.1.	Régimen general con contabilidad completa	50
6.2.7.2.	Régimen de sin contabilidad completa	50
6.2.7.3.	Régimen pequeña y mediana empresa (PYME)	51
6.3.	Registros extracontables en renta	51
6.3.1.	Registros al 31.12.1984	51
6.3.2.	Fondo de utilidades tributables (FUT)	51
6.3.2.1.	Utilidades con crédito	56
6.3.2.2.	Utilidades sin crédito	57
6.3.2.3.	Crédito de Impuesto de primera categoría (IDPC)	57
6.3.2.4.	Gastos rechazados	58

6.3.3.	Fondo de utilidades financieras (FUF)	58
6.3.4.	Fondo de utilidades no tributables (FUNT)	59
6.3.5.	Fondo de utilidades de balance (FUB)	60
6.3.6.	Retiro en exceso	60
6.3.7.	Reinversiones, Fondo de utilidades reinvertidas (FUR).....	62
6.3.8.	Armonización de registros desde el 01.01.2017.....	63
6.3.8.1.	Régimen atribuido 14 A.....	63
6.3.8.2.	Régimen parcialmente integrado 14 B	64
6.3.9.	Rentas afectas Propias (RAP).....	64
6.3.10.	Rentas afectas a impuesto finales (RAI).....	65
6.3.11.	Diferencia entre depreciación acelerada y normal (DDAN)	66
6.3.12.	Rentas exentas de primera categoría (REX)	66
6.3.13.	Saldo acumulado de créditos (SAC).....	66
6.3.13.1.	Saldo acumulado de créditos para los contribuyentes acogidos al artículo 14 A	67
6.3.13.1.1.	SAC Antiguo en régimen 14 A.....	67
6.3.13.1.2.	SAC Nuevo en régimen 14 A	67
6.3.13.2.	Saldo acumulado de créditos para los contribuyentes acogidos al artículo 14 B	68
6.3.13.2.1.	SAC Antiguo en régimen 14 B.....	69
6.3.13.2.2.	SAC Nuevo en régimen 14 B	69
6.3.14.	Saldo total de utilidades tributables netas (STUT).....	70
6.3.15.	Tasa efectiva del FUT (TEF).....	70
6.3.16.	Mensaje 107-366	71
6.3.16.1.	Registros propuestos	71
6.3.16.1.1.	RAI: Rentas afectas a impuestos finales.....	71
6.3.16.1.2.	DDAN: Diferencia entre la depreciación normal y las aceleradas 72	
6.3.16.1.3.	REX: Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta.....	72
6.3.16.1.4.	SAC: Saldo acumulados de créditos.....	72
6.3.16.2.	Armonización	73
7.	VITA.....	75

7.1. Eduardo Yáñez 75

ABREVIATURAS O NOMENCLATURA UTILIZADA

CBR	Contribuciones de bienes raíces
CT	Código tributario
DDAN	Diferencia entre depreciación acelerada y normal
FUB	Fondo de utilidades de balance
FUF	Fondo de utilidades financieras
FUNT	Fondo de utilidades no tributables
FUR	Fondo de utilidades reinvertidas
FUT	Fondo de utilidades tributables
IA	Impuesto adicional
IDPC	Impuesto de primera categoría
IGC	Impuesto global complementario
LIR	Ley de impuesto a la renta
PCGA	Principios de contabilidad generalmente aceptados
PYME	Pequeña y mediana empresa
RAI	Rentas afectas a impuestos finales
REX	Rentas exentas de primera e ingresos no renta
RRE	Registros de rentas empresariales
SAC	Saldo acumulados de créditos
SII	Servicio de impuestos internos

LISTA DE TABLAS

3.1	Efectos tributarios de las reorganizaciones empresariales en los registros.....	23
3.2	Control de los registros empresariales.....	27
3.3	Nueva propuesta del registro RAI considerando la modificación propuesta.....	30
3.4	Control de créditos de acuerdo a normas del mensaje 107-366.....	31
6.1	Resumen de registros u obligaciones a llevar según régimen.....	43
6.2	Línea del tiempo de los registros tributarios.....	53
6.3	Tasa de impuesto de primera categoría según el año comercial.....	57
6.4	Armonización de registros según Ley 20.780 para contribuyentes acogidos al régimen 14 A.....	63
6.5	Armonización de registros según Ley 20.780 para contribuyentes acogidos al régimen 14 B.....	64
6.6	Determinación Rentas o cantidades generadas por la propia empresa (RAP) según Ley 20.780 para contribuyentes acogidos al régimen 14 A	64
6.7	Determinación del registro RAI según circular 49 del año 2016.....	65
6.8	Computo de la diferencia entre depreciación acelerada y normal.....	66
6.9	Determinación del REX.....	66
6.10	Computo RAI mensaje 107-366.....	71
6.11	Armonización de registros para contribuyente 14 A.....	73
6.12	Armonización de registros para contribuyente 14 B.....	74

RESUMEN EJECUTIVO

En el presente trabajo analiza la eficacia del control de la tributación final de los dueños, al suprimirse los registros tributables, de acuerdo a la propuesta según el mensaje 107-366; desde el punto de vista de que el hecho de simplificar el control de las utilidades y/o cantidades pendientes de tributación en los impuestos finales, podrían generar riesgos de evasión.

Al principio se realiza un análisis de la problemática y la importancia de esta, así como también, se plantean los objetivos de investigación y el alcance de estos.

Para poder comprender la necesidad e importancia de los registros tributables extracontables, se analiza la génesis del sistema tributario chileno desde sus inicios en 1924, hasta la reforma según ley 20.899 en el 2014, seguido, se expone de manera similar la creación y necesidad de los registros extracontables que mantienen el control de las rentas generadas por las empresas susceptibles de ser retiradas pendientes o no de tributación final.

De acuerdo al mensaje 107-366 propuesto por el ejecutivo, se exponen los registros a eliminar, el contribuyente objetivo que tiene la propuesta y las condiciones impuestas a este para ejercer la opción, finalmente, se muestran los conceptos de economía de opción, elusión y evasión.

Se analizan el propósito de control de rentas a través de la existencia de la ley de renta, con los efectos tributarios que puede tener la liberación de registros propuesta, además de las causas que obligan a la reconstrucción de estos y como afectaría el término de giro una vez dentro de este régimen propuesto; a su vez, se analiza el efecto del registro DDAN en la asignación de créditos a los dueños o

RESUMEN EJECUTIVO (continuación)

accionistas. También, se analizan las restricciones impuestas para ingresar al régimen y la forma de determinar los registros RAI y SAC.

Finalmente se analiza el mecanismo de simplificación como un mecanismo de elusión o economía de opción.

Se concluye que la eliminación de registros no podría generar un riesgo de evasión, debido a que igualmente proporciona un control sobre las utilidades ayudando a la simplificación administrativa como es la propuesta del mensaje, sin embargo, beneficia a las empresas intensas en activo fijo en la asignación de créditos en comparación al régimen general propuesto creando una inequidad horizontal desde el punto de vista económico. Finalmente, se propone un régimen denominado “Régimen de emprendimiento, simplificación, capitalización, fomento al ahorro y reinversión” para complementar la propuesta del mensaje 107-366 de acuerdo a los análisis y conclusiones realizadas.

1. INTRODUCCIÓN

A. Planteamiento del Problema

1. Historia

Actualmente el uso de los registros para el control, contabilización y fiscalización de las cantidades pendientes de tributación parece imperioso, sin embargo, su uso y obligación de ellos no datan desde el comienzo de la aplicación del impuesto a la renta. Chile al ser un país relativamente joven su primera ley de impuesto a la renta data del año 1924 (Ley 3.996 de 2 de enero de 1924) cuya finalidad era financiar el gasto público, anterior a ella existieron diversos cuerpos legales cuyo objetivo era gravar la importación y exportación de bienes principalmente; en el año 1954 (Ley 11.575) por primera vez se genera una franquicia donde las rentas no retiradas por los dueños o capitalizadas no se computarán para el cálculo del impuesto final, siendo el primer antecedente histórico del Fondo de Utilidades Tributables (en adelante "FUT"); sin embargo, al ser muy difícil su fiscalización por no contemplar medidas de control y ser abusada por los contribuyentes mediante capitalizaciones ficticias su uso se restringió mediante la Ley 12.861 de 1958 (durando 4 periodos) mediante una serie de restricciones, como por ejemplo que la sociedades debían tener al menos 3 socios.

En el año 1974 se promulga el actual texto de Ley de impuesto a la renta (Decreto Ley 824) que esencialmente consiste en un sistema devengado e integrado donde los impuestos por las rentas de capital serán crédito contra los impuestos finales de los dueños.

Producto de las dificultades financieras de la industria nacional e internacional, en 1982 el ejecutivo envía un mensaje en búsqueda de fomentar el

ahorro y la inversión del mundo privado, desgravando las rentas que no sean retiradas desde las empresas, así, se crea la reforma bajo la Ley 18.293 de 1984 donde la tributación con impuestos finales (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional) se realizará cuando se efectúen los retiros o distribuciones de dividendos según, cumpliendo además con los siguientes requisitos copulativos:

- Debe considerar únicamente a contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas en la primera categoría de acuerdo a la ley sobre impuesto a la renta.
- Que declaren sus rentas efectivas de primera categoría mediante contabilidad completa sustentada en un balance general, según principios de contabilidad generalmente aceptados (en adelante “PCGA”).

Sin embargo, en aquella ocasión no se contempló la obligatoriedad de llevar registro alguno de estas cantidades, por lo que el Director del Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII”) de ese entonces, utilizando las facultades que le confiere el Código Tributario y la Ley Orgánica del SII con fecha 2 de abril de 1985 dictó Resolución Exenta No. 891 estableciendo la obligatoriedad para los contribuyentes de Primera Categoría que determinen rentas efectivas mediante contabilidad completa y balance general, tener el libro llamado “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de las Utilidades Tributables”, esta resolución, posteriormente fue modificada por la resolución exenta No. 738 del 13 de junio de 1986 producto de las modificaciones ingresadas por la Ley 18.489 del 04 de enero de 1986 que modificó la oportunidad de determinar utilidades y otras cantidades tributables de las empresas. Finalmente, el legislador mediante Ley No. 18.985 de 1990 modifica el artículo 14 creando el registro de FUT el cual fue reglamentado por

el SII mediante resolución exenta No. 2154 de 1991 vigente hasta el día 31.12.2016, donde se controlan todas las rentas pendientes de ser retiradas o distribuidas de la empresa. Debido a que su formato no era muy inteligible el SII mediante Oficio No. 4306 de 26 de noviembre de 1999 permite utilizar una presentación más “amigable” de leer para una fácil fiscalización de este; así, el paradigma del FUT duró aproximadamente 30 años, donde entremedio hubo una serie de modificaciones en su determinación, las cuales fueron complejizando su determinación, actualización y por lo tanto su fiscalización. No fue hasta el año 2014 que se promulga la Ley 20.780 introduciendo un nuevo modelo de tributación donde convive un sistema devengado (Art. 14 A, régimen atribuido) y percibido (Art. 14 B, régimen semi integrado) para la determinación de los impuestos finales. Este nuevo sistema, creó una serie de nuevos registros los cuales fueron normados bajo resolución exenta No. 130 de 2016; estos, según el régimen escogido debían estar en concordancia con los existentes a la fecha, de acuerdo a un conjunto de normas transitorias para generar una continuidad entre el sistema existente y el nuevo que entra en vigencia. Adicionalmente se crea el registro de fondo utilidades reinvertidas (en adelante “FUR”), el cual controla los créditos de las utilidades reinvertidas por los socios, careciendo de formato hasta el día de hoy y el registro de retiros en excesos cuya finalidad es controlar las cantidades pendientes de tributación retiradas o distribuidas no imputadas a ningún registro existen hasta el 31 de diciembre de 2014. Finalmente, en el mensaje No. 107-366 de 23 de agosto de 2018 se propone una serie de normas de simplificación y donde una de ellas, es la liberación de llevar ciertos registros, es decir, quedan liberadas de llevar registro RAI, DDAN, REX

siempre y cuando las empresas no mantengan cantidades controladas en el registro REX, además de crear un solo régimen general.

Desde el punto de vista de la simplificación, desde la publicación del actual texto de impuesto a la renta mediante el decreto Ley 824 de 1974 en su párrafo segundo de su doble articulado dedica a ayudar a los contribuyentes menores eximiéndolos tácitamente de la obligación de registros como son los: pequeños comerciantes, suplementeros, propietarios de taller artesanal, minero y comerciantes, sometiéndolos a cumplir una serie de requisitos para así, pagar una suma fija manteniéndose cumplida su tributación.

El 13 de enero de 1989, la entonces junta de gobierno, publica la Ley 18.775 creando el contribuyente denominado 14 bis pensado para los contribuyentes con ingresos por venta menor a 5.000 UTM, el cual entre otras características que tenía era no deber llevar el libro “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas” eximiéndolo de llevar registros, practicar inventarios, efectuar depreciaciones y practicar balance anual entre otras. Sin embargo, con el pasar de los años este tipo de contribuyente al no tener registros de control se convirtió una forma de acumular renta sin pagar IDPC e impuestos finales, producto de este y otros vicios, mediante las normas transitorias de la Ley 20.780 los contribuyentes son obligados a cambiarse, dependiendo de su naturaleza jurídica al 14 A o 14 B.

En el 2007 con miras a ayudar al contribuyente empresario individual o la empresas individual de responsabilidad limitada se promulga la ley 20.170 creando el contribuyente “14 Ter” el cual estaba limitado a tener ingresos por menos de 3.000 UTM y debía tributar por la diferencia entre sus ingresos y egresos, de la misma

manera estaba eximido de llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, como también de llevar el detalle de las utilidades tributables y otros ingresos que se contabilizan en el “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas”. Finalmente, mediante la Ley 20.780 el contribuyente 14 Ter deja de existir.

Finalmente el contribuyente denominado 14 Ter A, es creado mediante la ley 20.780 como un régimen de simplificación y liquidez para los pequeños contribuyentes que a diferencia del 14 Ter vigente al 2007, este, no tenía limitaciones de la composición societaria, pero si mediante normas de relación computaba el total de las rentas incluyendo la de los relacionados para verificar si cumplía el requisito de estadía, de la misma manera que el 14 ter normal, este estaba liberado de llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, como también de llevar el detalle de las utilidades tributables y otros ingresos que se contabilizan en el “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas”, sin embargo, una de las mayores complicaciones para el contribuyente fue que tenían que devengar todas las partidas pendientes de tributación existentes en sus registros al momento de entrar a este régimen, volviéndolo así, muy impopular.

2. Importancia del tema

Ya que el mensaje 107-366 fue enviado a la Honorable Cámara de Diputados el Proyecto de Modernización Tributaria, impulsado por gobierno de Sebastián Piñera, donde establece una serie de medidas en la que reestructura parte de la reforma anterior, en nuestro caso nos enfocaremos a los cambios contemplados en el artículo 14, donde nos concentraremos con las medidas de simplificación en

nuevo artículo 14 letra A número 3 “Liberación de llevar ciertos registros. Con todo, quedan liberadas de llevar los registros RAI, DDAN y REX, las empresas que no mantengan rentas o cantidades que deban ser controladas en el registro REX, razón por la cual todos los retiros, remesas o distribuciones quedarán gravados con los impuestos finales, con derecho al crédito acumulado en el SAC”.

Debido a que la propuesta es incipiente y que en el pasado el no llevar control de los registros ha resultado en abusos por parte de los contribuyentes, recordando la mala utilización del régimen 14 bis donde algunas empresas hacían operaciones entre empresas y como no tenían obligatoriedad de informar renta ni llevar registros resguardaban patrimonio de afectación y otras operaciones sin tributar, la evaluación de la propuesta goza de suma importancia tanto como para la administración fiscal y la aplicación de esta por parte de los contribuyentes, en los casos de entrada y salida del régimen propuesto, normas de armonización, casos de reorganización empresarial y término de giro.

A. Sistematización del Problema

La investigación está orientada en poder analizar las interrogantes que deja la liberación de registros, como es un sistema similar a regímenes pasados, 14 bis, con la diferencia de que ahora el motor de tributación será el registro de Rentas Afectas a Impuestos “RAI”.

Así, se da pie a que toda utilidad remesada o retirada de la empresa tenga un crédito asociado controlado en el Saldo de créditos acumulado “SAC”, sin embargo, basta que solamente una partida que genere utilidad caracterizada como ingreso no renta o renta exenta, obligaría a la reconstrucción de los registros y así aislar las utilidades que no pueden llevar crédito consigo, de esta manera, existe la

posibilidad que un grupo de contribuyentes comience dolosamente a asociar créditos a utilidades que no deben soportarlos, o que traten de reorganizarse de tal forma que de evitar la generación de partidas que provocarían la generación del registro REX.

B. Objetivos de la Investigación

a) Objetivo General:

El objetivo general de nuestra investigación es establecer y demostrar que la eliminación de registros, para los contribuyentes primero generaría un cambio paradigmático en no llevar registros o para otros contribuyentes sería volver a un sistema similar la 14 bis, donde solo tendrían que controlar el Registro SAC y controlar el registro de renta imponible, el cual no debiera contener partidas asociadas al REX, esto impartiría efecto en los impuestos finales, es decir todas las distribuciones que emita este tipo de empresas sus dueños debieran declarar impuestos global complementario.

b) Objetivos Específicos:

- Confeccionar una reseña histórica donde comentaremos la evolución de los registros asociados al artículo 14.
- Estudiar los efectos actuales de los registros en las reorganizaciones y normas de armonización de los actuales regímenes tributarios.
- Hacer una comparación entre la nueva proposición del gobierno sobre la liberación de los registros y el derogado artículo 14 bis.
- Demostrar el impacto de reconstruir los registros tributarios en la medida que exista un incumplimiento de parte del contribuyente al generar partidas

exentas o no rentas, y al hacer devoluciones de capital acorde al artículo 17 número 7 de la LIR.

- Forma de reconstruir los registros para casos en particular
- Controlar los créditos generados por este tipo de contribuyente.
- Indicar si la eliminación de alguno de los registros actuales, sería una

norma que efectivamente iría en pro de la simplificación del sistema.

C. Limitaciones de la Investigación.

La presente investigación se limita a analizar el impacto que tendría la eliminación de los registros tributarios en los contribuyentes que cumplan los requerimientos para acogerse según el mensaje 107-366.

D. Hipótesis del Trabajo

El presente trabajo busca estudiar y analizar los posibles efectos que puede tener en los contribuyentes que pueden quedar liberados de llevar registros y por ende, si puede afectar o no la capacidad de recaudamiento y fiscalización de la autoridad tributaria, ya que cambiarían los controles a los impuestos finales, a través del tiempo han existido una serie de contribuyentes como son los antiguos artículo 14 bis y 14 ter, previos a la ley 20.780, que entre otras franquicias respecto al régimen general eran eximirse de llevar el detalle de las utilidades tributables y otros ingresos que se contabilizan en el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas, producto de esto y otras facilidades dadas es sabido que él se hizo por mucho tiempo mal uso de este tipo de contribuyente para la elusión o evasión de los tributos. Producto de esto, nacen los siguientes cuestionamientos:

Sub tema 1: **“El hecho de simplificar el control de las utilidades y/o cantidades pendientes de tributación en los Impuestos Finales, podrían generar riesgos de evasión”**.

Sub tema 2: **“No existiría necesidad de mantener el control de todas las utilidades y/o cantidades afectas a los Impuestos Finales, en diversos registros tributarios”**.

La hipótesis del primer subtema es validar que al simplificar el control de los registros de utilidades pendientes de tributación podrían generar evasión o niveles de planificación agresivos por parte de los contribuyentes

La hipótesis del segundo subtema es validar que al simplificar el control de registro para los contribuyentes, bajo las condiciones expuestas para el pago de impuestos finales no generaría contingencias para él y la autoridad fiscalizadora.

E. Metodología de Investigación:

Los métodos de investigación que se utilizan en esta investigación son los siguientes:

Deductivo, debido a que en esta investigación se analizaran acorde a la normativa vincúlala a los registros empresariales desde la generación FUT para terminar con los registros propuestos en las últimas reformas.

Inductivo, debido a que la liberación de registros enfrentaremos esta tesis a la jurisprudencia particular que se refería el artículo 14bis, previa reforma 2014, ley 20.780 y ley 20.899.

Dogmático, debido a que solo nos enfocaremos al alcance de los cambios del artículo 14 concluyendo en la propuesta del artículo 14 letra A número 3.

Comparativo, debido a la existencia en el pasado de contribuyentes afectos a la capacidad de no llevar registros, se conoce su comportamiento

Hermenéutico, determinando el sentido y alcance jurídico de las normas tributarias.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Sistema tributario en Chile desde sus Inicios hasta el Mensaje 107-366

El sistema tributario en Chile en sus comienzos se sustentaba básicamente en los aranceles aduaneros de importación; posteriormente, hasta 1923 el gravamen de las exportaciones era la principal fuente de recursos del estado debido al contexto histórico que vivía Chile en ese entonces, principalmente producto de la producción de salitre. En ese momento no existía ningún cuerpo legal único que reuniera la regulación de los impuestos ni menos una autoridad administrativa como el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII). Producto de esto, se publica la primera Ley de la renta cuya entrada en vigencia fue el año 1924; desde sus inicios, se publicaron una serie de leyes que introdujeron modificaciones y mejoras siendo la más atingente la reforma de 1954, que entre sus agregados contempla la postergación del pago de los impuestos finales de los socios si y solo si no se han hecho retiros o repartos de dividendos efectivos desde las respectivas empresas, convirtiéndose esto en el primer precedente a lo que sería el Fondo de utilidades Tributables (en adelante FUT).

Dado el contexto histórico que vivía Chile a principio de la década de 1970, la Junta de gobierno de ese entonces decide aprobar el Decreto Ley N°824 de 1974 que en su doble articulado contiene la actual Ley de la renta vigente en nuestro país el cual considerada principalmente un sistema de atribución de las rentas para los dueños de las empresas gravando todas las utilidades retiradas o no con impuestos finales.

Nuevamente debido al contexto histórico que vivió Chile a principio de la década de 1980, producto de las crisis económicas externas, en 1982 se constituye una comisión con el fin de poder incentivar el ahorro y la inversión en el país para darle más dinamismo a la economía y así poder generar los recursos suficientes para costear el gasto público; así en 1984 la Junta de gobierno aprueba la Ley 18.293 que introduce una serie de modificaciones al Decreto Ley N°824 con el fin de alentar la inversión en el país, para esto se crea la postergación del pago de los impuestos finales por parte de los socios o accionistas hasta que las sumas sean percibidas por estos, dejando ver que los fondos que yacen en las empresas tenían por objetivo la reinversión de capital, activos o lo que se estimara conveniente; para esto, se crea el FUT, que en un principio debido a que su administración no fue normada, el director, mediante las facultades que le da el código tributario instruye el control de las cantidades pendientes de tributación en el libro “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de las Utilidades Tributables”. Finalmente en el año 1990 producto de una serie de modificaciones introducidas, en el entonces N°3 de artículo 14 se crea formalmente el registro FUT con la obligación de llevarlo por parte de los contribuyente, y a su vez el director mediante resolución N°2154 de 1991 norma el formato del registro y la forma de las anotaciones, extendiendo el paradigma del FUT durante 30 año aproximadamente.

Una vez que la reforma introducida por Ley 18.293 en 1984 entra en vigencia, existía un solo régimen general para los contribuyentes con contabilidad completa diferenciado en algunos detalles para las sociedades anónimas y las demás con una gran serie de obligaciones administrativas impuestas por el SII, más las rentas presuntas y una serie de pequeños contribuyentes que su obligación tributaria se

veía cumplida mediante el pago de una suma fija como eran los pequeños talleres, artesanos y otros, no existiendo un sistema menos demandante administrativamente para el contribuyente del tipo pequeña y mediana empresa; es por esto que mediante reformas se introduce el contribuyente denominado “artículo 14 bis” que entre sus principales ventajas era no llevar control de las cantidades pendientes de tributación y que estas tributaban solamente al momento de ser retiradas facilitando y simplificando la carga administrativa por parte del contribuyente. De la misma manera, posteriormente se crea el contribuyente “artículo 14 ter” enfocado en el empresario individual o empresario individual de responsabilidad limitada cuyas actividades sean afecta a iva entre otros requerimientos, gozando de la misma libertad de no estar obligado a llevar el control del registro de utilidades; a pesar de los fines de estos contribuyentes, ambos fueron usados con fines elusivos.

Durante alrededor de 30 años, hasta el año 2014, el sistema tributario chileno no sufrió mayores modificaciones a las mencionadas en los párrafos anteriores, sin embargo, nuevamente debido al contexto históricos y a la necesidad de aumentar el gasto fiscal nace la Ley 20.780 que viene a modificar completamente el paradigma del FUT pasando desde un solo régimen general a opcionalmente un sistema del tipo atribuido (artículo 14 A) o uno parecido al paradigma del FUT pero semi integrado (artículo 14 B), se eliminan los contribuyentes “artículo 14 bis” y “artículo 14 ter”, dejando en su lugar para los pequeños y medianos contribuyentes el denominado “artículo 14 ter letra C” cuya principal ventaja es que su tributación es principalmente basada sobre la diferencia entre ingresos y egresos efectivamente percibidos o pagados según corresponda.

Finalmente, durante agosto del año 2018 el ejecutivo envía el Mensaje N°107-366 con el fin de modernizar el actual sistema tributario pasando desde dos (Artículo 14 A y 14 B) a un único régimen general, denominado artículo 14 A y para los pequeños y medianos contribuyentes, la cláusula PYME, denominado artículo 14 D. Para el contribuyente del régimen general (artículo 14 A, con contabilidad completa) en el caso de no recibir rentas del tipo exentas o ingreso no renta, se le otorga la facilidad de no llevar los registros de utilidades con el fin de simplificar y alivianar la carga administrativa que esto implica, sin embargo, en el caso de recibir una renta de este tipo, se ve obligado de reconstruir todos los registros, de igual manera se hará en el caso de fusión con una empresa que tenga registros.

2.2. Registros de utilidades extracontables

Hasta antes de la implementación de la reforma generada por la Ley N°18.293 en 1984, solamente existía el “Registro de la renta líquida imponible de primera categoría y de las utilidades tributables”, luego, debido a la introducción del control del “Fondo de utilidades tributables” normado por la resolución N°2154 de 1991 se hizo necesario el control de una serie de cantidades pendientes de tributación final, en el caso del mismo FUT existían utilidades con crédito y sin crédito, también habían utilidades no tributables debido a la naturaleza de estas, que sin embargo igualmente se debían controlar en el registro denominado Fondo de utilidades no tributables (en adelante FUNT); debido a que para poder incentivar la inversión se podían depreciar los activos aceleradamente se producía una diferencia temporal entre la depreciación de estos que no tenía crédito asociado sin embargo susceptible de retiro controlado en el registro llamado Fondo de utilidades

financieras (en adelante FUF), a esto se debía sumar todas las diferencias producto de reajustes y valorizaciones susceptibles de ser retiradas controladas en el registro (FUB).

Finalmente, dos conjuntos adicionales de registros se crearon conocidos como el Fondo de utilidades reinvertidas (FUR) el cual básicamente controlaba el traspaso de utilidades pendientes de tributación de una empresa a otra con el fin de invertir en la última y los retiros en excesos que se producían cuando los dueños retiraban cantidades desde las empresas que no tenían sumas susceptibles de ser retiradas, quedando pendiente de su tributación a la espera de que llegaran para cumplir su imputación a los impuestos finales.

Dado lo mencionado en los párrafos anteriores, cabe mencionar que las cantidades se deben registrar año a año en columnas separadas, dependiendo del tipo y tasa asociada, haciendo del registro de FUT en algunos casos una verdadera “sábana”.

Producto de la experiencia ganada durante los 30 años que duró el paradigma del FUT y la implementación de la reforma mediante Ley 20.780 y posteriores modificaciones realizadas por Ley 20.899, para poder establecer una continuidad entre las rentas pendientes de tributación antiguas producto del antiguo régimen general (artículo 14) y los nuevos regímenes entrantes (artículo 14 A y artículo 14 B) se establece una serie de normas transitorias con el fin de armonizar el sistema, producto de esto para el contribuyente artículo 14 A se crea el registro de rentas atribuidas propias (en adelante RAP) el cual contiene todas las rentas

afectas al impuesto de primera categoría susceptibles de ser retiradas y atribuidas en el año comercial a los dueños, mientras que el sistema semi integrado posee el registro de rentas afectas a impuesto finales (en adelante RAI) que esencialmente corresponde a la diferencia entre el capital propio tributario, las rentas exentas y el capital aportado, así mismo se mantiene el registro FUF ahora denominado Diferencia entre depreciación acelerada y normal (en adelante DDAN), las rentas exentas de primera categoría y los ingresos no rentas antes registrados en el FUNT ahora deberán ser controlados en el registro de rentas exentas de primera categoría e ingresos no renta (en adelante REX), los créditos deberán ser controlados todos en su conjunto, diferenciados en aquellos que procede o no la devolución en el registros denominado saldo acumulado de créditos (SAC), así como también todo el saldo del FUT remanente deberá ser controlado en el registro saldo total de utilidades tributables (en adelante STUT) asociado a una tasa denominada tasa efectiva del FUT (en adelante TEF).

Producto del mensaje N°107-366 para la modernización tributaria, desde dos regímenes generales se propone un único régimen general; este, principalmente contiene los mismos registros del actual contribuyente artículo 14 B.

En la propuesta de simplificación, para aquellos contribuyentes pertenecientes al régimen general que no posea rentas exentas de primera categoría e ingresos no renta REX, podrán no controlar y registrar las demás cantidades salvo los créditos controlados en el registro SAC, ya que el RAI se determina año a año. Sin embargo al recibir una renta que figure en el registro REX,

se deberán reconstruir todos los registros y además, en caso de fusión también deberán hacerlo.

2.3. Propuesta mensaje 107-366 de eliminación de Registros

El mensaje enviado por la presidencia en agosto 2018, establece una serie de adecuaciones en distintos cuerpos de ley, como en DL 825, DL 830, ley de herencia y donaciones, DL 824, en este último caso el enfoque es a los cambios del artículo 14, en especial con las normas propias de simplificación donde encontramos “Liberación de llevar ciertos registros. Con todo, quedan liberadas de llevar los registros RAI, DDAN y REX, las empresas que no mantengan rentas o cantidades que deban ser controladas en el registro REX, razón por la cual todos los retiros, remesas o distribuciones quedarán gravados con los impuestos finales, con derecho al crédito acumulado en el SAC, salvo que consistan en devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo al número 7° del artículo 17”

2.3.1. Contribuyente objetivo

El mensaje propone facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes para que concentren sus esfuerzos en sus actividades propias y no en sus obligaciones accesorias, mediante a que solo será necesario el saldo acumulado anual de créditos, en la medida que no tengas rentas exentas o rentas no tributables.

2.3.2. Condiciones

Al no ser obligatorios los registros RAI, DDAN y REX, en la medida que las empresas no mantengan rentas que deban ser controladas en el registro REX. Solo será necesario mantener el registro anual de créditos SAC. Se exigirá acreditar

mediante registros tributarios, los cuales serían confeccionados anualmente, solo aquellos casos en que el o los propietarios estimen que una remesa o distribución no debe quedar afectada a impuesto conforme al orden de imputación legal. En el caso que se efectúen retiros, remesas o distribuciones con cargo al capital aportado por los propietarios y no se mantengan los registros RAI; DDAN y REX, las empresas deberán reconstituir los registros señalados para efectos de no afectarlos con impuestos finales.

Tratándose de las empresas liberadas de la obligación de llevar registros RAI, DDAN y REX deberá considerarse utilidad neta aquella que determine para este solo efecto conforme a las normas del registro RAI, descontando el impuesto de primera categoría pendiente de pago.

SAC (Sin el Credito del Artículo 41-A)
RAI - IDPC Pendiente de pago

El factor así determinado, se aplicará sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a impuestos finales y se imputará al SAC determinado al término del ejercicio, comenzando por la asignación de los créditos sin derecho a devolución, y una vez agotados estos, se asignarán los créditos con derecho a devolución.

Con todo, el factor máximo 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.

Por su parte, en caso que el crédito por impuesto de primera categoría no

sea determinable, por la inexistencia de RAI y DDAN, u otra causa, el crédito se asignará determinando el factor conforme con la tasa que corresponda según el régimen al cual esté sujeta la empresa, según lo indicado precedentemente.

2.4. Economía de opción, elusión y evasión

De acuerdo a la ley 20.780 se introducen una serie de normas dispuestas para evitar la elusión y abuso por parte de los contribuyentes, expuestas en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies del código tributario.

El concepto de elusión en materias tributaria aún no tiene consenso, ya que existen corrientes que lo consideran lícito, otras ilícito y una tercera de manera ecléctica considera ambas mencionadas anteriormente. De manera simple, una elusión simple yace en el uso ventajoso de la ley mediante una correcta interpretación de este, disminuyendo la carga tributaria, mientras que será ilícito cuando yace desde una interpretación errónea.

El término economía de opción fue usado por primera vez en 1952 por el profesor Larraz para diferenciar el fraude ante la ley tributaria y el uso de la misma para generar un ahorro equivalente en tributos; en general la base del concepto se sustenta en que nadie está obligado a elegir el camino más gravoso para el pago de sus impuestos, dada la libertad que en cualquier tipo de actividad o negocio se puede escoger la menos gravosa y la no obligatoriedad de generar la mayor utilidad posible para el fisco; de acuerdo a esto, en el marco jurídico actual es válido perseguir la minimización del costo fiscal.

La evasión por su parte consiste un violación deliberada de la ley por parte

del contribuyente constituyendo dolo, transgrediendo la legislación tributaria, bastando con hacer una declaración falsa u ocultando información para evitar la obligación tributaria parcial o totalmente, a sabiendas que el hecho es penado explícitamente por la ley y además acarrea multas y costos de reposición.

3. ANÁLISIS

El proyecto denominado “Modernización tributaria” enviado por el ejecutivo entre sus propuestas ofrece el reemplazo de los actuales regímenes de tributación generales (14 A o atribuido y 14 B o semi-integrado) por un solo régimen general completamente integrado como lo era antes de las reforma bajo Ley 20.780, en adición a esto, propone la eliminación del control de registros para aquellos contribuyentes que no presenten rentas o cantidades del registro REX, manteniendo solamente el SAC y el RAI al momento de los retiros.

3.1. Control de las rentas desde el artículo 14

Desde su creación el artículo 14 de la LIR en 1974 contiene las directrices de cómo debían tributar las cantidades percibidas o devengadas en las empresas, en un comienzo generando 3 ejes, las sociedades de personas, las sociedades en comanditas por acciones y las sociedades anónimas. Las primeras dos tributaban en el mismo momento en que se generaba la renta tributable (empresas y sus dueños), mientras que las sociedades anónimas tributaban al momento de las distribuciones de dividendos, pero afectas a un impuesto único. En ese ámbito se observaba que el propósito del legislador era gravar la parte que constituía los ingresos reconocidos en las empresas. Posteriormente, en el año 1984 bajo la Ley 18.293 se reforma el sistema introduciendo un sistema integrado donde la tributación final se posterga hasta el retiro o distribución efectiva de utilidades a los dueños de las empresas, creándose un fondo denominado -Fondo de utilidades tributables, FUT- que registraba la parte de las utilidades que habían

cumplido la tributación corporativa a la espera del retiro o distribución hacia los dueños para hacer efectiva la imputación del crédito pagado en favor de ellos. Este paradigma duró un poco más de 30 años, con modificaciones en la definición de los ingresos que eran susceptibles de tributar, la forma de llevar el registro de las cantidades y una serie de normas que favorecían la no tributación. Finalmente, en el año 2014 bajo ley 20.780 se produce un cambio drástico en el sistema, cambiando de un régimen general a dos regímenes generales alternativos, marcados por la atribución de las rentas a los dueños como es el caso de las sociedades de personas, al igual que en el primer texto de la ley de la renta como una opción y la otra, la introducción de un sistema semi integrado en el cual los dueños de la empresas deben devolver una parte del crédito utilizado al momento de ser asignado a un retiro o distribución de dividendo -sanción por no tributar al mismo momento de generada la renta corporativa- pero independiente de esto, salvo en el régimen totalmente integrado (atribuido), la forma en la que se buscar gravar las rentas presentes en la empresa cambió totalmente pasando de identificar la “parte” que es considerada como renta o ingreso a considerar el “todo menos la parte que es considerada capital o tiene su tributación cumplida”, disponiendo para esta, todos los créditos acumulados y creados durante el período. Posterior a la promulgación de este sistema, se introdujo una serie de reformas apuntando a la simplificación del sistema, Ley 20.899, no alterando el paradigma de fondo. Finalmente, la nueva propuesta del Presidente Piñera, bajo el mensaje del ejecutivo busca adoptar solamente el sistema que grava “todo menos la parte que es considerada capital o tiene su tributación cumplida”.

3.2. Efectos tributarios en la liberación de registros

En la letra C) del nuevo artículo 14 propuesto por el mensaje 107-366, se encuentran los efectos tributarios respecto a los regímenes y registros en los distintos procesos de reorganización empresariales.

En la tabla 3.1 se muestran los efectos de reorganización con empresas acogidas al régimen general

Tabla 3.1 Efectos tributarios de las reorganizaciones empresariales en los registros

División		Conversión o fusión	
Régimen general, 14 A	Régimen liberación de registros	Al menos 1 de régimen general, 14 A	Al menos 1 de régimen liberación de registros
Debe confeccionar registros RAI, DDAN, REX y SAC		Continuadora deberá llevar registros RAI, DDAN, REX y SAC	Continuadora deberá llevar registros RAI, DDAN, REX y SAC, salvo que ambas estén liberadas de registros

De la Tabla 3.1 se observa que la obligación de liberación de registros en el caso de las reorganizaciones empresariales contiene una consistencia en los casos de fusión o conversión, presumiendo que la empresa de régimen general posee REX, mientras tanto que, en el caso de una división de una empresa

acogida al régimen de liberación de registros, de igual manera está obligada a confeccionarlos al momento de ejercer la opción.

Finalmente, se debe mencionar que solo está establecida la interacción con empresas del régimen general, no así, con empresas o contribuyentes del tipo renta presunta, sin contabilidad o acogidos a la cláusula PYME (artículo 14 D propuesto).

3.3. Causas de reconstrucción de registros

Como se mencionó anteriormente en el punto 3.2 Efectos tributarios en la liberación de registros, la obligatoriedad de reconstruir los registros se da en la división y en la conversión o fusión con alguna empresa acogida al régimen general.

En el inciso segundo del número 3 de la letra A del nuevo artículo 14 propuesto, se alude que en el caso de retiro de capital (o disminución de este) se debe hacer de acuerdo al orden de imputación establecido en el número 4 siguiente; según este, el orden de prelación quedaría dado por:

RAI.

DDAN.

REX (primeros rentas exentas y luego ingreso no renta).

Utilidades en exceso según el balance al término del ejercicio comercial.

Capital reajustado.

Cualquier otra cantidad.

Sin perjuicio de alguna ley que altere la preferencia.

Ahora si bien es cierto, la liberación de registros considera la exclusión del control del DDAN, no restringe su uso para el contribuyente que se acoge a la liberación de registros en su definición (letra b del número 2 del artículo 14 propuesto) o sencillamente en la definición del gasto por depreciación acelerada (actual número 5 y 5 bis del inciso cuarto del artículo 31); producto de esto, el contribuyente de este tipo de régimen al presumirse que no tiene REX, podría eventualmente agotar las utilidades del registro RAI y luego retirar capital, sin embargo, como se mencionó anteriormente, al retirar capital se encuentra obligado a reconstruir todos los registros generando el DDAN de por medio, haciendo que nazca una nueva imputación al DDAN antes de calificar los flujos como devolución de capital (INR) de acuerdo al artículo 17 N°7 de la LIR.

3.4. Término de giro y liberación de registros

De acuerdo al mensaje 106-377 el artículo 38 bis de la LIR se ve completamente modificado en concordancia al nuevo artículo 14 propuesto, en este, al igual que en el actual se explayan las normas de término de giro. En el caso del régimen general las indicaciones consideran la determinación del capital propio tributario descontando las cantidades anotadas en el registro REX y el capital reajustado, asignando los créditos contenidos en el registro SAC. Sin embargo, no enuncia la reconstrucción de los registros antes del término para los

contribuyentes liberados del control, como es en el caso de una división según lo comentado en el punto 3.2. Efectos tributarios en la liberación de registros, estando latente la posibilidad por error u omisión de asignar créditos a cantidades exentas o no constitutivas de renta.

3.5. Efectos del DDAN en la asignación de créditos

De acuerdo al número 5 de la letra A del artículo 14 propuesto el factor de asignación de crédito para el régimen general será cociente entre el SAC y la sumatoria del RAI y el DDAN descontado el IDPC pendiente de pago, mientras tanto que para el contribuyente acogido a la liberación de registros, corresponde al cociente entre el SAC y el RAI descontado el IDPC pendiente de pago, con un factor máximo igual al cociente entre la tasa del impuesto de primera categoría y la diferencia entre 100 y la tasa mencionada, de aquí se desprende que para un mismo contribuyente que no tenga REX al estar acogido al régimen general, obtendrá un factor de créditos menor que el contribuyente acogido a la liberación de registros beneficiándose este último y convirtiéndose esta franquicia atractiva para aquellos contribuyentes que posean empresas intensas en activo fijo.

A manera de ejemplo, para una empresa creada durante el año 2019 acogida al régimen general que no posee REX y se acogió al régimen de depreciación acelerada presenta el siguiente control de rentas empresariales al 31.12.2019 antes de imputación según Tabla 3.2.

Tabla 3.2 Control de rentas empresariales.

Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC al 31.12.2019 Con Devolución 27,00%
Saldos al 31.12.2019	\$11.500.000	\$10.000.000	\$1.500.000	\$ -	\$ 2.700.000

De acuerdo a los establecido en la letra i. del inciso segundo del número 5 del artículo 14 propuesto su factor promedio resultante es 0,306818 o 30,6818% de créditos disponible¹ contra los dueños según fórmula siguiente:

$$0,306818 = \frac{2.700.000}{10.000.000 + 1.500.000 - 2.700.000} \text{ ó } FACTOR = \frac{SAC}{RAI + DDAN - IDPC}$$

Mientras que al estar acogido al régimen de simplificación el mismo contribuyente estipulado en la letra ii. del mismo inciso, el factor promedio resultante es 0,369863 o 36,9863% que a su vez equivale al factor máximo (o 27/73) de acuerdo al inciso tercero del mismo número, según fórmula siguiente:

¹ El Crédito del año aún no está pagado, de acuerdo a la determinación del RAI según artículo 14 propuesto en mensaje 106-377.

$$0,369863 = \frac{2.700.000}{10.000.000 - 2.700.000} \text{ ó } FACTOR = \frac{SAC}{RAI - IDPC}$$

De aquí se desprende, que para un mismo contribuyente acogido a la liberación de registros, sus créditos irían incrementados en un 20,5% en comparación de aquél que solo se mantuvo en el régimen general.

3.6. Restricciones para ingresar al régimen de liberación de registros

De acuerdo al número 3 de la letra A del nuevo artículo 14 propuesto en el mensaje, quedarán liberadas de llevar registros aquellas empresas que no tengan rentas o cantidades en el actual registro REX; ahora bien, de acuerdo a las disposiciones transitorias del mensaje 107-366 para el caso del actual régimen atribuido o 14 A, en el artículo décimo transitorio se establecen las normas de armonización para la entrada en vigencia de la propuesta a partir del 1° de enero de 2019 aquí, el número 1 establece que el nuevo REX estará conformado por las cantidades presentes en los registros de rentas empresariales, las partidas de tributación cumplida que fueron devengadas por los socios accionistas imputadas en la columna de Rentas Atribuidas Propias, RAP, más el REX actual conformado por la rentas exentas y los ingresos no renta que mantendrían la misma calificación por su naturaleza tributaria, provenientes del registro FUNT previa reforma tributaria, por lo tanto, de aquí se desprende que toda empresa acogida actualmente al régimen atribuido que no haya retirado todas las utilidades cumplidas su tributación quedan inmediatamente excluidas de poder acogerse a la liberación de registros, de la misma manera en el número 3 del artículo décimo

primero transitorio están establecidas las normas de armonización del registro REX para los contribuyentes acogidos al régimen parcialmente integrado o 14 B, no habiendo en este caso algún agregado o modificación al registro existente actualmente, limitando a su acceso solamente a las empresas del régimen que actualmente tienen cantidades o rentas en el registro REX.

3.7. Propuesta de forma de determinar el registro RAI

En el artículo 14 letra A número 2 propuesto, agrega a lo que conocemos como renta afecta a impuesto finales la suma del REX negativo, lo cual hace variar la fórmula de cálculo conocido como se muestra en la Tabla 3.3. incrementándolo en la cantidad negativa del registro REX respecto a la forma actual compensando la pérdida generada de ese tipo de rentas.

Tabla 3.3. Nueva propuesta del registro RAI considerando la modificación propuesta.

Concepto	Monto
El CPT positivo determinado al término del año comercial respectivo según normas del N°1 del artículo 41 de la LIR.	(+)
<p>Por no formar parte del saldo del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas</p> <p>El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los remanentes de rentas o cantidades provenientes del ejercicio anterior anotados en los registros RAI, FUF y REX, que la LIR califica como provisorios.</p> <p>El saldo negativo del registro REX</p> <p>Estas partidas deben incorporarse reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.</p>	(+)
Saldo positivo del registro REX que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones al remanente inicial).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo).	(-)
Cantidades afectas al IGC o IA, determinadas al término del año comercial respectivo (se considera sólo el valor positivo que resulte).	(=)

3.8. Proposición del Registro SAC

El sistema de tributación actual promovido por la ley 20.780, que introdujo en la ley de la renta el actual artículo 14 letra B, sistema semi integrado, en el número 2 letra d, i, se encuentra definido el Saldo de Créditos no sujeto a restitución y en ii, el saldo de crédito sujeto a restitución, de aquí, en el mensaje de modernización tributaria en los artículos décimo y décimo primero se encontrarían las normas de armonización para los actuales regímenes A y B, manteniendo la concordancia del control de los créditos con el actual sistema semi integrado (o 14 B) de acuerdo a Tabla 3.4.

Tabla 3.4 Control de créditos de acuerdo a normas del mensaje 107-366.

SALDO ACUMULADO DE CREDITOS (SAC)				
Crédito Propio o Ajeno reajustado por IDPC				Crédito IPE
Primer Asignación		Segunda Asignación		Reajustado
No Sujeto a Restitución		Sujeto a Restitución		
1	2	3	4	5
Sin Devolución	Con Devolución	Sin Devolución	Con Devolución	Sin Devolución

Desde la Tabla 3.4 se desprende el siguiente análisis:

- Los créditos provenientes del régimen 14 A estarían sin restitución alguna, debido a que provienen de un régimen con tributación cumplida.
- Los créditos provenientes del régimen 14 B mantendrán su calidad de crédito sujeto a restitución, generados hasta el 31 de diciembre de 2018, debido a las circunstancias en las que fueron generados y en concordancia

con el artículo décimo primero de las normas transitorias propuestas por el mensaje.

Se seguirá rebajando desde el registro SAC el crédito por el IDPC y el IPE (Impuesto pagado en el extranjero, de acuerdo a las disposiciones del artículo 41 A vigente), por los retiros, remesas o distribuciones afectos a impuestos finales (IGC o IA, según corresponda) y gastos rechazados del artículo 21 inciso segundo de la LIR, salvo el impuesto de primera categoría una vez pagado.

Las imputaciones mantienen el orden de izquierda a derecha (ó desde 1 hacia 5 según Tabla 3.4)

De acuerdo a las normas de armonización en el registro SAC, los aumentos o disminuciones producidos por reorganizaciones empresariales irán columna a columna para todas las empresas del régimen general o 14 A.

3.9. Simplificación de registros como mecanismo de elusión o economía de opción

Para una empresa, estar o no en la liberación de registros puede generar diferencias a la hora de asignar créditos en sus retiros o dividendos, debido al mecanismo de cálculo para cada caso de alrededor de un 20%, según lo visto en el punto 3.5. Efectos del DDAN en la asignación de créditos.

En vista del esquema que se encuentra a continuación en la imagen 3.1, como economía de opción sin lugar a duda hay que evitar la configuración mostrada dado que en la percepción o devengamiento de los dividendos

generados por las inversiones a la empresa productora se contaminará con REX disminuyendo el crédito disponible para la sociedad de inversiones al momento del retiro, por lo que la empresa productora debe solo generar rentas propias.

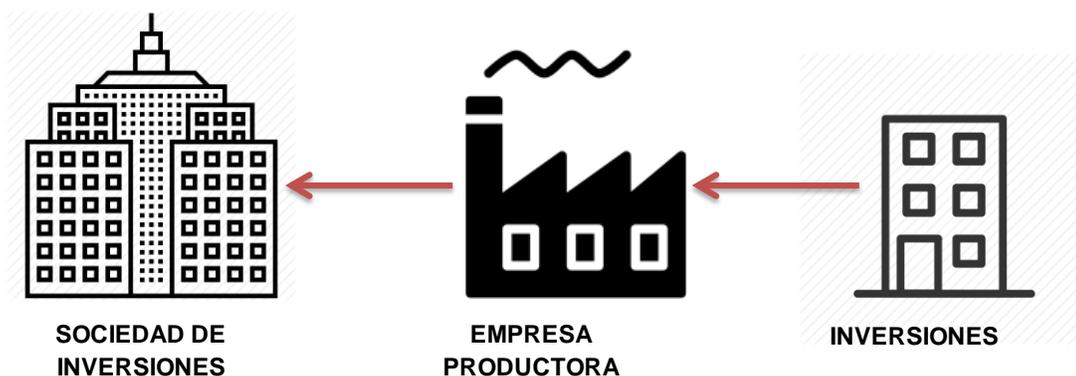


Imagen 3.1 Esquema de empresas dependientes de la sociedad de inversiones

Ahora bien, de existir al momento de entrada en vigencia de la reforma en su texto íntegro según el mensaje, utilizando el cuerpo legal en beneficio de los dueños de la sociedad de inversiones; las inversiones que tiene la empresa productora debe traspasarlas a la sociedad de inversiones como muestra la imagen 3.2 con el objetivo de poner fin a la generación de cantidades del registro REX, haciendo lo posible para agotarlas y entrar al régimen de liberación de registros.

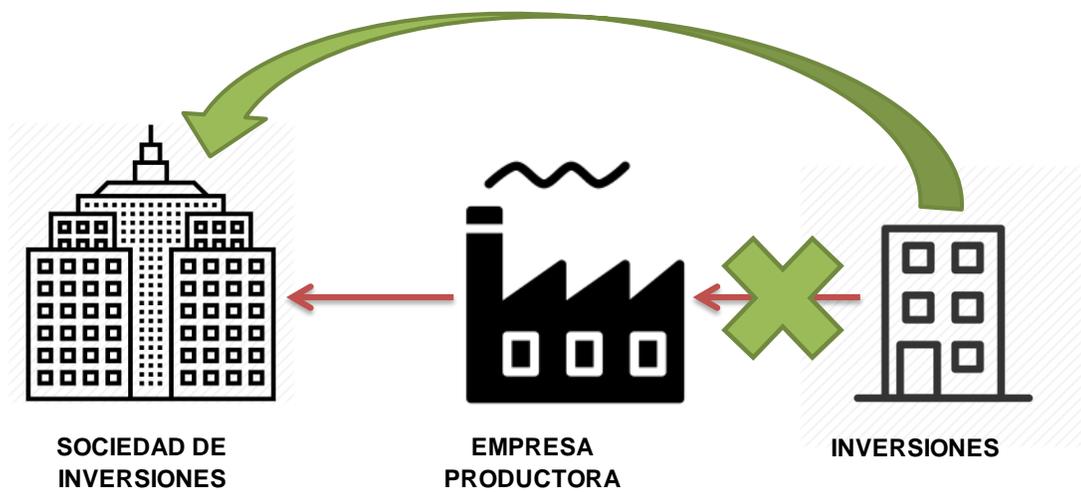


Imagen 3.2 Venta de inversiones a sociedad de inversiones

4. CONCLUSIONES

De acuerdo a las hipótesis planteadas en la presente investigación, relacionadas con: **“El hecho de simplificar el control de las utilidades y/o cantidades pendientes de tributación en los Impuestos Finales, podrían generarse riesgos de evasión”**. Se concluye que:

La simplificación en el control de utilidades, no constituiría un riesgo de evasión relevante, ya que el Servicio de Impuestos Internos a través de sus sistemas de información integrados, posee información suficiente para construir bases imponibles o al menos aproximarse a éstas (declaraciones de impuestos y/o declaraciones juradas); y de esta manera puede generar planes de fiscalización masivos o selectivos, que apunten directamente a estos contribuyentes que pretendan sacar ventajas de la posible eliminación de los registros. Además, cabe destacar que la propuesta de simplificación mantiene el control de los créditos en el registro SAC y para la imputación de los retiros o dividendos se debe reconstruir el registro RAI; considerando que la evasión consiste en una forma dolosa de disminuir o eliminar la base imponible, mecanismo que no sería posible bajo la propuesta de simplificación de registros. Por otro lado, el hecho de eliminar registros podría ser una buena oportunidad en pro de simplificar el sistema, obviamente en la medida que se implemente correctamente, ya que podría disminuir costos de controles para la administración tributaria y los costos de cumplimiento para los contribuyentes. Finalmente, entendemos que la ética tributaria profesional ha aumentado exponencialmente en estos últimos años, ayudado por la última reforma que incorpora las normas

generales antielusivas. En definitiva, estimamos que sería una muy buena oportunidad su instauración; eso sí, estableciendo sanciones drásticas a quiénes lisa y llanamente incumplan las normas.

El ánimo de la “simplificación tributaria” mediante la eliminación de registros principalmente se enfoca en que todas las distribuciones hacia los contribuyentes finales -socios y accionistas- se encuentren controladas en el registro de utilidades acumuladas, RAI, distribuidas todas con crédito, volviendo de esta manera al paradigma previo a la reforma impuesta por la ley 20.780, donde el sistema era completamente integrado y las utilidades generadas se controlaban a través del tiempo en el libro FUT, el cual, registraba las cantidades susceptibles de ser retiradas o distribuidas hacia los dueños y el crédito de estos fondos enterados en arcas fiscales directa o indirectamente por utilidades propias o ajenas.

Debido a las distorsiones que genera en la asignación de crédito la liberación de registros en comparación al régimen general, beneficiando a las empresas que tengan inversiones significativas en activos fijos y que efectúen depreciaciones aceleradas, respecto a una sociedad de inversiones que mantengan sus activos en capitales mobiliarios, cuyos activos generan rentabilidades consideradas no renta o exentas de impuesto, provocando una inequidad horizontal.

De acuerdo a los análisis efectuados y la redacción de la norma según la propuesta, la liberación de registros luce como un régimen excepcional obligatorio para todos aquellos contribuyentes que no tengan cantidades en el registro REX.

Por otro lado, “simplificar” según su definición natural, no se constituiría como tal, ya que trae consigo normas especiales para los procesos de reorganización empresarial, la devolución de capital, ingreso y salida de la franquicia.

Finalmente, y a modo de sugerencia se sugiere un “Régimen de emprendimiento, simplificación, capitalización, fomento al ahorro y reinversión”.

El presente régimen fomenta el emprendimiento desde el punto de vista que ayuda a aquellos contribuyentes que un promedio de ventas anual no superior a 25.000 UF gravándolos con un impuesto de primera categoría del 15%, mientras que, en el caso de la simplificación, elimina todos los registros existentes procurando registrar solamente las utilidades netas y el crédito asociado, excluyendo todas las actividades que generen rentas exentas o ingresos no rentas. La capitalización la produce haciendo tributar con impuestos finales en base a las distribuciones efectivas que realicen con un recargo del 10% es decir, los contribuyentes de impuestos finales tributan con un 25%.

Tipo de contribuyente:

Los empresarios individuales, empresarios individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, y las sociedades por acciones que cumplan con los requisitos del inciso sexto del artículo 14, que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría.

- Tipo de rentas:
- Empresa que ingresos no supere las 25.000.- UF de ventas anuales.
- Empresas o sociedades que generen rentas del número 3,4 y 5 del artículo número 20 de la LIR.
- Que no generen cantidades perteneciente al registro REX.

Forma de determinar las rentas:

- Estarán liberadas de practicar corrección monetaria.
- Podrá depreciar todo el activo físico inmovilizado instantáneamente.
- Reconocerá como gasto las existencias e insumos.
- Estarán solo llevarán registro de “Rentas propias pendientes de tributación” el cual contiene las rentas netas (después de impuesto) y SAC, con factor de asignación igual al del impuesto pagado.
- La base imponible está compuesta por los ingresos percibidos menos los gastos pagados, más todos los gastos rechazados del artículo 21 inciso segundo.
- Los gastos rechazos del artículo 21 inciso segundo se deberán rebajar del registro.
- Las distribuciones de los socios se llevarán el crédito asociado al IDPC de un 15% (incrementado) más un recargo sobre las utilidades netas de un 10% para la determinación de su IGC o IA.

En Resumen:

La empresa tributa con el Impuesto de Primera Categoría con una tasa del 15% y en las distribuciones tributarán los contribuyentes de impuestos finales, es decir, impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional según corresponda con una tasa del 25%, dándose como crédito el 15% pagado por la empresa, generándose una tasa efectiva final de un 10% que deberá ser desembolsada por los contribuyentes de los impuestos finales. La base imponible se determina considerando como regla general, sólo los ingresos percibidos y los egresos pagados. Si la diferencia entre estos ingresos y egresos es positiva, es decir, el contribuyente obtuvo utilidades tributables, la empresa pagará el Impuesto de Primera Categoría sobre dicha diferencia, y los dueños el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda por las distribuciones efectuadas.

Si la sociedad obtuvo pérdida tributaria, la empresa ni los dueños de la empresa pagarán Impuesto y podrán deducir la pérdida como un egreso al año siguiente.

5. BIBLIOGRAFÍA

Calderón P., 2014. “Fondo de utilidades tributables”. *Revista de Estudios Tributarios*, Vol., (10), pp. 69-97.

Catrilef, L., 2010. *FUT Fondo de utilidades tributables*, Legal Publishing Chile, Santiago.

Circular 15 del 30 de enero de 1986, “Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los artículos 8º, 69 y 97 del código tributario, por la ley nº 18.482”

Circular 49 del 14 de julio de 2016, “Circular 15 del 30 de enero de 1986, “Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los artículos 8º, 69 y 97 del código tributario, por la ley nº 18.482”.

Cuevas A., 2014. “Evolución del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984”. *Revista de Estudios Tributarios*, Vol., (9), pp. 9-48.

Decreto Ley, No. 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 08/02/2018.

Mensaje 107-366. “Mensaje de su excelencia el presidente de la república con el que inicia el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria”. Santiago, 23 de agosto de 2018.

Resolución exenta 130 del 30 de noviembre de 2016, “Establece formato de determinación de la renta líquida imponible y de los registros que deben llevar los contribuyentes, según el régimen de tributación por el cual opten a partir del 1 de enero de 2017, conforme a lo dispuesto en el Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la renta, vigente a partir de dicha fecha”.

Resolución exenta 2154 del 24 de julio de 1991, “Sustituye resolución exenta n° 891, de 1985, y mantiene la obligación de determinar la renta líquida imponible de primera categoría de la ley de la renta y las utilidades tributables y otras partidas en los libros o documentos que se indican”.

Salort, V., 2016. *Nuevos regímenes de tributación con vigencia a contar del 1° de Enero de 2017*, Ediciones digitales y desarrollo de software limitada, Santiago.

Walker M., R. 2018. “Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del código tributario”. *Revista de Estudios Tributarios*, Vol., (18), pp. 127-159.

Yáñez J., 2015. “Evasión Tributaria: Atentado a la equidad”. *Revista de Estudios Tributarios*, Vol., (13), pp. 171-206.

6. ANEXOS

6.1 Registro extracontable

Debido a que nuestros múltiples sistemas de tributación, los registros tributarios o registros auxiliar denominado por la autoridad tributaria como RRE (registros de rentas empresariales) han formado parte de la historia de cada una de las compañías, ya sea para el control de las utilidades pendientes de tributación y el control de los créditos disponibles para las distribuciones para socios acciones para el pago de los impuestos finales, global complementario o impuestos adicional.

Actualmente los regímenes tributarios en Chile referidos a los impuestos empresariales están actualmente estipulados en el decreto de ley 824 publicado el 31 de diciembre del 1974, su última modificación fue el 08 de febrero del 2016 según ley 20.899, la cual perfeccionaba las modificaciones introducidas por ley 20.780, existiendo actualmente los siguiente:

- Artículo 22 al 28
- 14 ter letra A
- 14 ter A N°3 de exención IDPC (Ex 14 quater + // 14 Bis -)
- 14 A Atribuido
- 14 B Parcialmente Integrado
- 14 c+ 20 N°1 b (artículo 96 al 100 ley 18.045)
- 14 A + 14 ter C postergación hasta T.G.
- 14 B + 14 ter C postergación hasta Ejercicio Siguiete

- Rentas presuntas
- Simplificación de rentas presuntas circular 51/2004 y DS 344
- D.L 701
- Artículo 21 (aplicación y 14 ter A)

6.1.1. Definición

Hasta el 31.12.2016 los registros tributarios comprendían el FUT que abarcaba un conjunto de partidas, los cuales fueron homologados dependiendo del régimen de tributación que optaron las empresas, el fondo de utilidades reinvertidas y el registro de retiros en exceso.

6.1.2. Objetivo de los registros contables

Los libros auxiliares establecidos por el actual régimen tributario establecidos por la resolución exenta 130 del 2016 se encuentran descrito según tabla 2.1.

Tabla 6.1 Resumen de registros u obligaciones a llevar según régimen.

Para régimen 14 A:	Para el Régimen 14 B:
Controlar las utilidades de tributación cumplida, RAP.	Controlar las Utilidades pendientes de tributación, RAI.
Controlar Créditos disponibles, SAC.	Controlar los Créditos sujetos a restitución, SAC nuevo.
Determinar el orden de imputación de las distribuciones de la compañía.	Controlar los Créditos previos a reforma sin restitución, SAC antiguo.
Controlas las Diferencias de depreciación entre la financiera y la tributaria.	Controlas las Diferencias de depreciación entre la financiera y la tributaria.
Controlas Rentas exentas disponibles, REX.	Controlas Rentas exentas disponibles, REX.

(*) Tanto el registro bajo resolución 130 correspondientes al exceso de retiro, como el registro FUR es controlas los auxiliares que mantienen los saldos en cada uno de los registros

6.2. Sistema tributario en Chile

6.2.1. Inicios

La configuración del sistema tributario chileno, ha reflejado la realidad del país desde el punto de vista de las rentas generadas en él y sus necesidades sociales; es por esto, que la importación de bienes en un comienzo jugaba un rol principal, que al pasar el tiempo fue desplazado por la exportación, pasando por la sucesiva incorporación de tributos hasta la emisión de la primera ley de la renta en el año 1923.

6.2.2. Reforma de 1954

Mediante la ley 11.575 de 1954 se introduce una serie de modificaciones sustanciales entre las cuales cabe mencionar:

- La revalorización fija y permanente del activo inmovilizado con una tasa del 4% para las rentas comprendidas por los beneficios de la industria, comercio, minería y metalurgia.
- Ampliación del concepto de aumento de capital.
- Valorización en sueldos vitales de la escala del impuesto global complementario
- Introducción del costo de amortización según costo de reposición en las rentas de la industria y comercio.
- El no computo de las rentas provenientes comprendidas por los beneficios de la industria, comercio, minería y metalurgia mientras no sean retiradas.

Cabe mencionar este último punto debido a que marca un precedente a lo que sería el FUT producto de la reforma de 1984, sin embargo, debido al abuso de esta franquicia y las dificultades de administración, se generó una gran evasión restringiendo su uso mediante la ley 12.861 de 1958 a sociedades compuestas a lo menos por 3 socios.

6.2.3. Ley de impuesto a la renta 1974

El 31 de diciembre de 1974 se dictó el decreto Ley 824 donde en su doble articulado, yace el texto original de la Ley de la Renta donde sus puntos a destacar son:

- El impuesto adicional a las sociedades anónimas.
- Reemplazo del sistema de reajustibilidad del capital propio por uno de ajuste integral de activo y pasivo.

6.2.4. Reforma de 1984

Debido a la contingencia económica que pasaba el país durante la década de los 80s, a partir del año 1982 se gesta una modificación del sistema tributario de entonces, finalmente, la Junta de gobierno de ese entonces aprueba el proyecto de Ley bajo número Ley 18.293, introduciendo una serie de cambios, pasando principalmente de un sistema de atribución a uno de postergación de los impuestos finales hasta su percepción mediante retiro o distribución efectiva con el fin de dar a la industria y el comercio más capacidad de inversión y ahorro con la integración de los impuestos finales.

6.2.5. Otras Reformas

Posterior a la reforma de 1984, siguieron produciéndose alteraciones en el cuerpo legal en cuanto a ciertos detalles y cifras; desde el punto de vista del

contribuyente, se crearon y luego derogaron dos regímenes conocidos como el Artículo 14 bis y el Artículo 14 ter.

6.2.5.1. Contribuyente artículo 14 Bis

Con el objetivo de crear un régimen para un contribuyente productivo en crecimiento sea crea el artículo 14 bis el cual poseía la obligación de llevar contabilidad completa y poseer un promedio de ingresos menores a 5.000 UTM en los últimos 3 años de existencia, se excluía de una serie de obligaciones como eran:

Llevar detalle de utilidades tributarias y otros ingresos que se contabilizan en el “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de las Utilidades Tributables”

- Practicar inventarios
- Aplicar la corrección monetaria
- Efectuar depreciaciones
- Confeccionar balance general anual

Su principal ventaja yacía en que solo estaba afecto al impuesto de primera categoría los retiros en especies o dinero efectuados por los propietarios, socios o comuneros, por lo que la tributación con impuestos finales estaba postergada indefinidamente. Su estadía mínima y permanencia consistía en periodos de 3 años consecutivos y sus razones para quedar excluidos del régimen consistían en obtener ingresos superiores a 1.000 UTM por rentas de capital y/o bienes raíces u obtener ingresos superiores a 7.000 UTM.

6.2.5.2. Contribuyente artículo 14 Ter

El contribuyente del tipo artículo 14 Ter, estaba orientado principalmente a las empresas constituidas por el empresario individual y el empresario individual de responsabilidad limitada, por sus requisitos copulativos estaba principalmente enfocado en un contribuyente que desarrollara eminentemente una actividad industrial, se excluía de una serie de obligaciones como:

- Llevar contabilidad completa
- Practicar inventario
- Confeccionar balance
- Efectuar depreciaciones
- Llevar detalle de utilidades tributarias y otros ingresos que se contabilizan en el “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de las Utilidades Tributables”
- Aplicar corrección monetaria

Su principal ventaja yacía en que la base imponible del impuesto de primera categoría era la diferencia entre sus ingresos y egresos. Su estadía mínima y permanencia consistía en periodos de 3 años consecutivos y sus razones para quedar excluidos del régimen consistían en obtener ingresos superiores a 7.000 UTM en un años comercial, obtener una promedio de ingresos mayor a 5.000 UTM en 3 años o no cumplir con los requisitos de ingreso.

6.2.6. Reforma de 2014

Debido a que el escenario nacional durante 20 años desde 1984 cambió desde un país con déficit fiscal a uno con capacidad de ahorro; sumado a esto, los vicios que se generaron por el mal uso del sistema integrado con la postergación de

los impuestos finales el ejecutivo decide enviar un proyecto de modificación al sistema tributario, derogando parcialmente el paradigma del FUT con la intención de buscar más recursos para poder financiar los proyectos sociales propuestos, así, crea una serie de regímenes que de acuerdo a la constitución societaria principalmente podrían gozar de ciertas características en el ámbito de la integración y postergación de los impuestos finales.

6.2.6.1. Régimen atribuido 14 A

El régimen atribuido, conocido como contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales, está constituido por aquellas sociedades que no sean en comanditas por acciones o sociedades por acciones, el cual busca la atribución de la renta líquida imponible a los contribuyentes de impuestos finales pero con una tasa menor (25% respecto al 27% del régimen B) y sin la restitución del crédito de primera categoría, convirtiendo este régimen integrado totalmente.

6.2.6.2. Régimen parcialmente integrado 14 B

El régimen parcialmente integrado conocido como contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujeto al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial del crédito en los impuestos finales o 14 letra B, es un régimen alternativo para quienes cumplan los requisitos del 14 letra A pero obligatorio para cualquier sociedad por acciones o comanditas por acciones, a diferencia del régimen atribuido o 14 A este, no atribuye la renta líquida imponible y calcula las base afecta a impuestos finales en base al capital propio tributario (Ver 2.3.11 RAI), aquí, se puede postergar la imputación de los

impuestos finales indefinidamente pero, se debe restituir el 35% del impuesto de primera categoría utilizado como crédito, sin mencionar la tasa del 27% respecto al 25% del régimen atribuido (o 14 A).

6.2.6.3. Otros contribuyentes 14 C

Los otros contribuyentes son aquellos que no se encuentran definidos dentro del artículo 14, así califican los acogidos al artículo 14 ter letra A), que de igual manera deben atribuir sus rentas a sus propietarios según los establecido para el régimen de renta atribuida (14 A), de igual manera lo harán los contribuyentes bajo el sistema de renta presunta.

6.2.6.4. Régimen simplificado 14 Ter Letra C

Con miras, a ayudar al sector de la pequeña y mediana empresa, PYME², el ejecutivo propuso la creación del contribuyente denominado 14 Ter Letra C, el cual tributa por la diferencia entre sus ingresos y egresos del periodo, liberado de la contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones y llevar los registros planteados en el artículo 14 A o 14 B (RAI, RAP, REX, SAC) y con la alternativa de la exención del impuesto de primera categoría en el caso que su composición societaria sean puros contribuyentes del impuesto global complementario.

² El Ministerio de Economía clasifica las empresas de acuerdo al nivel de ventas. Considera como Empresas Pequeñas a las que venden entre UF2.400 y UF25.000 al año y como Empresas Medianas las que venden más de UF25.000 al año, pero menos de UF100.000. Esto implica que en términos de ventas anuales se define como PYMES a las empresas que se encuentran en el rango de UF2.400 a UF100.000.

6.2.7. Mensaje 107-366

En la propuesta del Mensaje 107-366 debido al cambio del artículo 14 y de aquí, los contribuyentes del impuesto de primera categoría se hacen imperioso una armonización entre el actual sistema y el propuesto, debido a esto en el articulado transitorio, los contribuyentes acogidos al actual artículo 14 letra A y letra B respectivamente quedan libres de acogerse al nuevo artículo 14 letra A, que es considerado el régimen general o artículo 14 letra D conocido como cláusula PYME.

6.2.7.1. Régimen general con contabilidad completa

El régimen general, descrito como el artículo 14 letra A, rentas provenientes de empresas obligadas a declarar el impuesto de primera categoría según rentas efectiva determinada con contabilidad, constará los registros RAI, DDAN, REX y SAC con la posibilidad de ser liberados de registros siempre y cuando no tengan rentas que deban ser controladas en el registro REX, que en caso de llegar una de este tipo deberán reconstruir todos los registros. Las utilidades en este caso serán consideradas según la determinación del RAI menos el impuesto de primera categoría pendiente pago.

6.2.7.2. Régimen de sin contabilidad completa

Todas las rentas presuntas y aquellas que se determinen efectivamente sin contabilidad se encontrarán reguladas en el artículo 14 letra B denominadas como rentas provenientes de empresas que declaren el impuesto de primera categoría determinado sin contabilidad completa.

6.2.7.3. Régimen pequeña y mediana empresa (PYME)

Con el fin de ayudar y dar liquides a la pequeña y mediana empresa el nuevo artículo 14 en su letra D denominado Clausula PYME, el cual, por cumplir una serie de requisitos, tendrá las siguientes garantías:

- Tributará con una tasa de impuesto de primera categoría diferenciada establecida en el nuevo artículo 20, que en un principio es un 2% menor que el régimen general (27%).
- No será necesario aplicar la corrección monetaria del artículo 41.
- Podrá depreciar instantáneamente todos los activos fijos.
- Podrá reconocer como gastos todas las existencias e insumos no enajenados durante el año comercial.
- Está liberada de llevar el registro DDAN.
- Podrá reconocer solamente los ingresos percibidos y solo los gastos pagados.

6.3. Registros extracontables en renta

6.3.1. Registros al 31.12.1984

Hasta la entrada en vigencia de la reforma de 1984, existió un libro de control llamado “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de las Utilidades Tributables” donde se controlaban las utilidades generadas y pendientes de ser retiradas o distribuidas por los socios dueños de las empresas.

6.3.2. Fondo de utilidades tributables (FUT)

Desde la publicación de la Ley No. 18.298 el 01 de enero de 1983 cuyo objetivo fue generar un sistema tributario con miras al ahorro y la inversión producto

del escenario económico que vivía el país en ese entonces, cambia totalmente el paradigma conocido, pasando de un sistema en base devengada a uno con base percibida con integración de los créditos pagados por las empresas en favor de los propietarios como se muestra en la Tabla 6.2.

Tabla 6.2 Línea del tiempo de los registros tributarios

Sistema Antiguo				FUT Administrativo		
Sistema Antiguo				Sistema de tributación integrada: IDPC e impuestos finales por retiros o distribuciones		
1923	1954	1974	1983	1984	1986	1989
Ley 3.996; ley de la Renta; búsqueda del financiamiento del gasto público; diversos cuerpos legales cuyo objetivo era gravar la importación y exportación de bienes principalmente	ley 11.575 modificaciones de mejoras impuesto a la renta	D.L 824 Ley de impuesto a la renta, vigente a la fecha	Utilidades devengadas con tributación cumplida	Inicio del FUT ; ley N18.293 ; resolución Exenta 891/1985 instruye sobre registro FUT; circular 27/84	Inicio del FUT Devengado; Ley 18489; circular 12/1986 P.P.U.A; circular 59/86	Ley 18.775; sistema de tributación especial impuestos de 1 categoría, solo por utilidades retiradas o distribuidas. 14 BIS

Vigencia del FUT							RRE
Sistema de tributación integrada: IDPC e impuestos finales por retiros o distribuciones							
1990	1998	2001	2007	2012	2014	2016	2018
Ley 18.985, regresa el sistema de tributación de impuesto de primera categoría base devengada; FUT Devengado, Retiros en Exceso; Circular 60/1990; circular 40/1991; resolución exenta número 2154/1991; circular 17/1993 ; Ley 19.398/1995 retiros presuntos circular 37/1995	Ley 19.506 modificaciones al 14BIS; Ley 19578; Reversión en acciones de pago S.A. Abiertas; circular 70/1998	Ley 19.738; ley de lucha contra la evasión; Restricciones el uso de las Perdidas Tributarios; depreciación Acelerada FUF; Reversiones en acciones de pago S.A. Cerradas; circular 65/2001; circular 27/2003 EIRL; Circular 48/2003 retenciones de impuesto adicional	Ley 20170; 14ter; circular 17/2007; Ley 20.291; modificaciones al artículo 14 BIS; ley 20.455; creación del 14 Quater ; LEYES CRECIMIENTO PAIS	Ley 20.630; cambio de tasa del IDPC; homologación del tratamiento de los gastos rechazados en Sociedad anónimas y de personas; circular 45/2013	Ley 20780, eliminación del registro Fut; incorporación del concepto "Atribución"; modificaciones al código tributario Normas Anti elusivas	Ley 20899; resolución exenta 130/2016; circular 49/2016, fija los nuevos registros para los regímenes 14 A y 14 B, normas de armonización	Mensaje 107-366, medidas de simplificación de los regímenes tributarios; Liberación de los registros; transparencia tributaria; Clausulas Pymes

La creación del FUT tuvo como objetivo tener un control de las utilidades susceptibles de ser retiradas o distribuidas por los propietarios de las empresas, estando obligados a preparar el registro los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas mediante contabilidad completa y balance general, ya sea por obligación o voluntariamente³.

Así el 24 de julio de 1991 emana la resolución No. 2.154 la cual tiene por objetivo la creación y reglamentación del libro FUT llamado “Registro de renta líquida imponible de primera categoría y fondo de utilidades tributables”, en dicho texto se reglamenta:

- La obligatoriedad de llevar el libro
- La obligación de anotar en forma detallada la determinación de la renta líquida imponible o pérdida tributaria, incluyendo otras utilidades con o sin derecho a crédito de primera categoría susceptibles de ser retiradas o distribuidas a los dueños de las empresas
 - La individualización de los socios y las cantidades correspondientes al crédito de primera categoría para el impuesto global complementario o adicional incluyendo las cantidades afectas a los gastos rechazados atribuibles a los socios.
- La anotación de las utilidades constitutivas de no renta, exentas de los impuestos global complementario o adicional y aquellas que solo

³ En este caso figuran las sociedades de profesionales que pueden optar a declarar sus rentas en base a renta efectiva o las actividades calificadas como renta presunta en ese entonces: Actividad agrícola, minería y transporte

fueron gravadas con el impuesto único de primera categoría conformando así el registro fondo de utilidades no tributables (FUNT).

- Los contribuyentes cuyas actividades estaban clasificadas en la primera categoría no acogidos al sistema de pago de impuestos finales en base a retiros o distribución autorizados a llevar contabilidad simplificada o una planilla de ingresos y egresos debían anotar el detalle de la determinación de la renta líquida imponible al dorso del balance general.

Sin embargo, debido a la carga que conlleva su mantención los contribuyentes que tengan escaso movimiento, estaban facultados de generar anotaciones en el Libro de Inventario y Balances en reemplazo del libro FUT; la definición de escaso movimiento estaba definida por los siguientes parámetros, no siendo necesariamente copulativos:

- Escaso capital
- Poco personal dependiente
- Fuente generadora de la renta proveniente de una sola actividad
- Bajo monto de las operaciones efectuadas en el ejercicio
- Escaso número de transacciones efectuadas en el ejercicio
- Percepción o devengo de no más de un tipo de renta

6.3.2.1. Utilidades con crédito

Al momento de determinar la renta líquida imponible al final del año comercial o según término de giro la parte neta de esta se registraba en una columna asociada

al año de su generación, donde se le asociaba un crédito y a su vez, su factor de incremento⁴ propio correspondiente al año según tabla 2.3.

Tabla 6.3. Tasa de impuesto de primera categoría según el año comercial.

Año Comercial	Tasa [%]	Factor de incremento
1984 a 1988	10	0,11111
1989	0	0
1990	10	0,11111
1991 a 2001	15	0,17647
2002	16	0,190476
2003	16,5	0,197604
2004 a 2010	17	0,204819
2011 a 2013	20	0,25
2014	21	0,265822
2015	22,5	0,290322
2016	24	0,315789
2017	25	0,333333
2017	25,5	0,342281
2018	27	0,369863

6.3.2.2. Utilidades sin crédito

Al momento de determinar la renta líquida imponible ya sea por término de giro o año comercial, la parte correspondiente al impuesto de primera categoría se debía registrar en una columna aparte donde se reconocía que su retiro carecía de crédito asociado, al igual que sus reajustes debido a la corrección monetaria.

6.3.2.3. Crédito de Impuesto de primera categoría

(IDPC)

De la renta líquida imponible, la parte que corresponde al impuesto de primera categoría pagado por la empresa se debía registrar aparte

⁴ El factor de incremento corresponde a una cantidad tal que al ser multiplicada por la utilidad neta denota la cifra correspondiente al crédito por impuesto de primera categoría asociado

6.3.2.4. Gastos rechazados

Los gastos rechazados se dividen principalmente en 3 grandes grupos:

- Aquellos gastos no correspondientes al giro de la empresa.
- Aquellos gastos que no son considerados como tal y deben agregarse a la renta líquida imponible debidamente reajustados y luego rebajados del registro FUT correspondientes el inciso segundo del artículo 21; en esta partida figuran:

El impuesto de primera categoría.

El impuesto único del artículo 21 de la LIR.

El impuesto sobre las diferencias nominales y de colocación de los valores establecidos en el número 3 del artículo 104 de la LIR.

Los intereses, reajustes y multas pagadas al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones creadas por Ley.

El exceso sobre el 4% sobre los ingresos o ventas por servicios pagados por concepto de royalty según el número 12 del artículo 31 de la LIR.

La parte de la patente minera que no pueda deducirse como gasto.

- Aquellos gastos realizados en beneficio de los socios o algún integrante que no tienen relación con el giro de la empresa o no son razonables.

6.3.3. Fondo de utilidades financieras (FUF)

Las utilidades financieras eran aquellas que se generaban producto de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, reflejaban el mayor desgaste del activo en el ejercicio y correspondía a una utilidad real extra temporaria, que por

su calidad como tal carecía de crédito por impuesto de primera categoría en el momento de su creación que era susceptible de ser retirada.

6.3.4. Fondo de utilidades no tributables (FUNT)

El fondo de utilidades no tributables estaba conformado por 3 grupos de rentas, la primera consistía en aquellas que estaban exentas de los impuestos finales, pero que sin embargo abultaban la base para la determinación de estos, el segundo correspondía a los ingresos calificados como no renta y por lo tanto siquiera calificaban para el cómputo de la base y el tercer grupo constituidos a las rentas afectas al impuesto único de primera categoría.

Ejemplos de rentas exentas de los impuestos finales (Impuesto global complementario) son:

- Rentas de fuente argentina producto del tratado para evitar la doble tributación
- Dividendos distribuidos desde acciones pertenecientes al capitalismo popular

Ejemplo de ingresos no rentas:

- Devoluciones de capital
- Enajenación de derechos de propiedad intelectual o industrial en caso de ser inventor o autor
- Ingresos generados por una empresa adscrita al régimen de renta presunta.

En el caso de rentas afectas al impuesto único de primera categoría lo era en su momento el mayor valor obtenido en la venta no habitual de acciones de

sociedades anónimas cuando entre la adquisición y enajenación haya transcurrido más de un año y otras operaciones que el antiguo artículo 17 No. 8 catalogaba como rentas gravadas con impuesto en carácter de único.

6.3.5. Fondo de utilidades de balance (FUB)

El fondo de utilidades de balance estaba compuesto por utilidades susceptibles de ser retiradas que no corresponden a capital o algunos de los otros registros (FUT, FUF o FUNT) debido a su naturaleza se debían reconocer y se generaban debido a:

- Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados emitidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G.
- Instrucciones emanadas por la Superintendencia de Valores y Seguros.
- Otras instituciones que regulan algunas actividades en particular.
- Normas legales que regulen el tratamiento de partidas de esta índole.

Las utilidades pertenecientes a estas partidas se encontraban afectas al impuesto global complementario o adicional según correspondiera, sin embargo este tipo de ajustes no forman parte del capital propio tributario ya que no representan inversiones efectivas para la sociedad o empresa.

6.3.6. Retiro en exceso

Los retiros en excesos eran aquellos retiros o distribuciones efectivas aun cuando no existían utilidades pendientes de tributación en la empresa o sociedad

donde se ejecutaban, debido a que consistían en un flujo efectivo se consideraban cantidades pendientes de tributación las cuales debían ser imputadas a utilidades futuras.

Al 31 de diciembre de 2014 los retiros en excesos debían ser registrados aparte del registro FUT a la espera de utilidades nuevas para ser imputados, siendo partidas pertenecientes a la sociedad o empresa; en el caso de término de giro se extinguía su obligación y lo mismo pasaba en el caso de la fusión por absorción o impropia. Finalmente, en el caso de la conversión de la sociedad dependiendo del contribuyente quedan a la espera de ser afectados con el impuesto global complementario o adicional mientras que excepcionalmente si el cesionario era una sociedad anónima o por acciones dicha cantidad quedaba afectada con el impuesto único del artículo 21 de la LIR (35 %).

Entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, debido a las modificaciones que introdujo la Ley No. 20.780 en su cambio al artículo 14 de ese entonces, la figura de retiro en exceso desaparece quedando solo los saldos existentes a la fecha y ordenando su actualización periodo a periodo esperando la llegada de utilidades donde puedan ser imputados en las disposiciones transitorias más la individualización de los socios tenedores de los retiros en exceso ejecutados.

A partir del 01 de enero de 2017 en adelante, la figura de retiro en exceso sigue sin existir quedando solo las cantidades pendientes de tributación con el registro de contribuyentes dueño de los retiros pendientes de tributación. Dependiendo del régimen al cual se adscribe la sociedad o empresa se imputarán los retiros en excesos remanentes hasta su total extinción.

6.3.7. Reinversiones, Fondo de utilidades reinvertidas (FUR)

Desde el punto de vista de las reinversiones, el ejecutivo normalizó las reinversiones para el incentivo del movimiento de capital de una empresa a otra postergando la tributación para incentivar la inversión, a continuación se enumeran los respectivos cuerpos legales que abren esta opción para los distintos tipos de sociedades anónimas

Ley 19.578 incorpora sistema de reinversiones para sociedad anónimas abiertas 1998.

Ley 19.738 incorpora sistema de reinversiones para sociedades anónimas cerradas 2001

Desde el 1 de enero de 2013 producto de las modificaciones introducidas por la Ley No 20.630 del año 2012 se estableció que las reinversiones debían ser escrituradas públicamente, anterior a esto las inversiones estaban amparadas en la circular No 60 de 1990 al cual establecía la no necesidad debido a que todos los haberes de los socios constituían aumento de capital y a su vez eran parte del costo tributario, dejando claro que el movimiento de los fondos debía hacerse en un plazo de 20 días y que de no ser así debería soportar los impuestos finales en caso de provenir del FUT o FUNT.

Desde el 1 de enero de 2015 producto de la Ley No. 20.780 las reinversiones hechas por sociedad de personas no iban a entrar en el FUT de la sociedad receptora siempre y cuando el aporte se materializaba posterior a la fecha de entraba en vigencia de la norma en comento (1 de enero de 2015). También de la misma manera, se creó el registro fondo de utilidades reinvertidas, FUR, que

individualiza a los aportantes de las reinversiones con sus respectivos créditos asociados.

6.3.8. Armonización de registros desde el 01.01.2017.

Debido a las modificaciones introducidas por la reforma establecida por la Ley No. 20.780 dependiendo del régimen que sociedad o empresa quiera optar deberá trasponer una serie de registros.

6.3.8.1. Régimen atribuido 14 A

Para el régimen atribuido establecido en el artículo 14 A de la LIR, según las disposiciones transitorias dispuestas en la Ley No. 20.780 al 01 de enero de 2017 los registros iniciales se conformarán como se muestra en Tabla 2.4:

Tabla 6.4. Armonización de registros según Ley 20.780 para contribuyentes acogidos al régimen 14 A.

Registro nuevo	Registro antiguo
RAP	-
DDAN	FUF
REX	- FUNT - Rentas Exentas de Impuesto Global Complementario o adicional. - Ingresos No Renta - RAIPCU. (INR) - Rentas de Fuente Argentina. - FUNT Impuesto Sustitutivo - Utilidades anteriores al 01.01.1984
STUT	Rentas netas pendientes de tributación (FUT) e impuesto de primera categoría determinado al 31.12.2016
SAC antiguo	Sumatoria de créditos asociados al FUT
TEF	SAC antiguo/(STUT-IDPC AT 2016)

6.3.8.2. Régimen parcialmente integrado 14 B

Para el régimen atribuido establecido en el artículo 14 B de la LIR, según las disposiciones transitorias dispuestas en la Ley No. 20.780 al 01 de enero de 2017 los registros iniciales se conformarán como se muestra en tabla 2.5:

Tabla 6.5. Armonización de registros según Ley 20.780 para contribuyentes acogidos al régimen 14 B.

Registro nuevo	Registro antiguo
RAI	-
DDAN	FUF
REX	- FUNT - Rentas Exentas de Impuesto Global Complementario o adicional. - Ingresos No Renta - RAIPCU. (INR) - Rentas de Fuente Argentina. - FUNT Impuesto Sustitutivo - Utilidades anteriores al 01.01.1984
STUT	Rentas netas pendientes de tributación (FUT) e impuesto de primera categoría determinado al 31.12.2016
SAC antiguo	Sumatoria de créditos asociados al FUT
TEF	SAC antiguo/(STUT-IDPC AT 2016)

6.3.9. Rentas afectas Propias (RAP)

Las rentas afectas a primera categoría se conformarán según lo dispuesto en la Tabla 2.6:

Tabla 6.6. Determinación Rentas o cantidades generadas por la propia empresa (RAP) según Ley 20.780 para contribuyentes acogidos al régimen 14 A.

Concepto	Monto
Saldo positivo de renta líquida imponible determinada desde el artículo 29 al 33 número 5 de la LIR	(+)
Las rentas percibidas o devengadas por la empresa que se encuentran exentas del IDPC	(+)

Otras cantidades percibidas o devengadas por la propia empresa durante el año comercial respectivo, que no hayan formado parte de la RLI o de las rentas exentas del IDPC, pero que se encuentren gravadas con IGC o IA.	(+)
Las cantidades correspondientes al inciso segundo del artículo 21 de la LIR (pudiendo así hacer el registro negativo), Reajustadas	(-)
Rentas afectas a primera categoría	(=)

6.3.10. Rentas afectas a impuesto finales (RAI)

El registro de rentas afectas a impuestos finales se conformará según Tabla 2.7:

Tabla 6.7. Determinación del registro RAI según circular 49 del año 2016.

Concepto	Monto
El CPT positivo determinado al término del año comercial respectivo según normas del N°1 del artículo 41 de la LIR.	(+)
Por no formar parte del saldo del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los remanentes de rentas o cantidades provenientes del ejercicio anterior anotados en los registros RAI, FUF y REX, que la LIR califica como provisorios. Estas partidas deben incorporarse reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	(+)
Saldo positivo del registro REX que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones al remanente inicial).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo).	(-)
Cantidades afectas al IGC o IA, determinadas al término del año comercial respectivo (se considera sólo el valor positivo que resulte).	(=)

6.3.11. Diferencia entre depreciación acelerada y normal (DDAN)

El registro de diferencia entre depreciación acelerada y normal estará conformado como su nombre lo dice por la diferencia según Tabla 2.8

Tabla 6.8. Computo de la diferencia entre depreciación acelerada y normal.

Concepto	Monto
Depreciación normal de los activos	(+)
Depreciación acelerada de los activos según los números 5 y 5 bis del artículo 31 de la LIR	(-)
Susceptible de retiro y afecta a los impuestos finales	(=)

6.3.12. Rentas exentas de primera categoría (REX)

El registro de rentas exentas de primera categoría estará conformado según Tabla 2.9:

Tabla 6.9. Determinación del REX.

Concepto	Monto
Rentas exentas de impuesto global complementario o adicional	(+)
Ingresos no constitutivos de renta	(+)
Cantidades percibidas a título de retiro o dividendo provenientes de otras empresas, Rentas generadas hasta el 31.12.1983 y utilidades afectadas con ISFUT, Rentas provenientes del registro RAP, Otras rentas percibidas (14 ter letra A, 14 letra C N°s 1 y 2)	(+)
Costos, gastos y desembolsos imputables a las rentas de estas características	(-)
Rentas exentas de primera categoría o ingresos no rentas susceptibles de ser retirados	(=)

6.3.13. Saldo acumulado de créditos (SAC)

El saldo acumulado de créditos tiene por objetivo mantener un control de los créditos generados o recibidos por las empresas o sociedades obligadas a llevar contabilidad completa y balance general que debido a su composición societaria o

voluntad se acogieron a los regímenes 14 A o 14 B de la LIR en favor de sus dueños o accionistas.

6.3.13.1. Saldo acumulado de créditos para los contribuyentes acogidos al artículo 14 A

6.3.13.1.1. SAC Antiguo en régimen 14 A

En el SAC antiguo permanecerá registrado aquellos créditos generados hasta el 31.12.2016

- Créditos asociados al FUT
- Créditos totales disponibles contra impuestos finales

Adicionalmente, se deberán mantener los créditos no extinguidos que sobrepasen la cuota correspondiente al impuesto global complementario como es el caso de:

- Créditos extranjeros
- Créditos por CBR
- Créditos asociados a término de giro (artículo 38 bis) en caso

se haber sido pagados con créditos anteriores.

6.3.13.1.2. SAC Nuevo en régimen 14 A

El SAC nuevo controla todos aquellos créditos generados posteriormente al 01.01.2017, dichos créditos por lo general provienen desde rentas generadas por modificaciones societarias o empresariales, debido a que en esencia los contribuyentes del artículo 14 A devengan todas las rentas generadas durante el periodo; pertenecen a este registro los créditos asociados a:

- El cambio de régimen de tributación desde una 14 B a 14 A debido al saldo de utilidades pendientes de tributación.
- Los créditos asociados a la fusión de una empresa 14 B con una 14 A siendo la continuadora 14 A, debido al término de giro que debe ejercer la 14 B durante la operación gatillando la tributación de las utilidades remanentes.
- Los créditos asociados de una empresa 14 B que hace término de giro en instancias que una 14 A es dueña por las utilidades remanentes durante el año comercial en curso durante el cese de operaciones.

6.3.13.2. Saldo acumulado de créditos para los contribuyentes acogidos al artículo 14 B

Debido a que este tipo de contribuyente está afecto a una restitución de una parte del crédito otorgado por el impuesto de primera categoría (35%), cobra vital importancia el orden de imputación de los créditos disponible para su uso, así de acuerdo a la fecha de generación del crédito (SAC nuevo o antiguo), la capacidad de devolución del exceso y la restitución, el orden de imputación es:

1. SAC nuevo, sin restitución, sin derecho de devolución.
2. SAC nuevo, sin restitución, con derecho de devolución.
3. SAC nuevo, con restitución, sin derecho de devolución.
4. SAC nuevo, con restitución, con derecho de devolución.
5. SAC antiguo, con derecho de devolución.
6. SAC antiguo, sin derecho de devolución.

6.3.13.2.1. SAC Antiguo en régimen 14 B

El saldo de créditos antiguos, al igual que el SAC de una empresa acogida al artículo 14 A de la LIR corresponde, a los créditos generados hasta el 31.12.2016 (ver 2.3.14.1.1.SAC Antiguo).

6.3.13.2.2. SAC Nuevo en régimen 14 B

El saldo de créditos acumulados en el caso de un contribuyente acogido al artículo 14 B de LIR corresponde a aquellas cantidades que generará desde el 01.01.2017 y estos a su vez, se dividen en dos grupos:

No sujetos a restitución:

- Dividendo, retiros y participaciones afectas a los impuestos finales (Impuesto global complementario o impuesto adicional) que perciban desde otras empresas cuando no resulten absorbidos por pérdidas tributarias.
- Las cantidades recibidas producto del término de giro de una empresa en la que se tenía participación acogida al régimen 14 B de la LIR, de acuerdo al número 2 del artículo 38 bis de la LIR, por la proporción de participación que le corresponda
- El crédito generado producto del cambio de régimen desde 14 A hacia 14 B desde el 1 de enero del año comercial en que se produce el cambio.
- El crédito generado hasta la fecha de la fusión de una empresa 14 A con una 14 B, siendo la continuadora 14 B.

- Los saldos de créditos debido a impuestos pagados en el exterior que son imputables a los impuestos finales de acuerdo al artículo 41 A y 41 C de la LIR

Los créditos serán sujetos a restitución cuando:

- Sean imputados contra los impuestos finales.

Salvo en los casos que

- Se imputen a pérdidas tributarias.
- Se generen retiros, remesas o dividendos afectos al impuesto adicional cuando de por medio existe un convenio de doble tributación.
- Sea un residente de un país que Chile hay suscrito algún convenio vigente con anterioridad al 01.01.2017.

6.3.14. Saldo total de utilidades tributables netas (STUT)

Al 01 de enero de 2017 el saldo remanente en el FUT de la empresa debía ser consolidado en un nuevo registro creados por las disposiciones transitorias de la Ley 20.780, llamado saldo total de utilidades tributables STUT.

6.3.15. Tasa efectiva del FUT (TEF)

Durante el periodo de vigencia del FUT, producto de los reajustes de las correcciones monetarias se creaba una utilidad sin crédito, la cual se acumulaba año a año en caso de no ser retirada o distribuida a los dueños o accionistas. Estas rentas con y sin crédito entraban directamente al STUT.

Se definió la tasa TEF como el cociente entre el saldo total de créditos disponibles y la diferencia entre el saldo STUT menos el IDPC del AT 2016 debidamente reajustado.

6.3.16. Mensaje 107-366

Debido a que el mensaje en su propuesta, consolida un solo tipo de contribuyente de contabilidad completa afecto al impuesto de primera categoría el cual deberá gravar sus retiros o distribuciones de acuerdo a la parte del capital propio tributario afecto a impuestos finales generada en el año comercial, se generan una serie de registros nuevos a partir de los existentes, que si bien coinciden en nombre difieren su génesis.

6.3.16.1. Registros propuestos

Los registros propuestos para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo al artículo 14 de la LIR propuesto por el mensaje 107-366 son:

6.3.16.1.1. RAI: Rentas afectas a impuestos finales

Las rentas afectas a impuestos finales son determinadas de acuerdo a la tabla 2.10.

Tabla 6.10. Computo RAI mensaje 107-366

Concepto	Monto
Valor positivo del capital propio tributario	(+)
Salgo negativo del REX, en caso de serlo	(+)
Retiros, remesas o dividendos debidamente reajustados y	(+)
Capital aportado más sus aumentos y menos disminuciones debidamente reajustados	(-)
Saldo positivo del REX	(-)
Renta afecta a impuestos finales susceptible de ser retirada	(=)

6.3.16.1.2. DDAN: Diferencia entre la depreciación normal y las aceleradas

Estará conformado por su saldo inicial debidamente reajustado más diferencias de depreciación normal y aceleradas establecidas en los numerales 5 y 5 bis del inciso cuarto del artículo 31.

6.3.16.1.3. REX: Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta

Estará conformado por el saldo inicial (positivo o negativo) debidamente reajustado.

Aquellas rentas calificadas como exentas o ingreso no renta, las rentas con tributación cumplida y aquellas cantidades de la misma naturaleza percibida a título de retiro o remesa proveniente de otra empresa.

Menos todos los gastos y desembolsos incurridos en la generación de este tipo de renta.

6.3.16.1.4. SAC: Saldo acumulados de créditos

Compuesto el saldo de créditos del impuesto de primera categoría y el crédito total disponible contra impuestos finales pagados o retenidos en el extranjero, el cual se subdividirá en 3 registros:

Impuesto de primera categoría con el que haya sido afectada la empresa durante el año comercial respectivo.

Monto correspondiente al impuesto de primera categoría que corresponda a los retiros, dividendos o remesas afectos a impuestos finales de las empresas sujetas a la cláusula PYME (artículo 14 letra D que tienen una tasa especial fijada en el artículo 20 correspondiente a un 25% respecto al 27% del régimen general).

Créditos por impuestos pagados en el extranjero de acuerdo a las normas del 41 A.

Del saldo determinado al término del ejercicio se deberán imputar los aquellos créditos debido a los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio más las partidas del inciso segundo del artículo 21 (gastos rechazados no afectos a impuesto único).

6.3.16.2. Armonización

Debido a la necesidad de generar continuidad entre los registros creados para los contribuyentes de renta atribuida (14 A) y el régimen semi integrado (14 B) producto de la reforma de 2014 en los artículos transitorio décimo y décimo primero del mensaje 107-366 se propone la armonización de los regímenes derogados y el único nuevo régimen para contribuyente de contabilidad completa, según sea el caso para cada contribuyente, la composición de los registros se muestra en Tabla 2.11 y Tabla 2.12:

Tabla 6.11. Armonización de registros para contribuyente 14 A.

Registro nuevo	Registro antiguo
RAI	Diferencia entre -CPT+saldo negativo REX Y -RAP+saldo positivo REX+disminuciones de capital- aumento de capital
DDAN	Saldo DDAN
REX	RAP ⁵ +REX
STUT	Rentas netas pendientes de tributación (FUT) e impuesto de primera categoría determinado al 31.12.2016
SAC sin derecho a devolución	-Saldo crédito IDPC sin derecho a devolución

⁵ Con prioridad de imputación excepcionalmente debido a norma transitoria

	-Saldo crédito total contra impuestos finales pagados en el extranjero
SAC con derecho a devolución sin restitución	- SAC antiguo
SAC con derecho a devolución con restitución	
TEF	SAC antiguo/(STUT-IDPC AT 2016)

Tabla 6.12. Armonización de registros para contribuyente 14 B.

Registro nuevo	Registro antiguo
RAI	Diferencia entre -CPT+saldo negativo REX Y -saldo positivo REX+disminuciones de capital-aumento de capital
DDAN	Saldo DDAN
REX	Saldo REX
STUT	Rentas netas pendientes de tributación (FUT) e impuesto de primera categoría determinado al 31.12.2016
SAC sin derecho a devolución	-Saldo crédito IDPC sin derecho a devolución. - Saldo crédito IDPC sin derecho a devolución a partir del 1 de enero de 2017 sujetos o no a restitución. -Saldo crédito total contra impuestos finales pagados en el extranjero.
SAC con derecho a devolución sin restitución	- SAC antiguo
SAC con derecho a devolución con restitución	
TEF	SAC antiguo/(STUT-IDPC AT 2016)

7. VITA

7.1. Eduardo Yáñez

Eduardo Felipe Yáñez Peña, Licenciados en Ciencias de la Ingeniería (2010), Ingeniero Civil en Metalurgia (2013) y Magíster en Tributación de la Universidad de Chile (2019), desde el 2016 se desempeña como asesor independiente de las rentas empresariales de la industria nacional manufacturera.