



“CRÉDITOS CONTRA IMPUESTOS FINALES SEGÚN PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA”

Parte I

AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno

Iván Zamorano Figueroa

Profesor Guía

Boris León Cabrera

Santiago, marzo 2019

INDICE DE CONTENIDO

1.	INTRODUCCIÓN	1
1.1.	Planteamiento.....	1
1.1.1.	Planteamiento del problema.	1
1.1.2.	Hipótesis de trabajo.	3
1.1.3.	Subtemas.....	4
1.1.4.	Objetivos.	4
1.1.4.1.	Objetivo general.....	4
1.1.4.2.	Objetivos específicos.....	5
1.1.5.	Alcance de la investigación	5
1.1.6.	Metodología.	5
1.2.	Estado de la cuestión.	6
2.	MARCO TEÓRICO.....	9
2.1.	Aspectos generales de la reforma tributaria ley N°20.780 y 20.899	9
2.1.1.	Ley 20.780.	9
2.1.2.	Ley 20.899.	11
2.1.3.	Artículo cuarto transitorio de la Ley 20.899.....	12
2.1.4.	Créditos del exterior según Ley 20.780 y 20.899	13
2.1.5.	Circular 49 del 14 de julio de 2016.....	15
2.1.5.1.	Tasa TEF.....	15
2.1.5.2.	Factor de crédito del IDPC.....	15
2.1.6.	Circular 48 del 12 de julio de 2016.....	15
2.1.6.1.	Crédito del exterior contra impuestos finales (CTDIF).....	15
2.1.7.	Aspectos generales régimen Art.14 B LIR.	16
2.1.8.	Tasa impuesto de primera categoría Art. 14 B LIR.....	16
2.1.9.	Registros de renta empresarial régimen Art. 14 B LIR.	16
2.1.10.	Rentas que se afectan con impuestos finales (IGC o IA).....	18
2.1.11.	Definición de la situación tributaria de la distribución de utilidades.....	19
2.1.12.	Orden de Imputación de las distribuciones de utilidades.....	19
2.1.13.	Orden de imputación de créditos.	20

2.2.	Proyecto de ley modernización tributaria.....	20
2.2.1.	Aspectos generales régimen Art. 14 proyecto de modernización tributaria.	23
2.2.2.	Tasa impuesto de primera categoría régimen general Artículo 14 LIR.....	23
2.2.3.	Registros de renta empresarial del proyecto de modernización tributaria.....	24
2.2.4.	Rentas que se afectan con impuestos finales (IGC o IA).	27
2.2.5.	Definición de la situación tributaria de la distribución de utilidades.....	27
2.2.6.	Orden de Imputación de las distribuciones de utilidades.....	27
2.2.7.	Determinación del crédito aplicable a los propietarios de las empresas – Cálculo de factor promedio.	28
2.2.8.	Créditos del exterior según Proyecto de ley de modernización tributaria.	30
2.2.9.	Determinación del crédito voluntario aplicable a los propietarios de las empresas..	31
3.	DESARROLLO	34
3.1.	Calculo del factor promedio según proyecto de modernización tributaria.....	34
3.2.	Calculo del factor de crédito de primera categoría contra impuestos finales según Ley 20.780 y 20.899 (circular Nº49 de 2016)	35
3.3.	Desarrollo de los casos.....	36
4.	CONCLUSIÓN	45
5.	BIBLIOGRAFIA	49

INDICE DE TABLAS

Tabla 1: resumen caso 1	37
Tabla 2: resumen caso 2	39

INDICE DE FIGURAS

Ilustración 1: Línea de tiempo	8
--------------------------------------	---

ABREVIATURAS

LIR: Ley de impuesto a la Renta

RAI: Rentas afectas a impuestos

DDAN: Diferencia entre la depreciación acelerada y la normal (Ex FUF)

REX: Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta

SAC: Saldo acumulado de créditos

IDPC: Impuesto de primera categoría

TEF: Tasa efectiva de crédito

Art.: Artículo

Arts.: Artículos

IPE: Impuestos pagados en el exterior

CTDIF: Crédito total disponible contra impuestos finales

STC: Saldo total de créditos

STUT: Saldo total de utilidad tributarias

RAI Neto: Rentas afectas a impuesto descontado el IDPC del mismo ejercicio.

IGC: Impuesto global complementario

IA: Impuesto adicional

Nº: Numero

SII: Servicio de Impuestos Internos

RESUMEN EJECUTIVO

En el presente proyecto AFE se investigará acerca de la asignación de créditos contra impuestos finales, de acuerdo al proyecto de modernización tributaria que fue enviado por el actual presidente Sebastián Piñera con fecha. En el mensaje presidencial de dicho proyecto de Ley se mencionó como uno de los ejes fundamentales de este proyecto de Ley, la simplificación del sistema y su equidad, para esto se reintegra el sistema entre los impuestos pagados por las empresas y la utilización como crédito contra impuestos finales. Este análisis del proyecto de modernización tributaria, será comparado con la normativa vigente (Ley 20.780 y 20.899) para determinar si se cumple el objetivo de simplificar el sistema y además analizar el impacto para los contribuyentes de impuestos finales, por la modificación en la metodología de asignación de créditos.

En el capítulo uno se plantea el problema, la hipótesis, el objetivo general, los objetivos específicos, la metodología, el estado de la cuestión. En el capítulo dos se establece el marco teórico que se utilizará para el análisis investigativo.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Planteamiento.

1.1.1. Planteamiento del problema.

El día 21 de agosto de 2018 el presidente Sebastián Piñera Echeñique anunció el proyecto de reforma tributaria que tiene como fin modernizar, simplificar y reintegrar el sistema tributario. Respecto a este último punto se proponen, entre otras modificaciones, un nuevo mecanismo de cálculo de la tasa para la asignación de créditos contra impuestos finales.

La nueva metodología se encuentra establecida en el Art. 14 letra A) N°5 del proyecto de ley, en el cual se indica que la tasa para asignar créditos a los impuestos finales corresponde a un factor promedio. Para determinar dicho factor promedio se dividirá el Saldo acumulado de créditos (“SAC”) al final del ejercicio (sin considerar los créditos del exterior del Art. 41 A) por los registros de Rentas afectas a impuestos (“RAI”) y la Diferencia entre la depreciación acelerada y la normal (“DDAN”). Esta innovadora forma de cálculo entrega una tasa única para asignación de créditos y otorga derecho a utilizar el 100% del Impuesto de primera categoría (“IDPC”) contra impuestos finales, contrario a lo que sucede hoy en día, donde los créditos generados antes del 31 de diciembre de 2016 tienen una tasa efectiva (“TEF”) con derecho a utilizar el 100% del IDPC, y los créditos generados

a contar del 01 de enero de 2017 tienen la tasa vigente del ejercicio, y dependiendo del receptor final de dichos créditos podría llegar a tener derecho a usar el 65% o el 100% del IDPC pagado. La modificación planteada en el proyecto de modernización tributaria, da lugar a la incertidumbre de si esta nueva forma de calcular el factor promedio será más conveniente a la que ya se estaba utilizando en el régimen 14 B¹.

Por otra parte, se modifican las normas para utilizar como créditos, impuestos pagados en el exterior, los cuales deberán ser controlados en el registro SAC en forma separada de los créditos generados en Chile. Para esto, se modifica lo establecido en el Art. 41 A respecto a los créditos por impuestos pagados en el exterior, agregando rentas por uso de intangibles, servicios profesionales, servicios de exportación, remuneraciones y otros. Además, se crea un nuevo mecanismo para determinar el crédito y su imputación, el cual señala que la tasa para asignar los créditos del Art 41 A corresponde a la diferencia entre la tasa vigente del IDPC, según el régimen al que esté sujeta la sociedad y la tasa de Impuesto Adicional, dicho crédito tendrá como tope el saldo de créditos del exterior que tenga la sociedad. Actualmente la metodología establecida para asignar los créditos del exterior es un factor único del 8% con el tope de los créditos disponibles. Esta modificación en la asignación de créditos al exterior, desde una tasa única, a una que varía de acuerdo al régimen que se encuentre acogida la sociedad, da lugar a la duda de si este nuevo mecanismo ayuda en el

¹ En adelante denominado indistintamente como “régimen de imputación parcial de créditos”, “régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación parcial de créditos por impuesto de primera categoría contra los impuestos finales”, “régimen 14 B LIR” o “régimen semi integrado”.

proceso de simplificación del sistema tributario, lo cual es uno de los puntos más importantes del proyecto de Ley de Modernización Tributaria.

1.1.2. Hipótesis de trabajo.

Al considerar la forma de asignación de créditos vigentes establecida por la ley 20.780 y su simplificación a través de la ley 20.899, para un contribuyente acogido al régimen del Art. 14 B LIR, se debe distinguir entre diversas características que posean dichos crédito acumulados en el registro SAC, siendo sujetos a restitución, con derecho a devolución, sin la obligación de restituir, créditos generados hasta el 31.12.2016, entre otros, por lo que el contribuyente, se ve tácitamente obligado a llevar un detallado control de sus créditos tanto para el cálculo a través de la TEF (SAC acumulado hasta el 31.12.2016), la imputación y su orden de prelación en torno a los créditos que se consumen primero, entre otros factores relevantes al momento de asignar créditos. El proyecto de Modernización Tributaria apuntaría a simplificar tanto la metodología de cálculo como la asignación de créditos que se encuentra establecida por normativa actualmente, siendo la tasa para asignar créditos contra los impuestos finales corresponde a un factor promedio, determinado a través de la división del saldo SAC al final del ejercicio (sin considerar los créditos del Art. 41 A) por los registros RAI y DDAN netos.

Considerando lo anterior, la hipótesis para el desarrollo del trabajo es la siguiente:

(i) La nueva forma de asignación de créditos contra impuestos finales podría ser más simple de determinar, pero menos beneficiosa para el contribuyente de impuestos finales.

1.1.3. Subtemas

Para validar la hipótesis antes expuesta, los subtemas a desarrollar son los siguientes:

Subtema 1: Analizar la nueva forma de determinación de crédito contra los impuestos finales de acuerdo al proyecto de Ley de modernización tributaria.

Subtema 2: Efecto en el pago de impuestos finales producto de la nueva forma de asignación de créditos.

1.1.4. Objetivos.

1.1.4.1. Objetivo general.

Analizar la forma de asignación de crédito por concepto de IDPC e impuestos pagados en el exterior (“IPE”), contra los impuestos finales y sus efectos para el contribuyente de dichos impuestos, de acuerdo al proyecto de Ley de modernización tributaria.

1.1.4.2. Objetivos específicos.

1. Analizar el proyecto de Ley de modernización tributaria en cuanto a la asignación de créditos contra impuestos finales (Art. 14 A del proyecto de Ley).
2. Comparar la nueva forma de asignación de créditos versus la Ley vigente (actual Art. 14 B con el Art. 14 A del proyecto de Ley).
3. Examinar la forma de asignación de créditos por IPE.
4. Observar el efecto del registro DDAN en la determinación del crédito contra impuestos finales (Art. 14 A N°5 del proyecto de Ley).

1.1.5. Alcance de la investigación

Esta AFE se limita a la asignación de créditos por IDPC e IPE contra impuestos finales, por lo cual, no considera otros tipos de créditos como donaciones, impuesto único, etc.

1.1.6. Metodología.

La metodología que se implementara en esta AFE es la deductiva, ya que se analizará la normativa vigente establecida en el Art. 14 B y se comparará con lo

propuesto en el Art. 14 del proyecto de Ley de modernización tributaria. De esta manera se conseguirán los objetivos propuestos.

1.2. Estado de la cuestión.

En el presente trabajo AFE se dilucidará la conveniencia para el contribuyente en torno al proyecto de Modernización Tributaria, concretamente, la propuesta de asignación de créditos, tanto en el cálculo del factor promedio como en la metodología de su asignación en comparación al régimen actual establecido en el Art. 14 B LIR. Previa entrada en vigencia de la reforma tributaria, ley 20.780 y posterior simplificación, ley 20.899, es decir, hasta el 31.12.2016, las empresas estaban obligadas a llevar el control de las utilidades acumuladas a través del registro FUT (Fondo de Utilidades Tributables), entre otros registros, en el cual se incorporaban de manera cronológica, las utilidades percibidas por la entidad, fuesen ajenas o propias. Para asignar los créditos a favor de los socios, contribuyentes de impuestos finales, al momento de retirar, distribuir dividendos o utilidades, se debe tener en cuenta la utilidad que se está distribuyendo, siendo la tasa por IDPC diferente a lo largo de los años, el factor de crédito dependería de, en qué momento fue generada tal utilidad distribuida. Posteriormente, a contar de la entrada en vigencia de la reforma tributaria, ley 20.780 y simplificación, ley 20.899, a contar del 01.01.2017, la forma de control, distribución de utilidades y asignación de créditos cambia radicalmente, pasando éste último concepto a formar parte de un solo registro obligatorio que debe llevar el contribuyente, distinguiendo si el crédito fue generado a contar del 01.01.2017, utilizando para

ello la tasa vigente al momento de retirar, distribuir o remesar utilidades, o los créditos generados hasta el 31.12.2016, los cuales se juntan en un solo registro, no importando el momento en el que fuesen generados, ya que al inicio del año comercial se calculará una tasa efectiva, o tasa TEF, la cual será en definitiva el factor a utilizar al instante de la distribución, retiros o remesas a socios contribuyentes de impuestos finales. Finalmente, el proyecto de Modernización Tributaria plantea que el saldo acumulado en el registro SAC sea incorporado a la base de cálculo, no distinguiendo la calidad de los créditos, ya sean con derecho a devolución, sin la obligación de restitución, generados hasta el 31.12.2016, etc. Por lo cual, a priori, el cálculo se tornaría más sencillo, estableciendo una tasa promedio determinada al término del ejercicio, asignando en primera instancia los créditos sin derecho a devolución y, una vez agotados estos, se asignarían los créditos con derecho a devolución. No obstante, la propuesta menciona una metodología de cálculo alternativa para el factor promedio, siendo ésta aplicada por los contribuyentes que se encuentren liberados de llevar sus registros, radicando la diferencia en torno al saldo del registro DDAN, vale decir, potencialmente el contribuyente se encontraría ante dos metodologías de cálculo para el factor promedio a aplicar en la asignación de créditos dependiendo en el régimen que se encuentre, dando pie a procesos de reorganización empresarial, siendo más o menos conveniente para el propio contribuyente el incluir o no el saldo DDAN en su cálculo de factor promedio al momento de distribuir utilidades a sus socios.

Lo mencionado anteriormente se puede visualizar en la siguiente línea de tiempo:



Ilustración 1: Línea de tiempo

Al encontrarse como proyecto la modernización tributaria y no entrar en aplicación a la fecha, este trabajo AFE se tornará en una gran herramienta de análisis teórico y comparativo entre la forma de asignar los créditos al momento de distribuir utilidades tanto en el régimen de tributación Art. 14 B LIR actualmente vigente y en el régimen del Art. 14 que propone el ejecutivo.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Aspectos generales de la reforma tributaria ley N°20.780 y 20.899

2.1.1. Ley 20.780.

La ex Presidenta de la Republica Michelle Bachelet Jeria en su mensaje presidencial N.º 24-362 S.E del 01 de abril de 2014, envió a la cámara de diputados del congreso nacional el proyecto de Ley de reforma tributaria, en la cual se expresaba la intención de modificar el sistema de tributación en su párrafo inicial: *“Tengo el honor de someter a vuestra consideración un proyecto de ley que tiene por objeto impulsar una reforma tributaria a través de cambios estructurales al sistema de tributación de la renta e introducir diversos ajustes en el sistema tributario vigente”* (Bachelet, 2014, pág. 1).

En dicho mensaje presidencial también se expresaba la motivación que hacía necesario someter al sistema de tributación a un cambio: *“La necesidad de resolver las brechas de desigualdad que hoy existen nos exige realizar cambios profundos y estructurales. La más importante de estas transformaciones nos permitirá avanzar hacia una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles. Esto no sólo producirá una mayor inclusión social, beneficiando a los miles de niños y niñas, jóvenes y sus familias que quieren mejorar su bienestar. También permitirá que numerosos profesionales y técnicos con grados crecientes*

de calificación den el impulso que necesita nuestra economía” (Bachelet, 2014, pág. 1).

Tal como se aprecia en el mensaje presidencial, la reforma tributaria del 2014 obedece a la necesidad de recaudar más impuestos, para alcanzar objetivos como la educación gratuita y de calidad que por largos años han exigido los estudiantes chilenos.

Para conseguir el propósito de mayor recaudación, se consideró que modificar el sistema tributario permitiría alcanzar mayores niveles de recaudación de impuestos para la Administración del Estado. Bajo esta premisa surgieron distintas metodologías que permitirían recaudar mayor cantidad de impuestos:

1. Tributación en base devengada: tributar en base a las rentas generadas durante el año, independiente de si han sido retiradas o no, las cuales se asignan a los socios para computarse con impuestos finales.
2. Aumento de la tasa de IDPC. *“Se eleva, en forma gradual, la tasa del impuesto a las empresas del actual 20%, a un 25% (21.0% el 2014; 22,5% el 2015; 24% el 2016, y 25% a partir del 2017). Este impuesto seguirá operando como un anticipo de los impuestos personales, manteniéndose así la integración de impuestos entre empresas y personas” (Bachelet, 2014, pág. 7).*

3. Término del FUT: Estas metodologías están enfocadas en alcanzar los siguientes objetivos, todos destacados en el mensaje presidencial:

1. *“Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales (Bachelet, 2014, pág. 5).*

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

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

4. *Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión” (Bachelet, 2014, pág. 6).*

La Ley 20.780 fue publicada el 24 de septiembre de 2014.

2.1.2. Ley 20.899.

Durante 2015 la ex presidenta de la Republica Michelle Bachelet Jeria envió a la cámara de diputados del congreso nacional el mensaje presidencial N° 1436-363 S.E, el cual en su primer párrafo expresaba el siguiente mensaje: *“En uso de mis facultades constitucionales tengo el honor de someter a vuestra consideración un proyecto de ley que tiene por objeto simplificar el sistema de tributación a la*

renta e introducir perfeccionamientos en otras disposiciones legales tributarias”
(Bachelet, 2015, pág. 1).

Para cumplir con dicha simplificación del sistema de tributación a la renta, se modifican algunos aspectos de la Ley 20.780, los cuales consisten en lo siguiente:

1. Dos sistemas de tributación: El Régimen de renta atribuida, en la cual se tributa en base a las rentas generadas durante el año, las cuales se atribuyen a los socios en el mismo ejercicio. Régimen parcialmente integrado, en el cual se tributa en base a retiros, pero en la imputación de los créditos contra impuestos finales se debe restituir un 35% del IDPC.
2. Simplificación de los registros: Se definieron los registros de renta empresarial para cada sistema tributario, donde se indica el registro RAP, DDAN, REX y SAC para el Régimen de renta atribuida y los registros RAI, DDAN, REX y SAC para el Régimen parcialmente integrado.

La Ley 20.899 fue publicada el 08 de febrero de 2016.

2.1.3. Artículo cuarto transitorio de la Ley 20.899

Uno de los aspectos importantes de la reforma tributaria de la Ley 20.780, es que los créditos generados a contar del 01 de enero de 2017, tienen una obligación de ser restituidos cuando son imputados a impuestos finales, de acuerdo a lo establecido en el Art. 63 de la LIR, sin perjuicio de aquello el artículo cuarto transitorio de la simplificación de la reforma (Ley 20.899) estableció que

aquellos contribuyentes que residieran o estuviese domiciliados en países con los cuales Chile hubiese suscrito con anterioridad al 01 de enero de 2019 un convenio para evitar la doble tributación, no estarían afectados con la obligatoriedad de restituir los créditos al ser imputados a impuestos finales.

2.1.4. Créditos del exterior según Ley 20.780 y 20.899

De acuerdo a lo establecido en el Art. 41 A N°4, el crédito pagado en el exterior se podrá imputar contra impuestos finales cuando: *“La cantidad que resulte después de restar al crédito total disponible, el crédito de primera categoría determinado conforme a lo establecido en el número precedente, constituirá el saldo de crédito contra los impuestos finales, que podrá imputarse en contra de los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, en la forma que establecen los artículos 56 número 3) y 63, considerando las siguientes normas:*

a) En el caso de que las rentas de fuente extranjera que dan derecho al crédito que trata este artículo hayan sido obtenidas por contribuyentes obligados a determinar su renta líquida imponible según contabilidad completa, se aplicarán las siguientes reglas:

b) Tratándose de empresas sujetas a lo dispuesto en la letra B), del artículo 14, el crédito contra los impuestos finales se anotará separadamente en el saldo acumulado de créditos a que se refiere la letra d), del número 2., de la letra B) del artículo 14.

El crédito registrado separadamente en el saldo acumulado de créditos, se ajustará en conformidad con la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se haya generado y el último día del mes anterior al cierre de cada ejercicio, o hasta el último día del mes anterior al del retiro, remesa o distribución, según corresponda”.

La metodología que se definió para otorgar el CTD en el Art. 41 A N°4 letra a) i) contra impuestos finales de los socios o accionistas de contribuyentes acogidos al Régimen semi integrado es la asignación a través de una tasa fija del 8%: *“El crédito contra impuestos finales registrado en la forma antedicha se considerará distribuido a los accionistas, socios o empresarios individuales, conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades afectas a los impuestos global complementario o adicional, o asignado a las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21, según corresponda. Para este efecto, la distribución del crédito se efectuará aplicando una tasa de crédito de 8% sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro, remesa, distribución o partidas señaladas, previamente incrementados en el monto del crédito que establecen los artículos 56 número 3) y 63. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al saldo de crédito contra impuestos finales que se mantenga registrado”* (Art. 41 Ley de la Renta, 2017).

2.1.5. Circular 49 del 14 de julio de 2016

2.1.5.1. Tasa TEF

Determinación de la tasa TEF para los contribuyentes del Art. 14 B, con objeto de asignar los créditos acumulados hasta el 31 de diciembre de 2016:

$$\frac{\text{STC}}{\text{STUT (neto)}}$$

STC: saldo total de créditos

STUT: saldo total de utilidades tributables

TEF: tasa efectiva del crédito de FUT.

2.1.5.2. Factor de crédito del IDPC

Determinación del factor de asignación para los créditos generados a contar del 01 de enero de 2017:

$$\frac{\text{Tasa IDPC}}{(100\% - \text{Tasa IDPC})}$$

Tasa IDPC: tasa de impuesto de primera categoría del ejercicio.

2.1.6. Circular 48 del 12 de julio de 2016

2.1.6.1. Crédito del exterior contra impuestos finales (CTDIF)

Asignación de créditos por IDPC y CTDIF:

$$\frac{\text{Monto dividendo}}$$

2.1.7. Aspectos generales régimen Art.14 B LIR.

El régimen de imputación parcial de créditos se localiza actualmente normado en el Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en particular se encuentra en su letra B.

2.1.8. Tasa impuesto de primera categoría Art. 14 B LIR.

La tasa por Impuesto de primera categoría para el régimen semi integrado es de un 25,5% para el año tributario 2018 y de un 27% (Art. 20 Ley de la Renta, 2017), para el año tributario 2019 en adelante.

2.1.9. Registros de renta empresarial régimen Art. 14 B LIR.

Los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos deben llevar el control de sus rentas empresariales a través de los siguientes registros, con objeto de regular la tributación de los contribuyentes de impuestos finales:

1.- RAI (Rentas Afectas a Impuestos).

Registro de la letra a), N°2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, el cual controla las rentas afectas a los impuestos finales (IGC ó IA). Se compone por *“la diferencia entre el capital propio tributario al 31 de diciembre de cada año, más los*

retiros y/o dividendos provisorios, menos el saldo REX y menos el capital pagado actualizado al 31 de diciembre” (Catrilef, 2016, pág. 259).

2.- DDAN (Diferencia Depreciación Acelerada Normal).

Registro de la letra b), N°2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, el cual controla la diferencia entre la depreciación acelerada y normal. El registro DDAN también incluye el saldo del FUF acumulado al 31 de diciembre del 2016.

3.- REX (Rentas Exentas).

Registro de la letra c), N°2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, el cual controla las rentas exentas de los impuestos finales (IGC ó IA), ingresos no constitutivos de renta (INR), y las rentas con su tributación cumplida.

4.- SAC (Saldo Acumulado de Créditos).

Registro de la letra d), N°2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, el cual controla el saldo acumulado de créditos a que se refieren los artículos N°56 y 63 de la LIR.

Forman parte de este registro:

- *“Créditos por IDPC originados por retiros, dividendos, o participaciones afectas a IGC o IA que perciba de empresas sujetas a los regímenes 14 A) y B), cuando éstas no resultes absorbidas por pérdidas tributarias.*
- *Créditos por IDPC correspondientes a utilidades acumuladas en el FUT al 31 de diciembre del 2016.*

- *Saldo de créditos por impuestos pagados en el exterior, imputables directamente a los IGC o IA, conforme a los artículos 41 A) y C) de la LIR.*
- *Impuesto pagado por la empresa con ocasión del cambio de régimen 14 B) al 14 A).*
- *Impuesto establecido en el N°2 del artículo 38 bis de la LIR, sobre las rentas que se entienden retiradas al término de giro de un contribuyente sujeto al régimen del 14 B LIR, cuando ésta resulta absorbida por una empresa del régimen 14 A LIR (Catrilef, 2016, pág. 261)*

A ello se adicionará el remanente del ejercicio anterior debidamente actualizado. Del registro SAC se deducirán los créditos asignados a las distribuciones de utilidades en el ejercicio y los créditos consumidos por los gastos rechazados pagados. Adicionalmente, el registro SAC tendrá un control de los saldos sujetos a restitución, los cuales son los montos de IDPC que afecte a la empresa en el año comercial respectivo sobre la RLI, a partir del año 2017, como también el monto de IDPC sujeto a restitución que corresponda sobre las utilidades percibidas de otras entidades sujetas al régimen del Art. 14 B LIR, cuando tal suma de crédito corresponda al IDPC gravado en la RLI de tales contribuyentes.

2.1.10. Rentas que se afectan con impuestos finales (IGC o IA).

Los socios, comuneros, propietarios o accionistas de entidades que se encuentren sujetas al régimen del Art. 14 B LIR, quedarán gravados con los impuestos finales, ya sea IGC o IA sobre todas las cantidades que, a cualquier título retiren, les distribuyan o les sean remesadas desde la empresa, siempre y

cuando no se trate de rentas exentas de impuestos finales o de sumas que ya han cumplido totalmente su tributación con los impuestos establecidos en la LIR.

2.1.11. Definición de la situación tributaria de la distribución de utilidades.

La distribución de utilidades que realice un contribuyente sujeto al régimen del Art. 14 B LIR se definirá en la fecha en que éstos ocurran, es decir, imputando el registro a valor histórico, en orden cronológico y de forma proporcional a la participación de cada socio, comunero, propietario o accionista.

2.1.12. Orden de Imputación de las distribuciones de utilidades.

Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en el siguiente orden en los registros:

1. Registro RAI Afecto a impuestos finales.
2. Registro DDAN Afecto a impuestos finales.
3. Registro REX Exento de impuestos finales.

Iniciando por las rentas exentas de IGC o IA, luego los INR y finalmente las cantidades que ya han cumplido con su tributación.

4. Distribución de utilidades que excede el saldo de los registros RAI, DDAN y REX quedarán afectas a impuestos finales.

2.1.13. Orden de imputación de créditos.

Considerando la normativa vigente (ley 20.899), la forma de asignación de créditos para los retiros, remesas o distribuciones, afectos al IGC o IA, según corresponda, tendrán derecho al crédito indicado en el número 3), del artículo 56 y 63 ambos de la LIR, que mantengan los contribuyentes sujetos al régimen del Art. 14 B LIR en el registro SAC siguiendo un orden de imputación; créditos generados a contar del año 2017, sin obligación de restitución y sin derecho a devolución serán los primeros en ser imputados, para luego, una vez agotados, dar paso a los créditos con derecho a devolución pero sin la obligación de restituir.

2.2. Proyecto de ley modernización tributaria.

El 23 de agosto de 2018, el presidente de la Republica Sebastián Piñera Echeñique envió a la cámara de diputados del congreso nacional el mensaje presidencial N° 107-366 en cual en su primer párrafo señala lo siguiente: *“Tengo el honor de someter a su consideración el siguiente proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria”* (Piñera, 2018, pág. 1)

Para conseguir el objetivo de modernizar la legislación tributaria se enfoca en los siguientes aspectos: *“Nuestro Gobierno ha elaborado este proyecto de ley que moderniza el sistema tributario, que permitirá avanzar hacia un sistema más moderno, más simple y más equitativo, que promueva la innovación y el emprendimiento, con un marco legal más preciso, cimentado en base al principio de legalidad tributaria. Un proyecto que incentiva el ahorro y la inversión, factores*

fundamentales para mantener un elevado crecimiento económico en el mediano y largo plazo, único camino para alcanzar el desarrollo y asegurar la creación de más empleos de calidad. A su vez, este proyecto de modernización otorgará mayor simpleza y certeza jurídica a los contribuyentes, reduciendo la burocracia, los altísimos costos de cumplimiento, los espacios de arbitrariedad y discrecionalidad que hoy día tiene nuestro sistema tributario y que afecta especialmente a las pequeñas, medianas y micro empresas” (Piñera, 2018, pág. 3).

Uno de los aspectos relevantes del proyecto de Ley de modernización tributaria es que mantiene las tasas de IDPC y que tampoco tiene como objetivo disminuir la recaudación por impuestos.

Los principios que establece el proyecto de Ley son los siguientes:

- 1. Equidad y justicia en la distribución de los tributos. Las normas tributarias deben converger en todo momento a la búsqueda de la equidad, lo que significa que contribuyentes de similares características deben ser tratados de manera similar (Piñera, 2018, pág. 5).*
- 2. Simplicidad de las normas y procesos tributarios. La simplicidad del sistema tributario debe permitir una adecuada comprensión y aplicación del mismo, lo que implica contar con reglas claras y asequibles en su comprensión, su contenido y espíritu por todos los contribuyentes y no*

solo para quienes pueden contar con asesorías especializadas (Piñera, 2018, pág. 6).

3. *Certeza y seguridad jurídica. Para que un sistema tributario se ajuste a los principios básicos que garantizan un Estado de Derecho, debe ofrecer seguridad y certeza jurídica, de manera que la ley sea predecible y el contribuyente tenga claridad sobre los hechos gravados, los sujetos, las tasas y las consecuencias legales de no cumplir con sus obligaciones tributarias. Lo anterior se ve especialmente fortalecido con este proyecto de ley (Piñera, 2018, pág. 8).*
4. *Competitividad. Es esencial que nuestro sistema tributario genere las bases para que los inversionistas apuesten por nuestro país, por sus reglas del juego claras, estables, en definitiva, para desarrollar nuevos proyectos. El desempeño de la economía depende fundamentalmente del sistema tributario y del ambiente que dicho sistema genera para emprender negocios (Piñera, 2018, pág. 10).*
5. *Estabilidad. La conjunción de todos los elementos anteriores nos debiera permitir generar los cimientos para contar con normas estables en un horizonte razonable de tiempo. Este es un imperativo para el sistema tributario chileno debido a las numerosas modificaciones aplicadas en los últimos años. Ello significa que el sistema tributario no debiera modificarse sustantivamente en cada ciclo de gobierno, por lo*

que para este proyecto es un desafío el proponer normas que perduren en el tiempo (Piñera, 2018, pág. 12).

6. *Suficiencia a fin de hacer frente a los gastos del Estado. Tal como se ha señalado por nuestro Gobierno, este proyecto no reduce la carga tributaria global. Al mismo tiempo, garantiza que los ingresos con los que cuenta el Estado sean suficientes para financiar responsablemente los gastos derivados de su funcionamiento y operación (Piñera, 2018, pág. 12 y 13).*

2.2.1. Aspectos generales régimen Art. 14 proyecto de modernización tributaria.

El régimen general de tributación se encuentra en el proyecto de modernización tributaria, en particular en los cambios propuestos al Artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta.

2.2.2. Tasa impuesto de primera categoría régimen general Artículo 14 LIR.

La tasa por Impuesto de primera categoría para el régimen general de tributación propuesta por el proyecto de modernización tributaria será de un 25%, lo cual se encontraría en los cambios realizados al Artículo 20 de la Ley sobre impuesto a la renta.

2.2.3. Registros de renta empresarial del proyecto de modernización tributaria.

El Artículo 14 se ve profundamente modificado en el proyecto de modernización tributaria, no obstante, diversas características del régimen de tributación vigentes se mantienen, como lo son en particular los registros de renta empresarial, los cuales son:

1.- Registro RAI (Rentas Afectas a Impuestos).

“Rentas afectas a los impuestos finales. Deberán registrar las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia positiva entre el saldo positivo del capital propio tributario y el saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro REX, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa.”

(Art. 14 Ley de la Renta versión modernización tributaria, 2018)

El proyecto de modernización tributaria en el mismo Artículo 14 agrega que para efectos de cálculo del registro RAI, si el capital propio tributario fuese negativo, se considerará como valor cero, tema importante no abordado anteriormente por la ley, sino más bien a través de Circulares y Oficios emitidos por el SII.

2.- Registro DDAN (Diferencia Depreciación Acelerada Normal).

“Diferencia entre la depreciación normal y las aceleradas que establecen los números 5 y 5 bis, del inciso cuarto del Artículo 31”. (Art. 14 Ley de la Renta versión modernización tributaria, 2018)

Al momento de confeccionar el registro, se agregará el remanente del ejercicio anterior debidamente actualizado.

3.- Registro REX (Rentas Exentas).

“Deberán registrarse las rentas exentas de los impuestos finales, los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por la empresa, y las rentas con tributación cumplida, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.” (Art. 14 Ley de la Renta versión modernización tributaria, 2018)

El proyecto de norma señala que al saldo REX determinado, se les descontarán todos los gastos y desembolsos imputables a los ingresos netos de la misma naturaleza, según lo dispuesto por el Artículo 33 número 1 en su letra e), es decir, se registrarán cantidades netas disponibles para ser retiradas. No obstante, si producto de la rebaja se determina un saldo negativo, el proyecto de modernización tributaria determina que tal suma deberá ser imputada, en primera instancia, a remanentes de ejercicios anteriores o, de no existir, quedarían pendientes de imputación a cantidades que se determinen en ejercicios siguientes, lo cual conlleva a que se genere un REX negativo, inclusive de arrastre.

4.- Registro SAC (Saldo Acumulado de Créditos).

“Deberá mantenerse el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56, número 3), y 63, y el crédito total disponible contra impuestos finales establecido en el artículo

41 A, a que tendrán derecho los propietarios de estas empresas, sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos finales, cuando corresponda conforme al número 5.- siguiente. Deberá controlarse de manera separada aquella parte de dichos créditos cuya devolución no sea procedente de acuerdo a la ley, en caso de determinarse un excedente producto de su imputación en contra del impuesto global complementario que corresponda pagar al propietario. Del mismo modo, se controlará en forma separada el crédito contra impuestos finales a que se refiere el artículo 41 A. El saldo acumulado de créditos estará compuesto por: (i) el impuesto de primera categoría que haya afectado a la empresa sobre la renta líquida imponible del año comercial respectivo; (ii) el monto del impuesto de primera categoría que corresponda a los retiros, dividendos o remesas afectos a los impuestos finales, que perciba de otras empresas sujetas a las disposiciones de esta letra o del número 3 de la letra D de este artículo, cuando no hayan sido absorbidos por pérdidas tributarias, y (iii) los créditos por impuestos pagados en el extranjero de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 41 A, todos estos conceptos sumados al remanente de los mismos que provengan del ejercicio anterior, debidamente reajustados” (Art. 14 Ley de la Renta versión modernización tributaria, 2018).

Se destaca que, en el caso de partidas gravadas por el inciso segundo del Artículo 21 de la LIR, salvo el impuesto de primera categoría, del saldo SAC determinado deberá rebajarse a todo evento como última imputación del año comercial, el monto del crédito correspondiente al IDPC que afectó a tales agregados a la RLI del ejercicio.

2.2.4. Rentas que se afectan con impuestos finales (IGC o IA).

Los socios, comuneros, propietarios o accionistas de entidades que se encuentren sujetas al régimen del Art. 14 LIR propuesto por el proyecto de modernización tributaria, quedarán gravados con los impuestos finales, ya sea IGC o IA sobre todas las cantidades que, a cualquier título retiren, les distribuyan o les sean remesadas desde la empresa, siempre y cuando no se trate de rentas exentas de impuestos finales o de sumas que ya han cumplido totalmente su tributación con los impuestos establecidos en la LIR.

2.2.5. Definición de la situación tributaria de la distribución de utilidades.

La distribución de utilidades que realice un contribuyente sujeto al régimen del Art. 14 LIR propuesto a través del proyecto de modernización tributaria, se definirá al término del ejercicio respectivo, debidamente reajustadas, en orden cronológico hasta agotar el saldo positivo de los registros RAI, DDAN y REX.

2.2.6. Orden de Imputación de las distribuciones de utilidades.

Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en el siguiente orden en los registros:

1. Registro RAI, afecto a impuestos finales.
2. Registro DDAN, afecto a impuestos finales.

3. Registro REX, exento de impuestos finales. Iniciando por las rentas exentas de IGC o IA, luego los INR y finalmente las cantidades que ya han cumplido con su tributación.
4. Utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, afectándose con los impuestos finales correspondientes.
5. Capital aportado y reajustes, hasta la concurrencia de la participación que le corresponda al propietario en el capital, no afectándose con imputación alguna en concordancia a lo indicado en el Artículo 17 N°7 LIR en la medida que tales imputaciones sean formalizadas como disminuciones de capital, información que debe ser entregada al SII.²
6. Cualquier retiro, remesa o distribución de utilidades que exceda el saldo de las cantidades señaladas previamente, se afectará con los impuestos finales correspondientes.

2.2.7. Determinación del crédito aplicable a los propietarios de las empresas – Cálculo de factor promedio.

Para calcular el monto del crédito asociado al retiro, dividendo y/o distribución de utilidades, se aplicará un factor promedio, el cual será el resultado de dividir al término del ejercicio comercial el saldo SAC (es decir, el saldo acumulado de créditos imputables a impuestos finales) sin considerar el saldo de crédito al cual se refiere el artículo 41 A de la LIR, por las utilidades netas pendientes de tributación final, es decir, la suma de los registros RAI y DDAN determinados al

² Se debe informar a más tardar en el mes de febrero del año siguiente al del retiro, remesa o distribución de utilidades

término del ejercicio comercial, antes de la imputación por la distribución de utilidades, descontando asimismo el monto del IDPC que se encuentre pendiente de pago.

Es decir, expresado en términos algebraicos:

$$\frac{\text{SAC}}{\text{DDAN} + \text{RAI neto}}$$

En el caso que se trate de empresas liberadas de la obligación de llevar los registros RAI, DDAN y REX, la metodología de cálculo para el factor promedio será idéntica a la mencionada previamente, sin embargo, para efectos de la utilidad neta solo se considerará el registro RAI que se determinará solo con el objeto de calcular la tasa que se aplicará a la distribución de utilidades, descontándole el IDPC pendiente de pago.

En otras palabras, para las empresas con la cláusula PYMIPE, el cálculo algebraico será:

$$\frac{\text{SAC}}{\text{RAI neto}}$$

El factor que se determine en conformidad a lo mencionado previamente, se aplicará sobre los retiros, remesas o distribución de utilidades que se encuentren afectas a impuestos finales, imputándose al saldo del registro SAC determinado al término del ejercicio comercial. El orden de imputación en el registro SAC será:

- i) Créditos sin derecho a devolución.
- ii) Créditos con derecho a devolución.

El límite del factor promedio corresponderá, como máximo, al que resulte de la división entre la tasa del IDPC vigente por cien menos la tasa del tributo, es decir:

$$\frac{\text{Tasa IDPC}}{(100 - \text{Tasa IDPC})}$$

Por último, en el caso el crédito por IDPC no sea determinable, ya sea por la inexistencia de saldos en los registros RAI y DDAN, u otra causa, el crédito se asignará determinando el factor conforme a la tasa vigente del IDPC vigente, según lo indicado anteriormente.

2.2.8. Créditos del exterior según Proyecto de ley de modernización tributaria.

De acuerdo a lo establecido en el Art. 14 letra A) N°5 de la LIR en su versión proyecto de Ley modernización tributaria, se modifica la forma de calcular la asignación de los créditos del exterior aplicables a un retiro. El mencionado proyecto de Ley señala lo siguiente: *“El crédito a que se refiere el artículo 41 A, se asignará conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades afectos a impuestos finales, o asignado a las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21, según corresponda. Para este efecto, la distribución del crédito se efectuará aplicando una tasa de crédito que corresponderá a la diferencia entre la tasa de impuesto de primera categoría, según el régimen al que esté sujeta la*

empresa y la tasa de impuesto adicional o marginal del impuesto global complementario, sobre una cantidad tal que, al deducir dicha cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro, remesa, distribución o partida señalada, previamente incrementados en el monto del crédito que establecen los artículos 56 número 3) y 63. En todo caso, el crédito asignado no podrá ser superior al saldo de crédito contra impuestos finales que se mantenga registrado en el registro SAC (Art. 14 Ley de la Renta versión modernización tributaria, 2018).

En estos casos, cuando las rentas retiradas, remesadas o distribuidas tengan derecho al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3) y 63, o cuando deba rebajarse el crédito correspondiente a las partidas del inciso segundo del artículo 21, este se calculará sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro, remesa, distribución o partida señalada, previamente incrementados en el monto del crédito que establece el artículo 41 A (Art. 14 Ley de la Renta versión modernización tributaria, 2018).

El remanente de crédito que se mantenga luego de las imputaciones referidas constituirá el saldo acumulado de crédito para el ejercicio siguiente” (Art. 14 Ley de la Renta versión modernización tributaria, 2018).

2.2.9. Determinación del crédito voluntario aplicable a los propietarios de las empresas.

Al momento de realizar distribución de utilidades a los socios, las empresas le asignan los créditos correspondientes al saldo SAC que registre la entidad en el

instante que define su situación tributaria, sin embargo, en caso de no existir suma alguna en el registro previamente mencionado, la utilidad distribuida llegaría a los socios sin crédito asociado directamente a su IGC. Para evitarlo, las empresas tienen la opción de pagar un impuesto de primera categoría en carácter de voluntario, por todo o parte de los retiros, remesas o distribuciones que se encuentren en la situación mencionada, cubriendo así la necesidad de crédito que tenga el socio al momento de percibir utilidades. El crédito generado producto del pago por IDPC en carácter de voluntario, será asignado directamente a la distribución de utilidades sobre las cuales se pagó tal tributo, no formando parte del registro SAC de la entidad.

Esta posibilidad se encuentra vigente desde la puesta en marcha de la reforma tributaria, Ley 20.780 y posterior simplificación, Ley 20.899. El proyecto de modernización tributaria también contempla su continuidad, manteniendo sus características y consecuencias tanto para la empresa que decide realizar el pago, por ejemplo, que en el año comercial en que se haya pagado el impuesto voluntario, podrá ser deducido de la renta líquida imponible el monto del retiro o distribución incrementado, no pudiendo dejar la renta negativa imputándose entonces el excedente en el período siguiente, perdiéndose totalmente al momento de realizar término de giro. Tampoco se afectará con la tributación contemplada en el artículo 21 de la LIR.

Por otro lado, para los socios de impuestos finales que utilizarán el potencial crédito, las consecuencias más destacables son la imputación del impuesto voluntario contra los impuestos finales, incorporándose previamente a la renta bruta global del IGC, crédito el cual no lleva la obligación de restitución del 35%.