

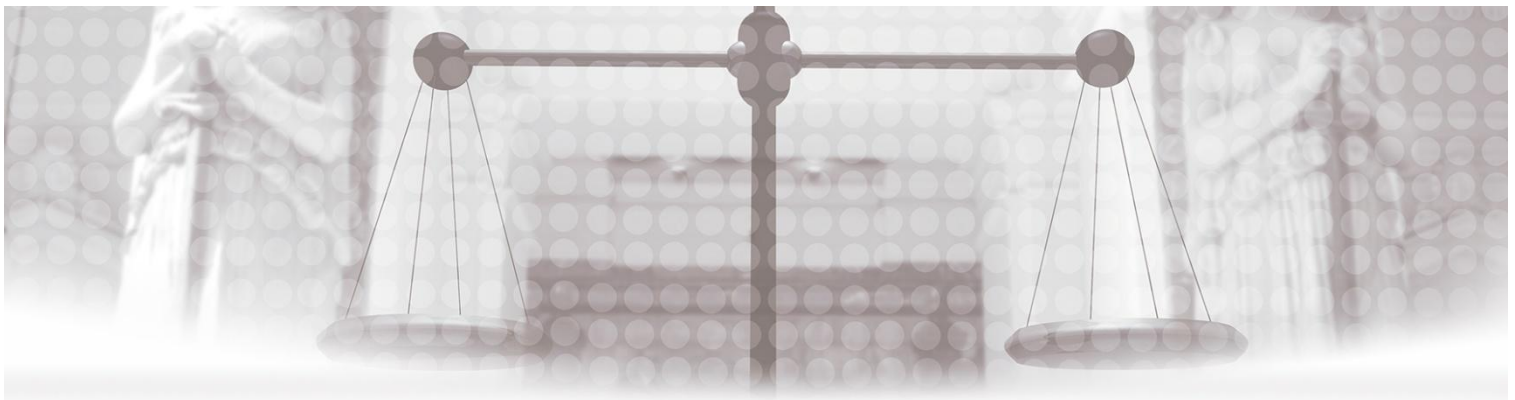
NOVIEMBRE 2014 / 38

SERIE INFORME **LEGISLATIVO**

Reforma Tributaria 1ª Parte: ¿Cómo Quedará la
Tributación de las Empresas y de las PYME?

Bárbara Vidaurre M.

ISSN 0717-1544



Bárbara Vidaurre M. es abogada de la Pontificia Universidad Católica de Chile. LL.M. en Economía y Finanzas, UGM. Profesora de Derecho Económico, Universidad de los Andes en las Facultades de Derecho e Ingeniería Comercial. Directora del Programa Legislativo de Libertad y Desarrollo.

Índice

Resumen Ejecutivo	5
1. Introducción	7
2. Tributación de la Empresa. Nuevo Sistema de Renta Atribuida	8
2.1 Generalidades	8
2.2 Regla de Atribución de Rentas	9
2.3 Determinación de la Renta Atribuida	10
2.4 Registros Especiales	11
2.5 Cálculo de la Base Imponible de los Impuestos Finales (Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda)	21
3. Tributación de la Empresa. Sistema de Integración Parcial	22
3.1 Generalidades	22
3.2 Registros Especiales	23
3.3 Forma de Aplicación de los Impuestos Finales (Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda)	25
3.4 Obligación de Informar	28
3.5 Otros Contribuyentes	28
4. Armonización entre Ambos Sistemas	29
4.1 Efectos del Cambio de Régimen	29
4.2 Reorganización Empresarial	30
5. Deber de Información sobre Determinadas Inversiones que Afectan a Empresas Acogidas en Ambos Sistemas	33
6. Forma de Acogerse al Sistema Elegido	35
7. Régimen Aplicable por Defecto	36
8. Mantenimiento en el Régimen	36
9. Tributación de las PYME	37
9.1 Situación Actual	37
9.2 Régimen Capítulo 14 ter 2015-2016	38
9.3 Sistema Vigente a Partir del 1° de Enero de 2017	44
9.4 Exención de Impuesto Adicional por Servicios Prestados en el Exterior respecto de Empresas de Menor Tamaño (Artículo 14 ter letra B)	51
9.5 Incentivo al Ahorro para Medianas Empresas (Artículo 14 ter letra C)	52
10. Conclusiones	53
11. Referencias Bibliográficas	54
12. Anexo	55

Resumen Ejecutivo

La Reforma Tributaria, luego de acaparar los titulares por meses, ya es Ley de la República. En efecto, con fecha 29 de septiembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780. A estas alturas mucho se ha dicho respecto de los efectos negativos que este enorme incremento de impuestos puede tener en el crecimiento y la economía; de cómo puede afectar a la pequeña y mediana empresa, a la clase media, al empleo, etc. Sin embargo, es hora de analizar la normativa que regirá a las empresas a partir de 2017 en la determinación de sus obligaciones tributarias frente al Impuesto a la Renta, que es el objeto de este documento.

Desde la perspectiva de la Ley de la Renta, la citada Ley N° 20.780 tiene como principales ejes la eliminación del registro de Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) y la incorporación de dos nuevos regímenes generales de tributación opcionales, el primero en el cual el Impuesto de Primera Categoría se imputa totalmente a los impuestos personales (también llamados impuestos finales) de los propietarios de las empresas, – quienes reconocerán las rentas empresariales, tanto percibidas como devengadas, en sus bases imponibles bajo el concepto de renta atribuida–, y otro régimen donde la imputación del Impuesto de Primera Categoría es parcial en los impuestos personales, y los propietarios tributan sobre los retiros o distribuciones efectivamente percibidos.

El régimen de imputación total o renta atribuida requiere que los contribuyentes establezcan tal atribución conforme al contrato social, estatuto o escritura pública, o en su defecto, las rentas obtenidas por las empresas serán atribuidas a los propietarios sobre la base del monto de los aportes efectivos de capital.

Este régimen requiere 6 registros especiales que podrían consolidarse en uno solo: el primero para registrar las rentas atribuidas propias; el segundo para las rentas atribuidas ajenas; el tercero para registrar las rentas exentas e ingresos no renta; el cuarto para controlar utilidades no reconocidas en los registros a) y c); un quinto registro para controlar los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio; y, finalmente, otro para controlar los créditos por Impuesto de Primera Categoría a que tienen derecho los retiros afectos a los Impuestos Global Complementario o Adicional.

Dependiendo del registro que soporte la imputación de los retiros, se producirá la calificación tributaria de la partida, similar a lo que ocurre actualmente con el registro FUT y FUNT.

La Tasa del Impuesto de Primera Categoría para quienes opten por este sistema será de 25% cuando ya esté en plena aplicación este régimen. El incremento de dicha tasa es gradual: 21% el 2014, 22,5% el 2015; 25% el 2016 y 25% el 2017.

Por su parte, el Sistema de Integración Parcial (SIP), contemplado en la letra B del nuevo artículo 14 de la Ley de la Renta vigente desde el 1° de enero de 2017, se parece bastante más al sistema tributario actual, en el sentido que nace la obligación tributaria respecto de los impuestos

finales (sea este el Impuesto Global Complementario o el Adicional), cuando dichas rentas efectivamente se retiran, distribuyen, abonan en cuenta o se ponen a disposición del dueño, socio o accionista.

Así, en este segundo sistema, los contribuyentes finales quedarán gravados con los Impuestos Global Complementario o Adicional según corresponda, sobre la base de los retiros, remesas o distribuciones que efectivamente realicen de las empresas o sociedades en las que participen, y no sobre rentas que se les atribuyan, es decir, si no se realizan retiros de utilidades de la empresa, no se genera tributación para los contribuyentes finales, tributando sobre base percibida (similar al sistema existente). En este sistema, la tasa del Impuesto de Primera Categoría se aumenta gradualmente de 20% a 27%, tasa que estará vigente el año 2018.

A diferencia del régimen de renta atribuida, los contribuyentes que hayan imputado el monto del Impuesto de Primera Categoría contra los impuestos finales, deberán restituir una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito, lo que se traduce finalmente en que solo se dará de crédito el 65% del Impuesto de Primera Categoría pagado por el contribuyente. Lo anterior constituye la “integración parcial”, de ahí el nombre del sistema, por cuanto el impuesto de primera categoría no constituye un crédito contra el impuesto final en un 100%, sino solo en un 65%¹.

Respecto de las PYME, estas básicamente tributan de la misma manera que la indicada anterior, esto es, debiendo optar por renta atribuida o parcialmente integrada, con los cambios indicados en la propia ley. La reforma incluye a estos efectos dos artículos 14 ter, el primero aparece en el articulado transitorio, el cual regirá a contar del 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016, y el segundo es el artículo 14 ter permanente, que regirá a contar del 1 enero de 2017, año tributario 2018².

Se incluyen las principales innovaciones incorporadas a este régimen especial, el cual flexibiliza sus requisitos de ingreso para que un mayor número de contribuyentes se sometan a sus disposiciones.

¹ Ahora bien, la obligación de restitución del 35% no será aplicable a contribuyentes del Impuesto Adicional, residentes en países con los cuales Chile ha suscrito un convenio de doble tributación vigente (cerca de 24 en total), quienes tributarán sobre base percibida, pudiendo utilizar el 100% del crédito otorgado por el pago del Impuesto de Primera Categoría, por lo que su carga efectiva se mantendrá en 35%, mientras que para los demás inversionistas extranjeros, será de 44,45%. Respecto de los contribuyentes de Impuesto Global Complementario, la integración parcial redundará en que la tasa marginal efectiva es de 44,45%. lo que representa un aumento significativo del impuesto referido.

² Se deja el artículo 14 ter modificado, y se derogan los regímenes especiales regulados en el artículo 14 bis y 14 quáter (derogado desde el 1° de enero de 2015; no obstante, los que al 1° de enero de 2014 tienen hasta el 31 de diciembre de 2016 para cambiar de régimen tributario).



Reforma Tributaria 1ª Parte: ¿Cómo Quedará la Tributación de las Empresas y de las PYME?

1. Introducción

A menos de dos meses de la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 20.780 que contiene la Reforma Tributaria (publicada en el Diario Oficial con fecha 29 de septiembre de 2014), es de toda conveniencia iniciar el análisis de las nuevas disposiciones, que causarán importantes cambios en las entidades económicas que se verán afectadas por ellas. Además, tanto para los contribuyentes y los académicos, como para la ciudadanía en general, la reforma tributaria significará un desafío nada menor que se deberá enfrentar con profesionalismo y prolijidad, especialmente dadas las nuevas complejidades que se introducen en nuestro sistema tributario que de por sí no era tan simple³. De hecho, respecto del proyecto inicial (que contemplaba solo el sistema de renta atribuida), la complejidad fue uno de los elementos que más se criticaron, llegando algunos a afirmar que era casi imposible que el contribuyente pudiera estar cierto del cumplimiento de su obligación tributaria⁴.

La complejidad indicada se exagera por la miríada de normas transitorias que forman parte de la nueva normativa tributaria, y por los nuevos artículos que se encontrarán vigentes solo por los años comerciales 2015 y 2016⁵.

En este informe, nos dedicaremos al análisis del régimen de tributación general de las empresas que tributan con el Impuesto de Primera Categoría. Sobre esto, la nueva ley destaca dos regímenes generales optativos, entre los cuales el contribuyente deberá elegir; y de no hacerlo quedará incluido en uno de ellos mediante la aplicación de las normas supletorias que establecen un régimen por defecto en caso de no optar a tiempo. Ello, sin perjuicio que el contribuyente opte por otros regímenes especiales elegibles que contempla la Ley sobre Impuesto a la Renta, como por ejemplo, la tributación simplificada del artículo 14 ter letra A) o la tributación sobre renta presunta, en la medida que, por supuesto, cumplan los requisitos específicos establecidos por el legislador para poder acogerse a dichos regímenes.

³ Para estos efectos, ver ranking respecto de “la dificultad de pagar los impuestos”, *Doing Business del World Bank Group*, completado al 1 de julio de 2014.

⁴ Valdés Prieto, Salvador, “La utilidad ‘atribuida’: una crítica económica”, Centro U.C. CLAPES, Serie Documentos de Trabajo, mayo 2014.

⁵ El Servicio de Impuestos Internos, sobre esta materia, ha emitido instrucciones sobre los artículos transitorios y las diferentes vigencias contempladas en la Ley en comento, en Circular N° 55 de fecha 16 de octubre de 2014, publicada en extracto en el Diario Oficial con fecha 21 de octubre de 2014.

En el mundo académico, se estima que esta reforma es uno de los principales hitos en materia de legislación tributaria, luego de la reforma del año 1984⁶.

El alcance de este informe es abordar una introducción con cierto nivel de detalle al régimen general de tributación de la empresa según las disposiciones de la nueva letra A) y B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; el primero de los cuales es conocido también como régimen de renta atribuida o régimen con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales; y el segundo como sistema de integración parcial del crédito de Impuesto de Primera Categoría, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2017, que corresponde al año tributario 2018⁷, y el régimen especial aplicable a las PYME.

2. Tributación de la Empresa. Nuevo Sistema de Renta Atribuida

2.1 Generalidades

A esta fecha, y con anterioridad al proyecto de reforma, el régimen general de tributación consiste en que las empresas reconocen en la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, las rentas sobre base devengada; en tanto que los propietarios de esas mismas empresas reconocen dichas rentas para efectos tributarios, solo cuando estas se encuentran percibidas por el respectivo socio o accionista, no bastando que dichas rentas se encuentren devengadas a nivel de la empresa que genera la renta.

En consecuencia, la propia ley incorporaba un mecanismo para controlar las rentas sobre las cuales las empresas cumplían su tributación, pero aún no habían sido retiradas por sus dueños, esto es, un mecanismo para controlar las utilidades afectadas con el Impuesto de Primera Categoría, pero pendientes de tributación con los impuestos finales (Impuestos Global Complementario o Adicional, según el domicilio o residencia de los propietarios), pudiéndose dar de crédito el impuesto corporativo sobre los impuestos personales⁸.

El legislador creó una cuenta denominada “Fondo de Utilidades Tributables” (FUT) para efectos de llevar el control de las utilidades registradas a nivel empresarial que habían pagado sus impuestos, mientras el retiro por los socios, accionistas o dueño aún no se realizaba, quedando entonces

⁶ Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, Reportes Tributarios, septiembre 2014.

⁷ Recordar que el año tributario es aquel en el cual deben pagarse los impuestos anuales a la renta; lo que redundaría en que el ejercicio comercial 2017 corresponde al año tributario 2018.

⁸ Para muchos no expertos en materia tributaria, resulta difícil la comprensión del concepto “crédito”, pero en realidad el crédito es simplemente un descuento del impuesto final. Así, cuando se habla de que el Impuesto de Primera Categoría efectivamente pagado sirve de crédito en contra de los impuestos finales, se hace referencia a que el Impuesto de Primera Categoría se “descuenta” del impuesto final aplicable.



pendiente la aplicación de los impuestos finales. En este FUT se acumulan las rentas y los créditos por Impuesto de Primera Categoría a que se tenía derecho, conforme a los artículos 20, 56 N° 3 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Pues bien, con la Reforma Tributaria se crea un nuevo régimen de tributación denominado “Régimen de tributación del Impuesto de Primera Categoría con imputación total en los impuestos personales”, conocido como “sistema de renta atribuida”. En este, el nacimiento de la obligación tributaria respecto de los impuestos finales no afecta a los propietarios sobre los retiros en el momento en que estos se efectúen, sino que nace de la atribución que se haga de las rentas de la empresa a sus socios, accionistas o dueños.

Así, la renta atribuida es un nuevo concepto de renta incorporado al N° 2 del artículo 2° de la Ley en comento, el cual se define como sigue:

“Por ‘renta atribuida’, aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al Impuesto de Primera Categoría conforme a las disposiciones del artículo 14, letra A) y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o por aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que esta participe y así sucesivamente”.

Los elementos que emanan de la definición antes transcrita son los siguientes:

1. Se trata de rentas obtenidas por empresas.
2. Estas empresas estarán sujetas a las normas de la letra A) del artículo 14.
3. Se trata de rentas percibidas o devengadas.
4. Se trata también de rentas atribuidas a las empresas desde otras donde esta participe.
5. Son rentas que le corresponden a los propietarios de los impuestos personales de las empresas por el solo hecho de poseer tal calidad.

2.2 Regla de Atribución de Rentas

La definición de renta atribuida antes transcrita establece que se entiende por rentas atribuidas aquellas que les correspondan a los propietarios, comuneros, socios o accionistas. Ahora bien, esta disposición debemos armonizarla con el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), según su texto que estará vigente a partir del 1 de enero de 2017, el cual establece dos reglas de atribución:

a) Acuerdo de los dueños:

En este caso las rentas se atribuyen a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de conformidad a lo que ellos mismos determinen; es decir, según el acuerdo que las partes hayan estipulado en el respectivo contrato social, estatutos o escritura pública. Estos documentos servirán

de constancia expresa del acuerdo que deberá ser informado al Servicio de Impuestos Internos.

b) Falta de acuerdo de los dueños:

En el caso que los propietarios no hayan establecido los criterios sobre los cuales se acordó llevar a cabo la atribución en el respectivo contrato social, estatuto o escritura pública, la disposición indica que podrá efectuarse tal atribución en la misma proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital y en el caso de los comuneros, en proporción a sus cuotas o parte en el bien de que se trate.

En consecuencia, la renta atribuida es aquella que les corresponde a los propietarios de las empresas, afectos a los impuestos finales (esto es, Global Complementario o Adicional), en virtud del acuerdo establecido entre las partes, o en su defecto, en la proporción que le corresponda a cada uno de ellos conforme al capital efectivamente pagado a la entidad.

2.3 Determinación de la Renta Atribuida

Para determinar la renta atribuida se deberán considerar las siguientes cantidades determinadas al término del ejercicio comercial respectivo:

1. El saldo positivo de la renta líquida imponible determinada de conformidad a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Respecto de esta renta, conviene destacar la incorporación de un nuevo número 5 al artículo 33, que establece que los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 (esto es, que tributen sobre la base de renta atribuida), deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible – es decir, agregar a la renta líquida imponible – las rentas o cantidades percibidas por concepto de retiros o distribuciones afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional.

2. Rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría u otras cantidades que no forman parte de la renta líquida imponible, pero gravadas con los impuestos personales.

Esto se refiere, por ejemplo, a las rentas reguladas en el artículo 39 N° 2 de la Ley de la Renta, que se refiere a rentas exentas por leyes especiales, como aquellas provenientes de zona franca. También se incluyen los intereses o rentas que provengan de bonos, cuotas o depósitos y otros, a que se refiere el artículo 39 N° 4 o la exención que beneficia al empresario individual según el artículo 40 N° 6.

3. Rentas o cantidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas, comunidades o sociedades.

Tal como lo establece la definición de renta atribuida incorporada al artículo 2° de la LIR, también forman parte de las rentas atribuidas aquellas que corresponde a la empresa con motivo de participación en otras sociedades. Ahora bien, se establece que para computar tales rentas, dichas

empresas deben encontrarse acogidas a los siguientes regímenes de tributación, y siempre que no resulten absorbidas conforme a lo dispuesto en el número 3 del artículo 31, cuando corresponda:

- Rentas o cantidades atribuidas de otras empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 (Régimen de renta atribuida).
- Rentas o cantidades atribuidas de otras empresas sujetas a la letra B) N° 4 del artículo 14 (Régimen de integración parcial del Impuesto de Primera Categoría en los impuestos personales).
- Rentas atribuidas de otras empresas sujetas al artículo 14 letra C), N° 1 (Régimen de renta efectiva que no se determina por contabilidad completa).
- Rentas atribuidas de otras empresas sujetas al artículo 14 ter letra A) (Régimen de contabilidad y tributación simplificada).
- Rentas percibidas a título de retiros o distribuciones de contribuyentes sujetos al artículo 14 letras A) y/o B).

2.4 Registros Especiales

De conformidad al N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta estos contribuyentes deberán efectuar y mantener una serie de registros especiales para efectos de controlar la tributación de sus propietarios. Si bien la norma podría entenderse que corresponde a varios registros, todos ellos pueden dar origen solo a uno⁹. Para efectos didácticos, se tratarán por separado. Sobre esta materia, hacemos presente que aún no se han impartido las instrucciones pertinentes por parte del Servicio de Impuestos Internos en lo relativo a los registros¹⁰.

a) El primer registro consiste en controlar **las rentas atribuidas propias**, según lo señalado anteriormente, con el propósito de determinar la proporción que le corresponda a cada uno de los propietarios de las empresas, según lo acordado en el respectivo contrato de socios, estatuto o escritura pública; o en su defecto, de acuerdo al capital aportado.

Desde la perspectiva de su oportunidad, el citado registro debe ser confeccionado al término del año comercial respectivo y deberán imputarse a él, en forma cronológica¹¹, las cantidades señaladas en el inciso segundo del artículo 21 debidamente reajustadas, pudiendo incluso determinar un saldo negativo en este registro.

⁹ Deberá esperarse a las instrucciones que sobre esta materia emita en la respectiva Circular, el Servicio de Impuestos Internos.

¹⁰ Desde la perspectiva académica es útil recordar que las cuatro características que debe tener un sistema tributario son: a) suficiencia: que lo recaudado alcance para mantener los equilibrios fiscales y macro-económicos; b) equidad: que los contribuyentes aporten de conformidad a su capacidad contributiva; c) eficacia: que no produzca distorsiones en la economía y los mercados ni sea costosa su aplicación y d) simpleza: de fácil comprensión y cumplimiento por parte de los contribuyentes. Claramente, si el sistema ya era complejo, ahora lo será aún más. La multiplicidad de sistemas coexistentes y de registros son una muestra de ello.

¹¹ Sistema FIFO.

Este registro también incluye la imputación de los retiros, remesas o distribuciones, según corresponda, los cuales quedan liberados de toda obligación tributaria al considerarse que corresponden a rentas que ya han cumplido su tributación, fundamentado en que las rentas que componen este registro antes de imputar las partidas del inciso segundo del artículo 21, como los retiros, remesas o distribuciones, fueron atribuidas a los dueños de la empresa, tributando con el Impuesto Global Complementario o Adicional en tal oportunidad, independiente si fueron percibidos por tales personas.

A esta fecha, desconocemos el formato que en definitiva deba tener tal registro, por lo que a continuación se presenta una propuesta elaborada por el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, para visualizar lo que debe contener el registro, y que permite apreciar los elementos que se deben incluir, facilitando la comprensión de este nuevo sistema de tributación. (Ver página siguiente).

REGISTRO A) SOBRE RENTAS ATRIBUIDAS PROPIAS AL TÉRMINO DEL EJERCICIO
(Art. 14, letra A, No. 4 letra)

No.	DETALLE	VALORES
I.	<u>Saldo positivo de las cantidades señaladas en la letra a) del N° 2</u>	
a)	Saldo positivo RLI del 29 al 33 de la LIR	xxxx
b)	Rentas exentas Imp. 1ª Categoría y otras cantidades que no forman parte de la RLI pero gravadas con Impuesto Global Complementario o Adicional:	
	- Rentas del artículo 39 No. 2 (rentas exentas por leyes especiales, p.e. Rentas de Zonas Francas)	xxxx
	- Rentas del artículo 39 No. 4 (intereses que provengan de bonos, cuotas o depósitos indicados)	xxxx
	- Rentas del 40 No. 6 (empresarios individuales con RLI inferiores a 1 UTA)	xxxx
	Rentas o cantidades afectas a Global Complementario o Adicional antes de su atribución a los propietarios.....	xxxx
II.	Atribución de Rentas a los propietarios según contrato social, estatuto o escritura pública, sobre subtotal anterior:	
	20% socio o accionista A..... xxx	
	30% socio o accionista B..... xxx	
c)	50% socio o accionista C xxx	
	<u>Menos:</u> cantidades señaladas en el inciso segundo del artículo 21 en orden cronológico, debidamente reajustados al término del ejercicio:	(xxxx)
	- Pago del Impuesto de Primera Categoría	(xxxx)
	- Pago impuesto único del inciso 1 del artículo 21	(xxxx)
	- Pago del impuesto territorial	(xxxx)
	- Pago de intereses, reajustes, y multas en beneficio del Fisco, municipalidades o inst. creadas por Ley	(xxxx)
	- Pago del No. 12 art. 31, en la parte que no se rebajen como gasto	
	- Pago de patentes mineras, en la parte que no se rebajen como gasto.	
	Rentas atribuidas, acumuladas antes de imputación de retiros, remesas o distribuciones o saldo negativo.....	xxxx
III.	<u>Menos:</u> Retiros, remesas o distribuciones con cargo a este registro, considerados con tributación completada:	
	Socio o accionista A	(xxxx)
	Socio o accionista B	(xxxx)
	Socio o accionista C	(xxxx)
	Nota: en caso que estos retiros sean percibidos por contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, tales cantidades deben formar parte del registro c).	
	Saldo o Remanente para el ejercicio siguiente.....	(+/-)

Fuente: Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.

Este registro puede arrojar un saldo negativo con motivo de la imputación de gastos rechazados no afectos al artículo 21 de la LIR, y que los retiros imputados a las rentas que contiene este registro no tienen obligación tributaria, dado que su tributación fue cumplida al momento de su atribución a los propietarios de la empresa.

Además, debe tenerse presente que este registro debe ser confeccionado con la imputación cronológica de los gastos rechazados no afectos al artículo 21 y de los retiros, distribuciones o remesas según corresponda, todo debidamente reajustado.

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes tendrán derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 por las rentas atribuidas que incluirán en la base imponible de sus impuestos finales. Dicho crédito se determina aplicando la tasa del referido tributo que hubiere afectado a las rentas atribuidas, que para el año comercial 2017 será del 25%.

Cabe destacar que las rentas atribuidas incluyen las rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría, pero que se encuentran afectas los impuestos finales (Impuesto Global Complementario o Adicional), sobre las cuales obviamente no debe otorgarse el crédito, ya que dichas rentas no estuvieron afectas al citado Impuesto de Primera Categoría.

b) Por su parte, el segundo registro que deben mantener los contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida o de imputación total del Impuesto de Primera Categoría en los impuestos personales, es el que deberá controlar las **rentas atribuidas de terceros**.

En este segundo registro, al término del año comercial respectivo, se deberá anotar el saldo positivo de las rentas o cantidades atribuidas a la empresa por su participación en otras empresas, comunidades o sociedad, siempre que no resulten absorbidas por pérdidas tributarias, con el objeto de determinar la proporción que le corresponda atribuir a cada propietario, según contrato social, estatuto o escritura pública, o en su defecto de acuerdo al capital aportado.

En este registro no se efectúan imputaciones de retiros, remesas o distribuciones, porque no constituyen rentas disponibles, sino que solo deben asignarse las respectivas atribuciones de rentas a los propietarios de la empresa.

A continuación, para permitir la visualización de lo que podría ser el registro, se incluye el formato propuesto por el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile:

REGISTRO B) SOBRE RENTAS ATRIBUIDAS DE TERCEROS AL TÉRMINO DEL EJERCICIO

N°	DETALLE	SUBTOTAL	TOTAL
I.	<u>Saldo positivo de las cantidades señaladas en la letra b) del N° 2</u>		
a)	Rentas o cantidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario de otras empresas, siempre que no resulte absorbidas conforme al artículo 31 de la LIR, con identificación de la sociedad des la cual hayan sido atribuidas tales rentas		
	- Rentas o cantidades atribuidas provenientes de contribuyentes sujetos a la letra A) del art. 14	xxxx	
	- Rentas o cantidades atribuidas provenientes de contribuyentes sujetos a la letra B) del artículo 14	xxxx	
	- Rentas o cantidades atribuidas provenientes de contribuyentes sujetos a la letra C) No. 1 del artículo 14	xxxx	xxxx
	- Rentas o cantidades atribuidas provenientes de contribuyentes sujetos a la letra A) del artículo 14 ter.	xxxx	
	<u>Menos:</u> Pérdidas tributarias del ejercicio	(xxxx)	
	- Pérdida tributaria determinada de conformidad a los artículos 29 a 33 de la Ley de la Renta		
	Nota: se incorpora al registro solo el saldo positivo entre la compensación de las rentas atribuidas provenientes de terceros con la pérdida tributaria.		
	Rentas o cantidades afectas a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional antes de su atribución a los propietarios		xxxx
II.	- Atribución de rentas a los propietarios, según contrato social, estatuto o escritura pública:		
	20% Socio o accionista A	(xxxx)	(xxx)
	30% Socio o accionista B	(xxxx)	
	50% Socio o accionista C	(xxxx)	
	Control Saldo cero		0

Fuente: Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.

c) El tercer registro al que están obligados los contribuyentes del Sistema de Rentas Atribuidas se refiere al que debe controlar a las **rentas exentas de los impuestos personales y los ingresos no constitutivos de renta**, las cuales deben registrarse al término del ejercicio. Este registro comprende las rentas obtenidas por la propia empresa, como aquellas percibidas a título de retiros o dividendos de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) y/o B) del artículo 14.

Este registro se debe ajustar mediante la rebaja de una suma equivalente al monto de la pérdida tributaria que resulte absorbida conforme al N° 3 del artículo 31 de la LIR, por utilidades atribuidas a la empresa por participaciones en otras sociedades. Este ajuste tiene por objeto igualar el monto de las rentas que deberán reconocer los propietarios finales y el monto de los flujos percibidos por estos conceptos.

Al igual que en los casos anteriores, se presenta un ejemplo de formato, sin perjuicio de lo que pueda instruir el Servicio de Impuestos Internos posteriormente.

REGISTRO C) SOBRE RENTAS EXENTAS E INGRESOS NO RENTAS AL TÉRMINO DEL EJERCICIO
(Art. 14 Letra A N° 4 letra c)

N°	DETALLE	CONTROL	RENTAS EXENTAS	ING. NO RENTA	RENTAS CON TRIBUTACIÓN CUMPLIDA
1.	<u>Rentas exentas del GC o A</u> - Generadas por la propia empresa - Exentas percibidas desde otras empresas de la letra A) o B)	XXXX XXXX	XXXX XXXX		
2.	<u>Ingresos no constitutivos de Renta</u> - Ingresos no renta generados por la propia empresa - Ingresos no renta percibidos desde otras empresas letra A) o B) del artículo 14	XXXX XXXX		XXXX XXXX	
3.	<u>Ingresos con tributación cumplida</u> - Retiros y dividendos percibidos, provenientes de empresas acogidas a las disposiciones de letra A) del artículo 14 (Régimen de rentas atribuidas) e imputados al registro A) de la empresa de origen.	XXXX			XXXX
4.	<u>Menos – Pérdidas tributarias absorbidas por utilidades atribuidas</u> - Pérdida tributaria absorbida conforme al artículo 33 N° 3 con utilidades atribuidas a la empresa - Costos, gastos y desembolsos imputables a ingresos de la misma naturaleza (art. 33 N° 1, letra e)	(XXXX) (XXXX)	(XXXX) (XXXX)		(XXXX) (XXXX)
	<u>SUBTOTAL RENTAS EXENTAS E INGRESOS NO RENTA</u>	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
5.	<u>MENOS:</u> retiros, remesas o distribuciones con cargo a este registro: Socio o accionista A Socio o accionista B Socio o accionista C	(XXXX) (XXXX) (XXXX)	(XXXX) (XXXX) (XXXX)	(XXXX) (XXXX) (XXXX)	(XXXX) (XXXX) (XXXX)
	<u>SALDO O REMANENTE PARA EL EJERCICIO SIGUIENTE</u>	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX

Fuente: Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.



Las imputaciones a este registro se efectuarán en el siguiente orden: primero se imputan las rentas exentas de los impuestos personales, con el correspondiente efecto en la progresividad del Impuesto Global Complementario y luego se imputan a los ingresos no constitutivos de renta.

d) El cuarto registro tiene el objeto de controlar, al término del año comercial respectivo, la **diferencia que se produce entre el patrimonio neto financiero o el capital propio tributario** (el que sea mayor) menos el monto positivo de las sumas anotadas en los registros de rentas atribuidas propias, el registro de las rentas exentas e ingresos no renta y el valor del capital aportado efectivamente a las empresas, ajustado por los aumentos y disminuciones posteriores.

De conformidad al inciso cuarto del N° 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, cuando la diferencia controlada en este registro soporte imputaciones de retiros, remesas o distribuciones, tales cantidades se encuentran afectas a los impuestos personales y tendrán derecho a crédito por Impuesto de Primera Categoría, según créditos acumulados en el registro f), que deberá incrementar la base imponible correspondiente.

El crédito señalado será equivalente al que resulte de dividir la tasa del Impuesto de Primera Categoría vigente al término del ejercicio anterior o al cierre del ejercicio del retiro, remesa o distribución en 100, menos la tasa del citado tributo, todo expresado en porcentaje. Esto se puede expresar de la siguiente manera¹²:

$$\frac{25\%}{100\% - 25\%} = 0.3333$$

¹² Hacemos presente que la redacción de fórmulas por escrito suele redundar en una dificultad de comprensión para el ciudadano común. Una adecuada técnica legislativa requiere que esta sea de fácil comprensión.

REGISTRO D) SOBRE RENTAS QUE EXCEDEN LAS RENTAS O CANTIDADES CONTROLADAS EN REGISTROS A) Y C) del Art. 14 letra A) N° 4, letra d)

N°	DETALLE	SUBTOTAL	TOTAL
I.	Rentas o cantidades afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional, cuando sean retiradas, remesadas o distribuidas:		
a)	Patrimonio neto financiero o capital propio tributario (el mayor)	xxxx	
	<u>Menos:</u>		
	- el monto positivo de las sumas anotadas en los registros a) y c)	(xxxx)	
	- valor del capital aportado a la empresa con aumentos y disminuciones (reajustado)	(xxxx)	xxxx
	Nota: se incorpora al registro solo si el saldo es positivo		
	Subtotal diferencia afecta a impuesto global o complementario antes de las imputaciones		xxxx
II.	<u>Menos:</u> retiros, remesas o distribuciones con cargo a este registro		
	Socio o accionista A.....	(xxxx)	
	Socio o accionista B.....	(xxxx)	
	Socio o accionista C.....	(xxxx)	(xxxx)
	Saldo o remanente para el ejercicio siguiente		xxxx

Fuente: Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.

e) Además, la ley incluye **un registro para controlar los retiros**, remesas o distribuciones efectuadas durante el ejercicio en la empresa respectiva, los cuales deben anotarse debidamente reajustados por la variación del IPC al término del ejercicio.

En cuanto al orden de imputación de estas partidas, el N° 5 de la letra A) del artículo 14 establece que se efectuarán en primer término al registro de las rentas atribuidas propias, luego a las rentas exentas e ingresos no renta y finalmente a la diferencia señalada en el registro precedente.

Una propuesta de registro sería la siguiente:



REGISTRO E) SOBRE CONTROL DE RETIROS, REMESAS O DISTRIBUCIONES
Art. 14 letra A) No. 4, letra e)

N°	DETALLE	CONTROL
1.	Detalle del monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, reajustado al término del ejercicio Socio o accionista A - Enero.....xxxx x1.000 - Febrero.....xxxx x1.000 - Marzo.....xxxx x 1.000 Socio o accionista B - Eneroxxxx x1.000 - Febrero.....xxxx x1.000 - Marzo.....xxxx x1.000	xxxx xxxx xxxx xxxx xxxx xxxx
	Total retiros, remesa o distribuciones del ejercicio	xxxx
2.	Detalle del registro que soportaron los retiros, remesas o distribuciones: - Imputación registro A) - Imputación registro C) - Imutación registro D) - Retiros, remesas o distribuciones no imputados a los registros anteriores.....xxxx	(xxxx) (xxxx) (xxxx)
	Control saldo cero	0

Fuente: Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.

Es importante señalar que los retiros no imputados a ninguno de los registros especiales se encuentran gravados con el Impuesto Global Complementario o Adicional de todas formas, según corresponda, en consideración al hecho gravado definido en el N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que señala que los referidos impuestos se aplicarán sobre las rentas atribuidas y también sobre todas las cantidades que a cualquier título se retiren, remesen o distribuyan.

f) Finalmente, el último registro que lleven los contribuyentes que tributen bajo esta modalidad sirve para controlar los **saldos de créditos acumulados** en la empresa, por concepto de Impuesto de Primera Categoría de los artículos 56 N° 3 y 63 de Ley de la Renta. Este crédito se otorgará a los retiros afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional.

El crédito indicado corresponde a la suma de los impuestos pagados, a saber:

1. Impuesto pagado por la empresa al aplicar lo dispuesto en el N° 2 del artículo 38 bis, cuando un contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 (sistema

parcialmente integrado) opte por acogerse a las disposiciones de la letra A) del mismo artículo, pagando el impuesto de término de giro.

2. Aplicación de las normas del artículo 38 bis, en el caso de fusión con sociedades acogidas a lo dispuesto en el artículo 14, letra B).

3. El Impuesto de Primera Categoría pagado voluntariamente por la sociedad, cuando no existen créditos acumulados y la empresa opta por pagar a título de Impuesto de Primera Categoría una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa de dicho tributo a una cantidad tal, que al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto del retiros, remesa o distribución, según corresponda.

El formato propuesto para este registro sería el siguiente:

REGISTRO F) SOBRE SALDO ACUMULADO CRÉDITOS

N°	DETALLE	CONTROL	CRÉDITO IMPUESTO PRIMERA CON DEVOLUCIÓN	CRÉDITO IMPUESTO PRIMERA SIN DEVOLUCIÓN
I.	Impuestos pagados con ocasión de: <ul style="list-style-type: none"> a) Cambio de régimen de tributación a que se refiere la letra b) del N° 1 de la letra D) del artículo 14 (Régimen B al A) <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto pagado por la empresa al aplicar lo dispuesto en el N° 2 del artículo 38 bis b) Aplicación de las normas del artículo 38 bis en caso de fusión de sociedades del artículo 14 B) <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto pagado por la empresa c) Impuesto de Primera Categoría pagado voluntariamente por la sociedad. <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto pagado por la empresa para asignar crédito a los retiros imputados al registro d) y no existen créditos acumulados 	 xxxx xxxx xxxx	 xxxx xxxx	
	Total créditos acumulados a la fecha del retiro, remesa o distribución al término del ejercicio, según corresponda	xxxx	Xxxx	
II.	<u>Menos:</u> <ul style="list-style-type: none"> a) Créditos asignados a los retiros, remesas o distribuciones en la forma establecida en el N° 5 del art. 14 A <ul style="list-style-type: none"> -tasa de crédito al cierre del ejercicio anterior aplicada sobre los retiros imputados al registro d) -tasa de crédito al cierre del ejercicio en curso en caso de ser imputados al registro d) y no existir remanente de crédito 	 (xxxx) (xxxx)	 (xxxx) (xxxx)	
	Saldo o remanente para el ejercicio siguiente	xxxx	xxxx	

Fuente: Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.



2.5 Cálculo de la Base Imponible de los Impuestos Finales (Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda)

Los registros especiales permiten definir la situación tributaria de las rentas sobre las cuales deben tributar los propietarios de las empresas. Así, los flujos tendrán la siguiente calificación tributaria:

- Cantidades retiradas imputadas al registro a) = sin tributación.
- Cantidades retiradas imputadas al registro c) = sin tributación¹³.
- Cantidades retiradas imputadas al registro d) = afectos a impuestos finales, con crédito cuando corresponda, según registro f) o con el pago voluntario efectuado por la empresa.
- Cantidades retiradas no imputadas a ningún registro = afecto a impuestos finales con crédito cuando la sociedad voluntariamente paga el impuesto¹⁴.

La base imponible del Impuesto Global Complementario o adicional se calculará de la siguiente forma:

- + Rentas atribuidas del registro a)¹⁵.
 - + Rentas atribuidas del registro b)¹⁶.
 - + Retiros imputados al registro d)¹⁷.
 - + Retiros no imputados a ningún registro por exceder de ellos.
- = Base imponible de impuestos personales.

¹³ Sin perjuicio de la progresividad exigida por el Impuesto Global Complementario respecto de las rentas exentas.

¹⁴ Art. 14 letra A N° 5, según texto vigente a partir del 01.01.2017 (comercial).

¹⁵ Saldo positivo Renta Líquida Imponible, más las rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría pero afecta a impuestos personales.

¹⁶ Rentas atribuidas por participación en otras sociedades menos las pérdidas tributarias.

¹⁷ Incluyendo el incremento por el Impuesto de Primera Categoría (registro f).

3. Tributación de la Empresa. Sistema de Integración Parcial

3.1 Generalidades

El sistema contemplado en la letra B del nuevo artículo 14 de la Ley de la Renta vigente desde el 1 de enero de 2017, se parece bastante más al sistema tributario actual, en el sentido que nace la obligación tributaria respecto de los impuestos finales (sea este el Impuesto Global Complementario o el Adicional), cuando dichas rentas efectivamente se retiran, distribuyen, abonan en cuenta o se ponen a disposición del dueño, socio o accionista.

En virtud de este, los contribuyentes finales quedarán gravados con los Impuestos Global Complementario o Adicional según corresponda, sobre la base de los retiros, remesas o distribuciones que efectivamente realicen de las empresas o sociedades en las que participen, y no sobre rentas que se les atribuyan, tributando sobre base percibida (igual que hoy). En este sistema, la tasa del Impuesto de Primera Categoría se aumenta gradualmente de 20% a 27% (21% para el año 2014, 22,5% para el 2015, 24% para el 2016, 25,5% para el 2017, y 27% para el año comercial 2018). Sobre esta materia, durante los años comerciales 2014, 2015 y 2016 el aumento de la tasa del Impuesto de Primera Categoría es común a todos los contribuyentes, por cuanto no entran en vigor los dos regímenes alternativos, sino hasta 2017. A partir de ese año, los que opten por tributar bajo el sistema de renta atribuida mantendrán una tasa del Impuesto de Primera Categoría de 25%, en tanto que los contribuyentes que opten por el sistema de integración parcial estarán afectos a una tasa de 25,5% para el año 2017 y de 27% para 2018 en adelante.

Por su parte, a diferencia del régimen de renta atribuida, los contribuyentes que hayan imputado el monto del Impuesto de Primera Categoría contra los impuestos finales, deberán restituir una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito, lo que se traduce finalmente en que solo se dará de crédito el 65% del Impuesto de Primera Categoría pagado por el contribuyente (p.e. Renta de \$ 100 se grava con 27% de Primera Categoría. Al crédito de \$ 27 se aplica el 35% y se restituyen \$ 9,45, por lo que el crédito final es de \$ 17,55).

Sin embargo, la obligación de restitución del 35% mencionada precedentemente no será aplicable a contribuyentes del Impuesto Adicional, residentes en países con los cuales Chile ha suscrito un convenio de doble tributación vigente (cerca de 24 en total)¹⁸, quienes deberán tributar por las rentas efectivamente distribuidas o retiradas de las empresas chilenas, y podrán utilizar el 100% del crédito otorgado por el pago del Impuesto de Primera Categoría, por lo que su carga efectiva se mantendrá en 35%, mientras que para los demás inversionistas extranjeros, será de 44,45%. Respecto de los contribuyentes de Impuesto Global Complementario – cuya tasa es progresiva y

¹⁸ Ver Anexo con Listado de los Tratados de Doble Tributación vigentes.



que producto de la reforma, la tasa marginal nominal será de 35%¹⁹ – la integración será siempre parcial, lo que redundará en que la tasa marginal efectiva sea de 44,45%.

Para aplicar los impuestos finales (Global Complementario o Adicional, según corresponda), sobre las rentas o cantidades obtenidas por dichos contribuyentes o que, cuando corresponda, les hayan sido atribuidas de acuerdo a este artículo, se aplicarán las siguientes reglas:

1. **Los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 23, 58, número 1, socios, comuneros y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo a esta letra B)**, quedarán gravados con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre base **percibida**. Esto es, sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, se les atribuyan, o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, según lo dispone el propio artículo 14 letra B y lo dispuesto en los artículos 54, número 1; 58, números 1 y 2; 60 y 62, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta o de devoluciones de capital y sus reajustes efectuadas de acuerdo al número 7 del artículo 17.

3.2 Registros Especiales

a) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta

Deberán registrarse al término del año comercial las rentas exentas de los Impuestos Global Complementario o Adicional y los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por el contribuyente, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) y/o B) de este artículo, sin perjuicio de que deba rebajarse de estas cantidades una suma equivalente al monto de la pérdida tributaria que resulte absorbida conforme al número 3 del artículo 31, por utilidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas, comunidades o sociedades, cuando corresponda.

De este registro se rebajarán los costos, gastos y desembolsos imputables a los ingresos de la misma naturaleza, según lo dispuesto en la letra e) del número 1 del artículo 33.

b) Saldo acumulado de crédito

En este registro, se mantiene el control y registro del saldo acumulado de créditos por Impuesto de Primera Categoría que establecen los artículos 56, número 3)²⁰, y 63²¹, a que tendrán derecho los

¹⁹ Tasa vigente desde 2017.

²⁰ Crédito de Primera Categoría imputable al Impuesto Global Complementario.

²¹ Crédito de Primera Categoría imputable al Impuesto Adicional.

propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los Impuestos Global Complementario o Adicional, cuando corresponda.

Se debe mantener el registro separado de los créditos que se indican, atendido que una parte de estos podrá estar sujeta a la obligación de restitución a que se refieren los artículos 56, número 3), y 63²².

En este registro, también se controlará de manera separada aquella parte de dichos créditos cuya devolución no sea procedente en caso de determinarse un excedente producto de su imputación en contra del Impuesto Global Complementario que corresponda pagar al respectivo propietario, comunero, socio o accionista.

El saldo acumulado de créditos corresponde a la suma de aquellos señalados en los numerales i) y ii) siguientes, sumados al remanente de estos que provenga del ejercicio inmediatamente anterior. De dicho saldo deberán rebajarse aquellos créditos que se asignen a los retiros, remesas o distribuciones en la forma establecida en el número 3.3 siguiente de este informe.

i) El saldo acumulado de crédito sujeto a la referida restitución corresponderá a la suma del monto del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa o sociedad durante el año comercial respectivo, sobre la renta líquida imponible; y el monto del crédito por Impuesto de Primera Categoría sujeto a restitución que corresponda sobre los retiros, dividendos o participaciones afectos a los Impuestos Global Complementario o Adicional, que perciba de otras empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la Ley de la Renta, según el texto vigente al 1 de enero de 2017.

ii) El saldo acumulado de crédito que no está sujeto a la referida restitución, corresponderá a la suma del monto del Impuesto de Primera Categoría que tiene dicha calidad y resulta asignado a los retiros, dividendos o participaciones afectos a los Impuestos Global Complementario o Adicional, que perciba de otras empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la Ley de la Renta, según texto vigente al 1 de enero de 2017 cuando estas no resulten absorbidas por pérdidas.

c) Retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa, o sociedad:

Deberá registrarse el monto de los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen durante el ejercicio, debidamente reajustados.

²² La obligación de restitución del 35% del crédito la tienen los contribuyentes de Impuesto Adicional domiciliados en jurisdicciones con los cuales no se haya suscrito un Tratado de Doble Tributación, y los contribuyentes de Impuesto Global Complementario.



3.3 Forma de Aplicación de los Impuestos Finales (Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda)

3.3.1 Imputación

Para la aplicación de los impuestos finales, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán a la suma de rentas o cantidades afectas a dichos tributos que mantenga la empresa y luego a las anotadas en el registro correspondiente a registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta²³, en la oportunidad y en el orden cronológico en que se efectúen, incluyendo el saldo al término del ejercicio inmediatamente anterior, debidamente reajustados²⁴.

La imputación debe hacerse en el siguiente orden (i) las rentas o cantidades afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional, (ii) las rentas anotadas en el registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta indicado, comenzando por las rentas exentas y luego por los ingresos no constitutivos de renta.

3.3.2 Crédito a que tienen derecho los retiros

El crédito a que tendrán derecho los retiros, remesas o distribuciones imputados a rentas o cantidades afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional, corresponderá al que se determine aplicando sobre estos la tasa de crédito calculada al cierre del ejercicio inmediatamente anterior. El crédito así calculado se imputará al saldo acumulado a que se refiere el número 2.- de la letra B) del artículo 14. El saldo acumulado de crédito se reajustará de acuerdo a la variación experimentada por IPC.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a las cantidades señaladas en el registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, estos no se afectarán con impuesto alguno; ello, por haberse cumplido totalmente su tributación con los Impuestos a la Renta, considerándose, en todo caso, aquellos efectuados con cargo a las rentas exentas del Impuesto Global Complementario, para efectos de la progresividad que establece el artículo 54 respecto del Impuesto Global Complementario.

Si de la imputación de retiros, remesas o distribuciones resultare una diferencia no imputada al remanente del ejercicio anterior de las cantidades señaladas, esta se imputará a las rentas o cantidades que se determinen al término del ejercicio respectivo. Tal imputación se efectuará en el orden indicado precedentemente.

La diferencia de los retiros no imputados se reajustará de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al retiro y el mes que precede al término del año comercial respectivo.

En este caso, el crédito a que se refieren los artículos 56, número 3, y 63, solo será procedente cuando se determine un nuevo saldo acumulado de crédito al término del ejercicio respectivo,

²³ Establecido en el art. 14 B) No. 2 letra a).

²⁴ Reajuste corresponde a la variación del IPC entre el mes que precede al término del ejercicio y el mes que precede al retiro.

aplicándose de acuerdo a la tasa de crédito que se calcule a esa misma fecha. El crédito que corresponda asignar de acuerdo a estas reglas, se imputará al saldo acumulado que se determine para el ejercicio siguiente.

3.3.3 Tasa de crédito

La tasa de crédito a que se refiere este número, será la que resulte de dividir la tasa del Impuesto de Primera Categoría vigente al término del ejercicio anterior o al cierre del ejercicio del retiro, remesa o distribución, según corresponda, por cien menos la tasa del citado tributo, todo ello expresado en porcentaje.

3.3.4 Imputación de créditos a saldos acumulados

Cuando corresponda imputar el crédito a los saldos acumulados, se imputará primero ii) de la letra b) del número 2. de la letra B) del artículo 14, esto es el saldo acumulado que no está afecto a sustitución y luego, una vez que se haya agotado este, se imputará al saldo acumulado establecido en el numeral i) anterior, sujeto a restitución, hasta agotarlo.

3.3.5 Remanente de crédito

El remanente de crédito que se determine luego de aplicar las reglas de los números 2 y 3 de la letra B) del artículo 14, debidamente reajustado, se considerará como parte del saldo acumulado de crédito para el ejercicio siguiente y así sucesivamente. En otras palabras, el remanente de crédito se arrastra de manera indefinida.

3.3.6 Rentas afectas a los impuestos finales

La suma de las rentas o cantidades afectas a los impuestos finales que mantenga la empresa corresponderá al monto que se determine anualmente al término del ejercicio, como la diferencia que resulte de restar a la cantidad mayor entre el valor positivo del patrimonio neto financiero y el capital propio tributario, el monto positivo de las sumas anotadas en el registro establecido en la letra a) correspondiente a las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, del número 2 de la letra B) de artículo 14 ya citado, y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, todo debidamente reajustado. Para estos efectos, se considerará el capital propio tributario determinado de acuerdo al número 1 del artículo 41.

3.3.7 Situación cuando no hay saldo acumulado de créditos

En caso que al término del ejercicio respectivo se determine que los retiros, distribuciones o remesas afectas a los impuestos finales no tienen derecho al crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría efectivamente pagado, atendido que no existe un saldo acumulado de créditos que asignar a estos, la empresa o sociedad respectiva **podrá optar voluntariamente por pagar a título de Impuesto de Primera Categoría**, una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo a una cantidad tal, que al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto neto del retiro, remesa o distribución. El impuesto pagado solo podrá ser imputado en



contra de los Impuestos Global Complementario o Adicional que graven a los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio.

Sin perjuicio de lo anterior, el Impuesto de Primera Categoría pagado voluntariamente según se describe en el párrafo precedente, constituirá un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría que deba pagar la empresa o sociedad respectiva en el ejercicio siguiente o en los subsiguientes.

Si en el ejercicio respectivo se determinare un excedente de este crédito, ya sea por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, dicho excedente no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos, pero podrá imputarse en el ejercicio siguiente, y subsiguientes, hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el IPC entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación. El Impuesto de Primera Categoría cubierto con el crédito de que trata este párrafo, no podrá ser imputado nuevamente como crédito en contra de los impuestos finales.

3.3.8 Situación de las rentas que le sean atribuidas por ser socios o comuneros de una sociedad que tributa en renta atribuida o de empresas que tributen bajo la letra C del artículo 14 (otros contribuyentes) y otros similares.

Las empresas o sociedades acogidas al sistema de integración parcial que sean a su vez comuneros, socios o accionistas de otras empresas, que declaren su renta efectiva conforme a las disposiciones del sistema de renta atribuida (Letra A del artículo 14) o C) de dicho artículo, o conforme a la letra A), del artículo 14 ter (contabilidad simplificada), deberán atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, las rentas afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional, que les sean atribuidas por las referidas empresas, con derecho al crédito establecido en los artículos 56, número 3), y 63, según corresponda, salvo que tales rentas resulten absorbidas por pérdidas, conforme a lo dispuesto en el número 3 del artículo 31, en cuyo caso atribuirán solo aquella parte que no haya resultado absorbida por la pérdida.

La misma regla se aplicará en los casos en que las rentas hayan sido atribuidas a la empresa respectiva, por contribuyentes sujetos a las disposiciones del sistema de integración parcial, por las rentas de terceros que estos últimos deben atribuir conforme a lo establecido en el párrafo anterior²⁵.

²⁵

Para estos efectos, se aplicará lo dispuesto en el número 3.-de la letra A) del art. 14.

3.4 Obligación de Informar

Los contribuyentes sujetos al régimen de integración parcial deberán informar al SII antes del 15 de marzo de cada año lo siguiente:

- a) Retiros efectuados: montos efectivos, beneficiarios, la fecha en que se hayan efectuado y si se trata de rentas o cantidades afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional, rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o rentas que hayan cumplido su tributación, tasa de crédito determinado para el ejercicio, y el monto del mismo, indicando si corresponde a un crédito sujeto o no a la obligación de restitución, y en ambos casos si el excedente que se determine luego de su imputación puede ser objeto de devolución o no a contribuyentes del Impuesto Global Complementario.
- b) El remanente proveniente del ejercicio anterior, aumentos o disminuciones del ejercicio, así como el saldo final que se determine para los registros señalados en las letras a) y b) del número 2.- de la letra B) del Artículo 14 de la Ley de la Renta.
- c) El detalle de la determinación del saldo anual de rentas o cantidades afectas a los impuestos finales que mantenga la empresa, identificando los valores que han servido para determinar el patrimonio neto financiero, el capital propio tributario y el capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del ejercicio.
- d) El monto de la renta o cantidad que se atribuya a los dueños, socios, comuneros o accionistas respectivos, y el criterio utilizado para efectuar dicha atribución, según lo dispuesto en el número 3.- de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta. Los contribuyentes también estarán obligados a informar y certificar a sus propietarios, comuneros, socios y accionistas, el monto de las rentas o cantidades que se retiren, les remesen, atribuyan o les distribuyan, si se trata de rentas o cantidades afectas a los impuestos finales, rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta, así como el crédito del Impuesto de Primera Categoría.

3.5 Otros Contribuyentes

- 1.- En el caso de contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría que declaren rentas efectivas y que no las determinen sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, las rentas establecidas en conformidad con el Título II, más todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa, incluyendo las rentas que se le atribuyan o perciban en conformidad a este artículo por participaciones en sociedades que determinen en igual forma su renta imponible, o la determinen sobre la base de contabilidad completa, o se encuentren acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 ter letra A) –esto es, renta atribuida -, se gravarán respecto del empresario individual, socio, comunero o accionista, con el Impuesto Global Complementario o



Adicional, en el mismo ejercicio al que correspondan, atribuyéndose en la forma establecida en los números 2.- y 3.- de la letra A) del artículo 14.

2.- Las rentas presuntas se afectarán con los Impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, en el mismo ejercicio al que correspondan, atribuyéndose al cierre de aquel. En el caso de las sociedades y comunidades, la atribución se efectuará en la forma establecida en las letras a) o b), del número 3.-, de la letra A) del artículo 14 (Renta atribuida), y en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate, según corresponda.

4. Armonización entre Ambos Sistemas

Interesa mucho determinar cómo “conversarán los dos sistemas”, una vez que entre en vigencia el texto al 1 de enero de 2017.

Mucho se ha dicho en la prensa que la coexistencia de ambos sistemas abre forados para la evasión tributaria. La verdad es que esto solo se podrá apreciar cuando las normas entren en vigencia. En el intertanto, las disposiciones legales se refieren a los efectos de cambio de régimen, y los efectos de la reorganización empresarial, entre otros.

4.1 Efectos del Cambio de Régimen

a) **Cambio de Renta Atribuida a Sistema Parcialmente Integrado.** Cuando los contribuyentes sujetos al sistema de renta atribuida opten cambiarse al sistema parcialmente integrado, deberán mantener, a contar del primer día en que se encuentren sujetos a las nuevas disposiciones, el registro y control de las cantidades anotadas en los registros que mantenían al término del ejercicio inmediatamente anterior al cambio de régimen.

De esta manera, las cantidades señaladas en los registros de rentas atribuidas propias, y rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, se anotarán como parte del saldo del registro establecido en la letra a), del número 2.-, de la letra B) del artículo 14 (rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta), mientras que el saldo de crédito establecido en el registro indicado en la letra f), del número 4.- de la referida letra A) del artículo 14, se incorporará al saldo acumulado de créditos a que se refiere el numeral ii), del número 2.- de la letra B) del mismo artículo 14, relativo al sistema parcialmente integrado. Las cantidades anotadas en el registro establecido en registro indicado en la letra d), del número 4.- de la letra A) del artículo 14 – esto es, rentas o cantidades afectas a los impuestos finales – se considerarán formando parte del saldo de la suma de rentas o cantidades afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional que mantenga la empresa a esa fecha.

b) **Cambio de Sistema Parcialmente Integrado a Renta Atribuida.** Cuando los contribuyentes sujetos al sistema parcialmente integrado opten por acogerse al sistema de Renta Atribuida, deberán aplicar lo dispuesto en el número 2.- del artículo 38 bis²⁶. En este caso, la empresa se afectará con los impuestos que se determinen *como si hubiera dado aviso de término de giro*, y el impuesto que deberá pagar se incorporará al saldo acumulado de crédito en el registro de saldo acumulado de crédito al que se refiere la letra f), del número 4.-, de la letra A) del artículo . El impuesto del artículo 38 bis se declarará y pagará en este caso, en la oportunidad en que deba presentarse la declaración anual de impuesto a la renta de la empresa, conforme a lo dispuesto en el artículo 69.

4.2 Reorganización Empresarial

Es importante tomar en cuenta las siguientes reglas al momento de realizarse operaciones de reorganización empresarial, esto es, lo que ocurre en caso de transformaciones, fusiones y divisiones de empresas que tributan bajo estos sistemas:

4.2.1 División, transformación y fusión de empresas sujetas al sistema de renta atribuida

En la división, conversión de un empresario individual y fusión de empresas o sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución producida por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona²⁷, en que la empresa o sociedad dividida, la que se convierte, la absorbente y las absorbidas se encuentren sujetas al sistema de renta atribuida , las empresas o sociedades que se constituyen o la empresa o sociedad

²⁶ Art. 38 bis No. 2 dispone textualmente: que al momento de declarar término de giro, No. 2 Los contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa indicadas en el inciso siguiente, por parte de sus propietarios, contribuyentes del artículo 58, número 1º, comuneros, socios o accionistas, en la proporción en que éstos participan en las utilidades de la empresa, para afectarse con los Impuestos Global Complementario o Adicional.

Tales cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor del capital propio tributario del contribuyente, según su valor a la fecha de término de giro de acuerdo a lo dispuesto en el número 1 del artículo 41, y las siguientes cantidades: i) El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro a que se refiere la letra a), del número 2.-, de la letra B) del artículo 14; e ii) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro. Estos contribuyentes tributarán por esas rentas o con un impuesto del 35%, el cual tendrá el carácter de único de esta ley respecto de la empresa, empresario, comunero, socio o accionista, sin que sea aplicable a ellas lo dispuesto en el número 3º del artículo 54. Contra este impuesto, podrá deducirse el saldo de crédito establecido en la letra b), del número 2.- de la letra B), del artículo 14. No obstante lo anterior, tratándose del saldo acumulado de crédito establecido en el numeral i), de dicha letra, el referido crédito se aplicará sólo hasta un 65% de su monto. Con todo, el impuesto que se haya aplicado sobre la parte de las rentas o cantidades que corresponda a propietarios, comuneros, socios o accionistas obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14, éstos lo incorporarán al saldo acumulado de crédito que establece la letra f), del número 4.- de la letra A), y la letra), del número 2.- de la letra B), del artículo referido.

²⁷ Esta última figura conocida también por algunos autores como “fusión impropia”.



continuadora, según corresponda, **deberán mantenerse en el mismo régimen** hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o sociedad dividida, la que se convierte o la continuadora, según el caso, período luego del cual podrán optar por sujetarse a las normas del sistema de integración parcial, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas para ello.

División

En la división de una empresa o sociedad sujeta al sistema de renta atribuida, el saldo de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a), c), d) y f) del número 4.-, de dicha letra A) del artículo 14²⁸, se asignará a cada una de las entidades resultantes en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el registro y control de estas. Por su parte, la sociedad que se divide deberá conservar el registro de las cantidades registradas por concepto de control de retiros, remesas o distribuciones²⁹.

Transformación³⁰ o fusión

En estos casos – esto es la transformación o fusión de una sociedad que tributa bajo el sistema de renta atribuida–, la empresa o sociedad continuadora, también deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a), c), d) y f), del número 4.-, de la letra A) del artículo 14³¹. La empresa o sociedad que se convierte o fusiona se afectará con los impuestos, y deberá atribuir la renta que determine por el período correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en los números 2.- y 3.-, de la misma letra. En estos casos, la empresa, comunidad o sociedad que termina su giro, no aplicará lo dispuesto en el número 1.- del artículo 38 bis.

En el caso de fusión o absorción de empresas o sociedades, en que la absorbente se encuentra sujeta al sistema de renta atribuida, y una o más de las empresas o sociedades absorbidas o fusionadas se encuentran sujetas al sistema de integración parcial, estas últimas se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en la citada letra B) del artículo 14 de la Ley de la Renta y demás normas legales. Será aplicable también, respecto de dichas empresas o sociedades, lo dispuesto en el número 2 del artículo 38 bis; sin embargo, no será procedente el derecho a optar a que se refiere el número 3 de ese artículo. El impuesto pagado podrá imputarse como crédito, conforme a lo establecido en la letra f) del número 4.- (saldo acumulado de crédito) y en el número 5 (imputaciones) - de la referida letra A), del artículo 14.

²⁸ Esto es, “rentas atribuidas propias”, “rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta”, “rentas o cantidades afectas a los impuestos finales cuando sean retirados”, y “saldo acumulado de crédito”.

²⁹ Referido la letra e), del citado número 4 de la letra A) del artículo 14.

³⁰ En la ley se usa el vocablo “conversión”.

³¹ Ver nota al pie número 23 de este documento.

En la fusión por creación, la empresa o sociedad que se constituye podrá optar sujetarse a las reglas del sistema de renta atribuida o a las reglas del sistema parcialmente integrado, de acuerdo a las reglas generales.

4.2.2 División, transformación y fusión de empresas o sociedades sujetas al régimen de integración parcial

En estos casos, es decir, en la división, conversión de un empresario individual y fusión de empresas o sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución producida por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona³², en que la empresa o sociedad dividida, la que se convierte, la absorbente y las absorbidas se encontraban sujetas al sistema de integración parcial, las empresas o sociedades que se constituyen o la empresa o sociedad continuadora, según corresponda, **se deberán mantener en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales**. Este plazo es contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o sociedad dividida, la que se convierte o la continuadora, según el caso, período luego del cual podrán optar por someterse al sistema de rentas atribuidas de este artículo, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas en la ley.

División

En la división, el saldo de las cantidades que deban anotarse en los registros señalados en las letras a) – esto es rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta – y b) – esto es, saldo acumulado de crédito – del número 2.- de la letra B) del artículo 14, así como el saldo de la suma de rentas o cantidades afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional que registre la empresa a esa fecha, se asignará a cada una de ellas en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el registro y control de dichas cantidades.

Transformación o fusión

En el caso de la conversión o de la fusión de sociedades, la empresa o sociedad continuadora también deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a) – esto es, rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta –; y b) – esto es saldo acumulado de crédito – del número 2.-, de la letra B) del artículo 14, así como el saldo de la suma de rentas o cantidades afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional que registre la empresa a esa fecha. En estos casos, las empresas o sociedades que se convierten o fusionan se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en la citada letra B) del artículo 14, y demás normas legales.

Tratándose de la fusión o absorción de empresas o sociedades, en que la absorbente se encuentra sujeta al sistema de integración parcial, y una o más de las empresas o sociedades absorbidas o fusionadas se encuentran sujetas al sistema de renta atribuida, la primera deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas al momento de la fusión o absorción en los registros

³² Ver nota al pie anterior sobre fusión “impropia”.

de las absorbidas. De esta manera, las cantidades señaladas en la letra a) y c) del número 4.-, de la letra A)³³, se anotarán, a la fecha de la fusión, como parte del saldo del registro establecido en la letra a) – esto es en el registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, del número 2.- de la letra B) del artículo 14 en comento; mientras que el saldo acumulado de crédito a que se refiere el registro aludido en la letra f) del número 4.- de la referida letra A) del artículo 14, se anotará como parte del saldo acumulado de crédito a que se refiere el numeral ii), de la letra b) del número 2.- y de la letra B) del artículo 14. Las cantidades anotadas en el registro establecido en la letra d), del número 4.- de la letra A) del artículo 14 – es decir rentas o cantidades afectas a los impuestos finales cuando sean retiradas–, se considerarán formando parte del saldo de la suma de rentas o cantidades afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional que registre la empresa a esa fecha. En estos casos, las empresas o sociedades absorbidas se afectarán con los impuestos, y deberán atribuir la renta que determinen por el año comercial correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en los números 2.- y 3.-, de la letra A) del artículo 14.

5. Deber de Información sobre Determinadas Inversiones que Afectan a Empresas Acogidas en Ambos Sistemas

Uno de los temas relevantes durante el debate legislativo fue justamente dejar plasmado en el texto legal la obligación de informar acerca de las inversiones realizadas en el exterior, como una forma aplicar las normas BEPS³⁴ de la OCDE. La falta al deber de información da lugar a la presunción legal (que admite prueba en contrario) de que dichas inversiones corresponden a retiros tributables.

- a) **Inversiones en el extranjero:** los contribuyentes deberán informar anualmente, las inversiones realizadas en el extranjero durante el año comercial anterior, con indicación del monto y tipo de inversión, del país o territorio en que se encuentre; en el caso de tratarse de acciones, cuotas o derechos, el porcentaje de participación en el capital que representan de la sociedad o entidad constituida en el extranjero; el destino de los fondos invertidos, así como cualquier otra información adicional que el Servicio de Impuestos Internos requiera respecto de tales inversiones.

Hay que tener presente que la norma establece que en caso de no presentarse esta declaración, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tales inversiones en el extranjero constituyen retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo. Ello, para los efectos de aplicar la tributación que corresponda de acuerdo al artículo 21 – esto es, se les considerará como

³³ Esto es, registro de “rentas atribuidas propias” y registro de “rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta”.

³⁴ *Base Erosion Profit Shifting*. Se refiere a las directrices de OCDE de incluir normativa interna en función de evitar que las compañías multinacionales se valgan de jurisdicciones de escasa a nula tributación para evitar impuestos a nivel consolidado.

gastos rechazados —, sin que proceda su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría³⁵. Cuando las inversiones a que se refiere esta letra se hayan efectuado directa o indirectamente en países o territorios incluidos en la lista que establece el número 2, del artículo 41 D, o califiquen como de baja o nula tributación conforme a lo dispuesto en el artículo 41 H, además de la presentación de la declaración referida, anualmente se deberá informar, además, el estado de dichas inversiones³⁶.

En todo caso, el contribuyente podrá acreditar que las inversiones fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta, presumiéndose, salvo prueba de lo contrario, que cuando el capital propio tributario del contribuyente excede la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, tales inversiones se han efectuado, en el exceso, con cantidades que no han cumplido totalmente con los impuestos de la presente ley, procediendo entonces la aplicación de lo dispuesto en el referido artículo 21³⁷.

- b) **Inversiones en Chile (que tienen inversiones en el extranjero)** : las empresas, entidades o sociedades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en Chile que obtengan rentas pasivas de acuerdo a los criterios que establece el artículo 41 G, no podrán ser utilizadas en forma abusiva para diferir o disminuir la tributación de los impuestos finales de sus propietarios, socios o accionistas. De acuerdo a lo anterior, cuando se haya determinado la existencia de abuso o simulación, conforme a lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario³⁸, se aplicará respecto del monto de tales inversiones la tributación dispuesta en el artículo 21, sin perjuicio de la aplicación de los impuestos que correspondan a los beneficiarios de las rentas o cantidades respectivas y las sanciones que procedieren. En todo caso, el contribuyente podrá acreditar que las inversiones fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que cuando el capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, tales inversiones se han efectuado, en el exceso, con cantidades que no han cumplido totalmente con los impuestos de la Ley de la Renta, procediendo entonces la aplicación de lo dispuesto en el referido artículo 21. No obstante lo anterior, cuando se determine que los actos, contratos y operaciones respectivos se han llevado a cabo maliciosamente con la finalidad de evitar, disminuir o postergar la aplicación de los Impuestos Global Complementario o Adicional, ello será sancionado conforme a lo dispuesto en el primer párrafo, del número 4 del artículo 97 del Código Tributario.

³⁵ Es decir, se afectarán con la tasa del Impuesto de Primera Categoría vigente, más el impuesto de 35% a los gastos rechazados.

³⁶ En caso de no presentarse esta declaración, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tales inversiones en el extranjero constituyen retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero de la misma forma ya señalada y con los mismos efectos, para los fines de aplicar lo dispuesto en el artículo 21.

³⁷ La entrega maliciosa o falsa se sanciona de conformidad con el artículo 97 No. 4, párrafo primero, del Código Tributario.

³⁸ Esto se refiere a las nuevas facultades del Servicio de Impuestos Internos introducidas al Código Tributario en virtud de la misma ley sobre Reforma Tributaria, Ley N° 20.780 en comento. En general, se refiere a la facultad del SII a atender al fondo económico sobre la forma, debiendo el contribuyente esgrimir una legítima razón de negocios que no sea solamente el ahorro tributario. Se profundizará sobre esta materia en otro Informe.



6. Forma de Acogerse al Sistema Escogido

Por su parte, los contribuyentes deberán optar³⁹ por algún régimen tributario, sea el acogido a las disposiciones de la letra A) o letra B) del señalado artículo.

- **Los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes del artículo 58 N° 1:**

Estos contribuyentes deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos una declaración suscrita que contenga la decisión de acogerse a un régimen determinado.

- **Comunidades:**

Serán los comuneros quienes por unanimidad deben adoptar el régimen particular y la declaración debe encontrarse suscrita por todos los comuneros.

- **Sociedades de personas y sociedades por acciones (SpA)**

En este caso, la opción se ejercerá presentando la declaración señalada y deberá ser acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo por unanimidad de todos los socios o accionistas.

- **Sociedades anónimas abiertas y cerradas:**

Aprobación adoptada por la junta extraordinaria de accionistas, con un quórum de a lo menos dos tercios de las acciones emitidas con derecho a voto, y se hará efectiva presentando la declaración suscrita por la sociedad, acompañada del acta reducida a escritura pública, cumpliendo las formalidades que establece el artículo 3° de la Ley N° 18.046.

³⁹ De hecho, una de las razones para firmar el Protocolo de Acuerdo en el debate legislativo fue justamente otorgar la opción a los contribuyentes para optar libremente por el sistema de tributación sobre la base de renta atribuida.

7. Régimen Aplicable por Defecto

Si los contribuyentes no optan por ninguno de los regímenes generales, se establecen reglas especiales de acuerdo a la forma societaria que tenga el contribuyente:

- **Empresario individual, empresa individual de responsabilidad limitada, comunidades y sociedades de personas (en ambos casos compuestos solo por personas naturales domiciliadas o residentes en Chile):**

Estos contribuyentes deberán someterse a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR, referido al régimen de renta atribuida.

- **Demás contribuyentes:**

En este grupo se encuentran las comunidades y sociedades de personas compuestas por contribuyentes personas jurídicas o del impuesto adicional. Además se incluyen las sociedades por acciones y sociedades anónimas en general. Estos contribuyentes, si no ejercieron la opción de régimen en comento, deberán someterse a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, referido al régimen de imputación parcial del Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales.

8. Mantención en el Régimen

Un tratamiento novedoso que nos trae la reforma tributaria, consiste en que los contribuyentes se deberán mantener obligatoriamente en el régimen por el cual hayan optado, por lo menos durante 5 años comerciales consecutivos, posteriores a los cuales podrán cambiarse al otro régimen optativo, en el cual también deben permanecer durante al menos 5 años comerciales consecutivos, y así sucesivamente. El objetivo de este plazo tan largo es evitar usar el cambio de sistema como una forma de evadir impuestos. De hecho, se discutió en el debate dejar este plazo en dos años.



9. Tributación de las PYME

9.1 Situación Actual

El actual artículo 14 ter fue incorporado a la Ley de Impuesto a la Renta a través de la Ley N° 20.170, publicada en el Diario Oficial con fecha 21 de febrero de 2007, el cual, posteriormente, fue modificado por la Ley N° 20.291 publicada en el Diario Oficial con fecha 15 de septiembre de 2008⁴⁰.

En pocas palabras, este régimen simplificado consiste en que los contribuyentes deberán tributar anualmente con el Impuesto de Primera Categoría y con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, considerando como base imponible la diferencia entre los ingresos y egresos, estimándose todos los ingresos del giro percibidos durante el ejercicio, sin atender su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas. Así, este régimen no reconoce cualquier exención o franquicia que beneficie a las rentas percibidas, porque aun cuando constituyan ingresos exentos o ingresos no constitutivos de renta, tales cantidades deberán formar parte de los ingresos que serán gravados con los impuestos indicados.

Lo anterior obliga a los contribuyentes a evaluar primero qué tipo de rentas perciben, antes de acogerse al régimen que puede ser ventajoso o desventajoso, dependiendo de sus particulares circunstancias y de cómo se componen sus rentas.

En cuanto a los egresos, este artículo define expresamente la partidas que se consideran como tales, entre las cuales menciona las cantidades por concepto de compras, pagos por remuneraciones, honorarios, intereses pagados, impuestos pagados que no sean de la Ley de Impuesto a la Renta, las pérdidas de ejercicios anteriores y los que provengan de activos fijos físicos, salvo los que no puedan depreciarse⁴¹.

Adicionalmente, el actual artículo 14 ter establece una presunción de egreso, la cual asciende al 0,5% de los ingresos, con un límite máximo de 15 UTM y con un mínimo de 1 UTM, por concepto de gastos menores no documentados, créditos incobrables, donaciones y otros, en sustitución de los gastos señalados en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por su parte, el régimen libera a los contribuyentes de algunas obligaciones tributarias y de mantener determinados registros contables que afectan a la generalidad de los contribuyentes. De esta manera, quedan liberados de llevar contabilidad, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, como también de llevar el registro del fondo de utilidades tributables y de practicar la corrección monetaria del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Respecto de sus pagos provisionales mensuales, estos se determinan aplicando una tasa fija del 0,25% sobre todos sus ingresos, tanto percibidos como devengados.

⁴⁰ Circulares N° 17 y N° 5 de fechas 14 de marzo de 2007 y 13 de enero de 2009, respectivamente.

⁴¹ P.ej. los terrenos.

Finalmente, este régimen no permite la deducción de ningún crédito o rebaja en contra del Impuesto de Primera Categoría por concepto de exención o franquicia tributaria, entre las cuales se encuentra la exención de 1 UTA³ que establece el N° 6 del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto la Renta.

9.1.1 Requisitos para acogerse al actual artículo 14 ter

Para incorporarse al actual artículo 14 ter, se requiere dar cumplimiento a una serie de requisitos establecidos en la ley, los cuales se deben mantener para permanecer en el sistema.

Dichos requisitos son los siguientes:

- a) Solo pueden incorporarse los empresarios individuales y las empresas individuales de responsabilidad limitada (E.I.R.L), obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR.
- b) Que los que deseen ingresar sean contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, establecido en el Artículo 1º del Decreto Ley N° 825, de 1974.
- c) Los contribuyentes no deben tener por giro o actividad cualquiera de las descritas en el artículo 20 número 1⁴² y 2⁴³, ni realizar negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo las necesarias para el desarrollo de su actividad principal.
- d) Además los contribuyentes no deben poseer ni explotar, a cualquier título, derechos sociales o acciones de sociedades, como tampoco deben formar parte de contratos de asociación o cuenta en participación en calidad de gestor.
- e) En el caso de contribuyentes que vienen de otros regímenes tributarios deberán tener un promedio anual de los ingresos del giro en los últimos 3 ejercicios que no exceda de 5.000 UTM y en ninguno de ellos debe exceder las 7.000 UTM.
- f) Finalmente, en el caso de contribuyentes que estén dando inicio de actividades, deberán poseer un capital efectivo que no exceda a 6.000 UTM al mes de ingreso.

9.2 Régimen Artículo 14 Ter 2015 – 2016

Tal como se ha comentado, el articulado transitorio de la Ley de Reforma Tributaria introduce una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, que regirán a partir del año comercial 2015. Este artículo transitorio sustituye el artículo 14 ter, cuya letra A reemplazaría al actual régimen de este artículo en los términos que se indican a continuación.

⁴² Rentas de bienes raíces.

⁴³ Rentas de capitales mobiliarios.



Este nuevo artículo establece que la base imponible del Impuesto de Primera Categoría corresponderá a la diferencia entre los ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados por el contribuyente. En virtud de este artículo, se logra que los contribuyentes tributen básicamente sobre los flujos disponibles en la empresa, a diferencia de lo que ocurre en la actualidad, donde los contribuyentes no solo incluyen los ingresos percibidos, sino también aquellos devengados cuando sean del giro.

Sin perjuicio de lo anterior, el nuevo texto legal establece, como presunción, que también se considerarán como ingresos percibidos aquellos ingresos devengados cuando haya transcurrido un plazo superior a 12 meses, contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento correspondiente; y tratándose de operaciones a plazo o cuando los pagos se efectúen en cuotas, el plazo señalado se cuenta desde la fecha en que el pago sea exigible. Como se puede apreciar, el beneficio de reconocer solo ingresos percibidos tiene un límite de 12 meses, posterior a los cuales de todas formas los contribuyentes deberán considerarlos como ingresos para efectos de gravarlos con el impuesto señalado.

En cuanto a los egresos que pueden rebajarse de los ingresos señalados, para efectos de determinar la base imponible, la reforma incluye los créditos incobrables castigados durante el ejercicio, los cuales deberán cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En vez de llevar una contabilidad completa, para el control de los ingresos y egresos, los contribuyentes deberán llevar un libro de caja que refleje cronológicamente el flujo de sus ingresos y egresos del ejercicio. Además, en el caso de los contribuyentes que no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas – esto es, para aquellas empresas que no son contribuyentes de IVA–, deberán llevar un libro de ingresos y egresos, donde registrarán tanto los ingresos percibidos como devengados, así como los egresos pagados o adeudados⁴⁴.

Por su parte, se incluye la posibilidad de acceder al crédito por adquisición de activos fijos en contra del Impuesto de Primera Categoría, establecido en el nuevo artículo 33 bis, el cual, en términos generales, otorga un crédito equivalente a un 4% o 6% del valor del bien, dependiendo del nivel de ventas del contribuyente, sin perjuicio de una tasa transitoria del 8%.

Finalmente, los propietarios de las empresas contribuyentes acogidos a este régimen se gravarán con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda por aquella parte de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría que corresponda a cada propietario, en la proporción en que se haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad o empresa, salvo el caso de los comuneros donde la proporción corresponderá a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

⁴⁴ Respecto de las formalidades que deben cumplir tales registros, el SII deberá instruir mediante resolución.

9.2.1 Requisitos

- a) Hasta 50.000 UF como promedio anual de ingresos percibidos o devengados por ventas o servicios del giro en los últimos tres años, no pudiendo “pasarse” en ningún año de 60.000 UF; incluyendo para efectos de determinar si se ha cumplido el requisito, las ventas de las empresas relacionadas⁴⁵.
- b) Capital efectivo inicial: máximo 60.000 UF cuando el contribuyente opte por ingresar en el ejercicio en que inicie actividades.
- c) No pueden ser “sociedades de inversión”. Así, no podrán acogerse los contribuyentes que obtengan ingresos provenientes de las actividades que se señalan a continuación, y estos excedan en conjunto el 35% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo:
- i.- Cualquiera de las descritas en los números 1⁴⁶ y 2⁴⁷ del artículo 20. Con todo, podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas.
 - ii.- Participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación.
 - iii.- De la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión. En todo caso, los ingresos provenientes de este tipo de inversiones no podrán exceder del 20% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.

Para los efectos señalados en esta letra, se considerarán solo los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los activos, valores y participaciones señaladas.

- d) No pertenecer a “grupos económicos”⁴⁸. No podrán acogerse las sociedades cuyo capital pagado pertenezca en más del 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o que sean empresas filiales de estas últimas.

9.2.2 Situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado

- a) Los contribuyentes que opten por ingresar al régimen simplificado indicado, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según sus saldos al 31 de diciembre del año anterior al ingreso a este régimen, sin perjuicio de la tributación que afecte en dicho período a la empresa y a sus propietarios, socios, comuneros y accionistas: a) se entenderán

⁴⁵ Para estos efectos, se considerarán relacionados, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las respectivas entidades, los que formen parte del mismo grupo empresarial, los controladores y las empresas relacionadas, conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045, sobre mercado de valores, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) de este último artículo.

⁴⁶ Rentas de bienes raíces.

⁴⁷ Rentas de capitales mobiliarios.

⁴⁸ Denominación nuestra para efectos didácticos, esta terminología no se emplea en la Ley de la Renta.



retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, en conformidad a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14, según corresponda, para afectarse con los Impuestos Global Complementario o Adicional en dicho período, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que resulte entre el valor del capital propio tributario, aumentado cuando corresponda, por los retiros en exceso que se mantengan a la fecha del cambio de régimen y las cantidades que se indican a continuación:

- i. El valor del capital aportado efectivamente a la empresa o sociedad, más los aumentos, y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos, reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al cambio de régimen.
 - ii. El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establece el inciso primero de la letra b) del número 3° de la letra A) del artículo 14.
- b) Si la empresa registra un saldo de rentas acumuladas en el fondo de utilidades tributables o en el registro a que se refiere el inciso segundo de la letra b) del número 3°, de la letra A) del artículo 14, la cantidad afecta a Impuesto Global Complementario o adicional será el monto mayor entre la diferencia determinada conforme a la letra a) anterior, y la suma de las rentas acumuladas en los registros a que se refieren la letra a) y en el inciso segundo de la b), del número 3° de la letra A) del artículo 14. El monto que, en definitiva, se grave con los impuestos señalados, tendrá derecho al crédito de los artículos 56, número 3), y 63, que proceda respecto de las rentas acumuladas en los referidos registros.
- c) Las pérdidas tributarias determinadas al término del ejercicio anterior, que no hayan sido absorbidas conforme a lo dispuesto en el número 3 del artículo 31, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.
- d) Los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los números 5 y 5 bis del artículo 31, a su valor neto tributario, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.
- e) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.
- f) Los ingresos devengados y los gastos adeudados al término del ejercicio inmediatamente anterior al de ingreso al presente régimen, no deberán ser reconocidos por el contribuyente al momento de su percepción o pago, según corresponda, sin perjuicio de su obligación de registro y control.

9.2.3 Determinación de la base imponible y su tributación

Los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación simplificado y no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas, deberán llevar un libro de ingresos y egresos, en el

que deberán registrar, tanto los ingresos percibidos como devengados que obtengan, así como los egresos pagados o adeudados, como ya se ha indicado precedentemente.

Ingresos percibidos: Se considerarán ingresos percibidos durante el ejercicio respectivo, los provenientes de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, como también todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad y aquellos provenientes de las inversiones, salvo los que provengan de la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo con la Ley de la Renta, sin perjuicio de aplicarse en su enajenación separadamente de este régimen lo dispuesto en los artículos 17⁴⁹ y 18. También se consideran percibidos los ingresos devengados cuando haya transcurrido un plazo superior a 12 meses, contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda. Tratándose de pagaderos a plazo o en cuotas, el plazo anterior se computará desde la fecha en que el pago sea exigible.

Egresos: Para estos efectos, se consideran egresos las cantidades efectivamente pagadas por concepto de compras, importaciones y prestaciones de servicios, afectos, exentos o no gravados con el Impuesto al Valor Agregado; pagos de remuneraciones y honorarios; intereses pagados; impuestos pagados que no sean los de la Ley de la Renta, las pérdidas de ejercicios anteriores, y los que provengan de adquisiciones de bienes del activo fijo físico pagadas, salvo los que no puedan ser depreciados de acuerdo a la Ley de la Renta, y los créditos incobrables castigados durante el ejercicio, todos los cuales deberán cumplir con los demás requisitos para su deducción como gasto, de conformidad con las normas generales de la Ley de la Renta. En el caso de adquisiciones de bienes o servicios pagaderos en cuotas o a plazo, podrán rebajarse solo aquellas cuotas o parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente.

Asimismo, se aceptará como egreso de la actividad el 0,5% de los ingresos percibidos del ejercicio, con un máximo de 15 unidades tributarias mensuales y un mínimo de 1 unidad tributaria mensual, vigentes al término del ejercicio, por concepto de gastos menores no documentados.

Tratándose de operaciones con entidades relacionadas, los ingresos deberán ser computados para la determinación de los pagos provisionales respectivos, como también para la determinación de la base imponible afecta a impuesto, en el período en que se perciban o devenguen.

Se incluirán todos los ingresos y egresos, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por esta ley.

Liberación de registros contables y de otras obligaciones

Los contribuyentes que se acojan al régimen simplificado estarán liberados, para efectos tributarios, 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

⁴⁹ [Ingresos no constitutivos de renta.](#)



Acumuladas a que se refiere la letra A) del artículo 14, y de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente siempre puede optar por llevar contabilidad completa.

Condiciones para ingresar y abandonar el régimen simplificado

Los contribuyentes deberán ingresar al régimen simplificado a contar del día 1 de enero del año que opten por hacerlo, debiendo mantenerse en él por 5 años comerciales completos. La opción para ingresar al régimen simplificado se manifestará dando el respectivo aviso al Servicio de Impuestos Internos desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen. Tratándose del primer ejercicio comercial, deberá informarse al Servicio dentro del plazo a que se refiere el artículo 68 del Código Tributario.

Sin embargo, el contribuyente deberá abandonar obligatoriamente este régimen cuando deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos para optar al sistema⁵⁰.

Exención de impuesto adicional por servicios prestados en el exterior respecto de empresas cuyos ingresos promedios no excedan de 100.000 UF

Las cantidades establecidas en el número 2, del artículo 59, obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país en la prestación de servicios de publicidad en el exterior y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet a empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la presente ley, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los tres últimos años comerciales, se encontrarán exentas de impuesto adicional.

Excepción: Se aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero del artículo 59, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso.

Pagos Provisionales Mensuales (PPM), para las empresas con ventas y servicios inferiores a 50.000 UTM se establece una tasa reducida 0,20% ⁵¹. Además, si los socios son personas naturales residentes en Chile, podrán optar por determinar la tasa de los PPM sobre la base de la tasa efectiva de Impuesto Global Complementario que afecte a los socios.

⁵⁰ Con todo, si por una vez excede el límite del promedio anual de los ingresos establecido en la letra a), crédito o rebaja por concepto de exenciones o franquicias del número 1 anterior, podrá igualmente mantenerse en este régimen. En caso que exceda el límite de 50.000 UF por una segunda vez, deberá abandonarlo obligatoriamente.

⁵¹ Hasta el 1° de octubre de 2015.

9.3 Sistema Vigente a Partir del 1 de Enero de 2017

Es necesario tener presente que en virtud de la Ley N° 20.780 que se ha venido comentando, se derogan dos de los tres regímenes especiales de tributación que beneficia a las PYME (ya que se derogan los regímenes especiales establecidos en los artículos 14 bis y 14 quáter⁵²).

En esta sección del Informe, se hará un breve análisis del Artículo 14 ter.- que regula los regímenes especiales para micro, pequeñas y medianas empresas.

A.- Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez. Los contribuyentes que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría, sujetos ya sea al sistema de tributación sobre base de renta atribuida o bien parcialmente integrada, podrán acogerse al régimen simplificado indicado en este nuevo artículo 14 ter:

9.3.1 Requisitos:

- a) 50.000 UF promedio de ingresos en los tres últimos años comerciales anteriores al ingreso al régimen, y mientras se encuentren acogidos al mismo. Si la empresa que se acoge tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva de esta. Con todo, los ingresos señalados no podrán exceder en un año de la suma de 60.000 UF.
- b) 60.000 UF de capital efectivo, tratándose de contribuyentes que opten por ingresar en el ejercicio en que inicien sus actividades.
- c) No pueden ser “sociedades de inversiones”. No podrán acogerse a este régimen los contribuyentes que obtengan ingresos provenientes de las actividades que se señalan a continuación, y que excedan en conjunto el 35% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo:
 - i. Rentas de bienes raíces o capitales mobiliarios (arts. 20 N° 1 y 2 Ley de la Renta), salvo que se trate de rentas de bienes raíces agrícolas.
 - ii. Participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación.
 - iii. No pueden ser empresas “holding” y, por lo tanto, el porcentaje no puede provenir tampoco de la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión. En todo caso, los ingresos provenientes de este tipo de inversiones no podrán exceder del 20% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo. Se consideran para estos efectos solo los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los activos, valores y participaciones señaladas.

⁵² Los regímenes 14 bis y quáter se derogan a contar del 1° de enero de 2015, salvo que ya se estuviera acogido al 1° de enero de 2014 a estos regímenes, en cuyo caso se pueden seguir usando hasta el 31 de diciembre de 2016, aplicando las normas transitorias indicadas en la Ley N° 20.780.



d) No pueden pertenecer en forma significativa a “grupos empresariales”, por lo que no podrán acogerse las sociedades cuyo capital pagado pertenezca en más del 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o que sean empresas filiales de estas últimas.

9.3.2 Situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado

Los contribuyentes que opten por ingresar al régimen simplificado establecido la letra A) del artículo 14 ter de la Ley de la Renta, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según sus saldos al 31 de diciembre del año anterior al ingreso a este régimen, sin perjuicio de la tributación que afecte en dicho período a la empresa y a sus propietarios, socios, comuneros o accionistas:

a) **Tratándose de empresas sujetas al sistema de rentas atribuidas**, entenderán atribuidas al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, en conformidad a lo dispuesto en las letras a) o b) del número 3 de la letra A) del artículo 14, según corresponda, para afectarse con los Impuestos Global Complementario o Adicional en dicho período, sin derecho al crédito, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que se determine entre la suma del valor del capital propio tributario, y las cantidades que se indican a continuación:

- i) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa o sociedad, más los aumentos, y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, debidamente reajustado.
- ii) Las cantidades anotadas en los registros que establecen las letras a) y c) del número 4 de la letra A) del artículo 14 (primer y tercer registro de los contribuyentes acogidos al sistema de renta atribuida).

El saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra f) del número 4.- de la letra A) del artículo 14, debidamente reajustado, podrá seguir siendo imputado al Impuesto de Primera Categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen simplificado contemplado en el artículo 14 ter letra A).

En caso de resultar un excedente, este se imputará en la misma forma en el ejercicio siguiente y en los posteriores. Si bien el arrastre es indefinido, el remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

b) **Tratándose de empresas sujetas al sistema de integración parcial**, al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas, para afectarse con los Impuestos Global Complementario o Adicional, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que se determine entre la suma del valor del capital propio tributario, y las cantidades que se indican a continuación:

- i) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa o sociedad, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado debidamente reajustados.

- ii) Las cantidades anotadas en el registro que establece la letra a), del número 2.-, de la letra B) – tributación sobre el sistema de integración parcial – del artículo 14. Las rentas o cantidades señaladas tendrán derecho al crédito en contra de los impuestos finales, de la manera en que se indica para las empresas sometidas a este régimen tributación (esto es, con reintegro del 35% en caso de Impuesto Global Complementario y Adicional, en este último caso respecto contribuyentes que no se beneficien con tratado de doble tributación; y sin reintegro en caso de contribuyentes que se beneficien efectivamente con dichos tratados). Si aplicadas las reglas anteriores, no se determinan diferencias o estas resultan negativas, el referido crédito podrá ser imputado al Impuesto de Primera Categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen de esta letra A). En caso de resultar un excedente, este se imputará en la misma forma en el ejercicio siguiente y en los posteriores. El remanente de crédito se puede arrastrar indefinidamente, pero no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.
- c) Las pérdidas determinadas conforme a las disposiciones de esta ley al término del ejercicio anterior, que no hayan sido absorbidas de acuerdo a lo dispuesto en el número 3 del artículo 31, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.
- d) Los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en el número 5 o 5 bis del artículo 31, a su valor neto determinado según las reglas de esta ley, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.

Normas sobre depreciación. Para los efectos de aplicar las normas de depreciación indicados en el artículo 31 No 5 de la Ley de la Renta, los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, sea que se trate de bienes nuevos o usados, registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 UF, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado, considerando una vida útil de un año. Este concepto es conocido como depreciación “instantánea”, ya que la inversión completa se lleva a gasto. Los contribuyentes que no registren operaciones en los años anteriores podrán acogerse a este régimen de depreciación siempre que tengan un capital efectivo no superior a 30.000 UF, al valor que estas tengan en el primer día del mes del inicio de las actividades. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Depreciación para contribuyentes “medianos”. Los contribuyentes que, en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, registren un promedio anual de ingresos del giro superior a 25.000 UF y que no supere las 100.000 UF, podrán aplicar el régimen de depreciación “instantánea” precedente, para bienes nuevos o importados, considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección del Servicio de Impuestos Internos, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. En todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año.

Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

- e) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor determinado de acuerdo a las reglas de esta ley, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.
- f) Los ingresos devengados y los gastos adeudados al término del ejercicio inmediatamente anterior al de ingreso al presente régimen, no deberán ser nuevamente reconocidos por el contribuyente al momento de su percepción o pago, según corresponda, sin perjuicio de su obligación de registro y control de acuerdo al número 3.- siguiente.

9.3.3 Determinación de la base imponible y su tributación

Para el control de los ingresos y egresos a que se refiere este número, los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de la letra A del artículo 14 ter que no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas, deberán mantener un libro de ingresos y egresos, y además un libro de caja que refleje cronológicamente el flujo de sus ingresos y egresos.

- a) Los contribuyentes que se acojan a este régimen simplificado deberán tributar anualmente con el Impuesto de Primera Categoría.
- b) Los dueños, socios, comuneros o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, se afectarán con los impuestos finales (Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda), sobre base atribuida.
- c) La base imponible del Impuesto de Primera Categoría del régimen simplificado corresponderá a la diferencia entre los ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados por el contribuyente (flujo de caja),
- d) La base imponible de los Impuestos Global Complementario o Adicional corresponderá a aquella parte de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría que se atribuya a cada dueño, socio, comunero o accionista, de acuerdo a las reglas señaladas.
- e) También deberán atribuir las rentas que, en su calidad de socios o accionistas, les sean atribuidas por otros contribuyentes sujetos a las disposiciones de las letras A), B) número 4, o al número 1.- de la letra C), ambas del artículo 14, o por contribuyentes acogidos a lo dispuesto en este artículo.

Además, deberá aplicarse lo siguiente:

- i) **Ingresos percibidos** durante el ejercicio respectivo serán aquellos que provengan de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, como también todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad y aquellos provenientes de las inversiones a que se refiere la letra c) del número 9.3.1.- anterior, que se perciban durante el ejercicio correspondiente, salvo los que provengan de la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo a la Ley de la Renta, sin perjuicio de aplicarse en su enajenación separadamente de este régimen lo dispuesto en el artículo 17, número 8. También se consideran percibidos los ingresos devengados cuando haya transcurrido un plazo superior a 12 meses, contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda. Tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, el plazo anterior se computará desde la fecha en que el pago sea exigible.

ii) **Se entenderán por egresos las cantidades efectivamente pagadas por concepto de** compras, importaciones y prestaciones de servicios, afectos, exentos o no gravados con el Impuesto al Valor Agregado; pagos de remuneraciones y honorarios, intereses pagados, impuestos pagados que no sean los de esta ley, las pérdidas de ejercicios anteriores; los que provengan de adquisiciones de bienes del activo fijo físico pagados, salvo los que no puedan ser depreciados de acuerdo a esta ley, y los créditos incobrables castigados durante el ejercicio, todos los cuales deberán cumplir con los demás requisitos establecidos para cada caso en el artículo 31 de esta ley. En el caso de adquisiciones de bienes o servicios pagaderos en cuotas o a plazo, podrán rebajarse solo aquellas cuotas o parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente.

Egresos presuntos: además, agrega la norma, se aceptará como egreso de la actividad el 0,5% de los ingresos percibidos del ejercicio, con un máximo de 15 unidades tributarias mensuales y un mínimo de 1 unidad tributaria mensual, vigentes al término del ejercicio, por concepto de gastos menores no documentados.

Operaciones con entidades relacionadas: los ingresos deberán ser computados para la determinación de los pagos provisionales respectivos, como también para la determinación de la base imponible afecta a impuesto, en el período en que se perciban o devenguen.

Se incluyen las cantidades no gravadas o exentas: se incluirán todas las sumas no gravadas o exentas por la Ley de la Renta.

No proceden créditos en contra del Impuesto de Primera Categoría: no podrá deducirse ningún crédito o rebaja por concepto de exenciones o franquicias tributarias, salvo aquel señalado en el artículo 33 bis. Por su parte, el artículo 33 bis se refiere al crédito por inversiones en bienes del activo fijo.

Cómo opera el crédito del artículo 33 bis.

- a. Los contribuyentes cuyas ventas anuales no superen las 25.000 UF tendrán derecho a un crédito equivalente al 6% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento, según proceda. Para este efecto, las ventas anuales se expresarán en UF, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la UF al término de cada mes. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Respecto de los bienes construidos, no darán derecho a crédito las obras que consistan en mantención o reparación de los mismos. Tampoco darán derecho a crédito los activos que puedan ser usados para fines habitacionales o de transporte, excluidos los camiones, camionetas de cabina simple y otros destinados exclusivamente al transporte de carga o buses que presten servicios interurbanos o rurales de transporte público remunerado de pasajeros, inscritos como tales en el Registro Nacional de Servicios de Transporte de Pasajeros, que lleva el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones. El crédito

establecido en el inciso primero se deducirá del Impuesto de Primera Categoría que deba pagarse por las rentas del ejercicio en que ocurra la adquisición o término de la construcción, y, de producirse un exceso, no dará derecho a devolución. En ningún caso, el monto anual del crédito podrá exceder de 500 UTM, considerando el valor de la unidad tributaria mensual del mes de cierre del ejercicio.

- b. Contribuyentes con ventas superiores a las 25.000 y hasta 100.000 UF tendrán derecho al crédito establecido en los incisos precedentes con el porcentaje que resulte de multiplicar 6% por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales, sobre 75.000. Para este efecto, las ventas anuales se expresarán en UF, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la UF al término de cada mes. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

9.3.4 Exención del Impuesto de Primera Categoría por la que pueden optar cuando cumplan los siguientes requisitos:

Desde 2017, los contribuyentes acogidos al sistema establecido en el artículo 14 ter, cuyos propietarios, socios o accionistas sean exclusivamente contribuyentes del Impuesto Global Complementario, podrán optar anualmente por eximirse del pago del Impuesto de Primera Categoría en el ejercicio respectivo, en cuyo caso, los propietarios, socios o accionistas se gravarán sobre las rentas que establece este artículo solamente con el Impuesto Global Complementario, sin derecho al crédito establecido en los artículos 56 número 3) y 63, por el referido tributo. No obstante lo anterior, cuando se ejerza esta opción, el total de los pagos provisionales obligatorios y voluntarios reajustados que haya efectuado la empresa, comunidad o sociedad durante el año comercial respectivo, serán imputados por su propietario, socios, comuneros o accionistas en contra del Impuesto Global Complementario que deban declarar, en la misma proporción que deba atribuirse la renta líquida imponible. Si de esta imputación resulta un excedente en favor del socio, comunero o accionista respectivo, este podrá solicitar su devolución conforme a lo dispuesto en los artículos 95 al 97.

La opción de acogerse a la exención indicada se ejercerá anualmente, dentro del plazo para efectuar la declaración anual de Impuesto a la Renta de la empresa respectiva.

9.3.5 Liberación de registros contables y de otras obligaciones

Los contribuyentes que se acojan al régimen simplificado deberán llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, como también llevar los registros establecidos en el número 4 de la letra A) y número 2 de la letra B), ambos del artículo 14, y de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41. Lo anterior no obstará a la decisión del contribuyente de llevar alternativamente contabilidad completa, si lo estima más conveniente.

9.3.6 Condiciones para ingresar y abandonar el régimen simplificado

Los contribuyentes deberán ingresar al régimen simplificado a contar del día 1 de enero del año que opten por hacerlo, debiendo mantenerse en el por 5 años comerciales completos.

9.3.7 Efectos del retiro o exclusión del régimen simplificado

a) **Aviso:** Los contribuyentes que opten por retirarse del régimen simplificado deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos durante el mes de octubre del año anterior a aquel en que deseen cambiar de régimen, quedando sujetos a todas las normas comunes de esta ley a contar del día 1 de enero del año siguiente al del aviso. En tal caso, podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) – renta atribuida -, o B) sistema parcialmente integrado - del artículo 14 dentro del plazo señalado, en la forma que establece el inciso cuarto de dicho artículo.

b) **Caso de contribuyentes que dejan de cumplir los requisitos para permanecer en el sistema.** Los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el número 1 del artículo 14 ter, deban abandonar el régimen simplificado, lo harán **a contar del 1 de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento**, sujetándose a todas las normas comunes de esta ley. En tal caso, podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos, en la forma que establecen las normas referidas.

c) Al incorporarse el contribuyente al régimen general de contabilidad completa por aplicación de las letras a) o b) precedentes, deberá practicar un inventario inicial para efectos tributarios, acreditando debidamente las partidas que este contenga. En dicho inventario deberán registrar las siguientes partidas que mantengan al 31 de diciembre del último año comercial en que estuvo acogido al régimen simplificado:

- i) La existencia del activo realizable, valorada según costo de reposición, y
- ii) Los activos fijos físicos, registrados por su valor actualizado al término del ejercicio, aplicándose las normas de los artículos 31, número 5 y 41, número 2, **considerando aplicación de la depreciación con una vida útil normal**. Sobre este punto, la ley dispone que la diferencia de valor que se determine entre las partidas señaladas en los numerales i) y ii) precedentes y el monto de las pérdidas tributarias que se hayan determinado al 31 de diciembre del último año comercial en que estuvo acogido al régimen simplificado, constituirá un ingreso diferido que deberá imputarse en partes iguales dentro de sus ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales consecutivos siguientes, contados desde aquel en que se produce el cambio de régimen, incorporando como mínimo un tercio de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación.

Lo anterior implica que **el costo de “crecer”** es perder los efectos de la depreciación instantánea a que se alude en el artículo 31 No 5 bis. Por su parte, si este contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido, cuyo reconocimiento se encuentre pendiente, deberá agregarse a los ingresos del ejercicio del término de giro. En caso que de la citada diferencia resulte una pérdida, esta podrá deducirse en conformidad al número 3 del artículo 31.



Respecto de los demás activos que deban incorporarse al inventario inicial, se reconocerán al valor de costo que corresponda de acuerdo a las reglas de esta ley.

d) Estos contribuyentes deberán determinar, además, al término del último ejercicio en que estén acogidos a las disposiciones del sistema establecido en la letra A) del artículo 14 Ter, el monto del capital propio tributario final, aplicando para ello lo dispuesto en el número 1, del artículo 41, considerando los activos valorizados según las reglas precedentes. No deberán considerarse formando parte del capital propio, los ingresos devengados y los gastos adeudados a esa fecha, que no hayan sido considerados en la determinación de la base imponible a que se refiere el número 3 anterior, por no haber sido percibidos o pagados a esa fecha. El monto así determinado, constituirá el capital propio inicial de la empresa al momento de cambiar al régimen general.

La diferencia positiva que resulte de restar al valor del capital propio tributario a que se refiere el párrafo anterior, el monto del ingreso diferido y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, deberá registrarse como parte del saldo inicial de los registros que estará obligada a llevar la empresa o sociedad, conforme a lo dispuesto en las letras c) del número 4. de la letra A), o en la letra a) del número 2.-, de la letra B) del artículo 14, según sea el régimen al que quede sujeto el contribuyente.

e) En todo caso, la incorporación al régimen general de esta ley no podrá generar otras utilidades o pérdidas, provenientes de partidas que afectaron o debían afectar el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen simplificado.

f) Los contribuyentes que se hayan retirado del régimen simplificado por aplicación de lo dispuesto en las letras a) o b) precedentes, no podrán volver a incorporarse a el hasta después de transcurridos cinco años comerciales consecutivos, acogidos a las reglas generales de esta ley.

g) Los ingresos devengados y los gastos adeudados que no hayan sido computados en virtud de las disposiciones de la letra A) del artículo 14 ter, con motivo del cambio de régimen, deberán ser reconocidos y deducidos, respectivamente, por el contribuyente, al momento de su incorporación al régimen general de tributación que corresponda.

9.4 Exención de Impuesto Adicional por Servicios Prestados en el Exterior respecto de Empresas de Menor Tamaño (Artículo 14 ter letra B)

Empresas cuyas ventas anuales no superen las 100.000 UF⁵³ que determinen su renta efectiva por medio de contabilidad completa, estén acogidas o no al sistema de tributación simplificada, estarán exentas del Impuesto Adicional establecido en el número 2 del artículo 59, obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país en la prestación de servicios de publicidad en el exterior y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet. Sin embargo, se

⁵³ Promedio tres últimos ejercicios.

aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero del artículo 59, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso, similar al indicado para el régimen transitorio.

9.5 Incentivo al Ahorro para Medianas Empresas (Artículo 14 ter Letra C).

Los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de esta ley, sujetos a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 UF en los tres últimos años comerciales, incluyendo aquel respecto del cual se pretende invocar el incentivo que establece esta letra, podrán optar anualmente por efectuar una deducción de la renta líquida imponible gravada con el Impuesto de Primera Categoría:

- a) Contribuyentes sujetos al sistema de renta atribuida⁵⁴: podrán deducir hasta por un monto equivalente al 20% de la renta líquida imponible que se mantenga invertida en la empresa.
- b) Contribuyentes sujetos al sistema de integración parcial⁵⁵: podrán deducir hasta por un monto equivalente al 50% de la renta líquida imponible que se mantenga invertida en la empresa.

Tope: la referida deducción no podrá exceder del equivalente a 4.000 UF, según el valor de esta el último día del año comercial respectivo.

Para los efectos señalados en esta letra, se considerará que la renta líquida imponible que se mantiene invertida en la empresa corresponde a la determinada de acuerdo al Título II de esta ley, descontadas las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas en el mismo año comercial, sea que estas deban gravarse o no con los impuestos de la Ley de la Renta. En todo caso, si la empresa que ejerce la opción tuviere una existencia inferior a 3 años comerciales, el promedio de ingresos que establece el párrafo primero de esta letra se calculará considerando los años comerciales de existencia efectiva de esta, y el contribuyente deberá sumar a sus ingresos los obtenidos por sus empresas relacionadas en los términos establecidos en la letra a) del número 1 de la A).- de este artículo.

Los contribuyentes deberán ejercer la opción a que se refiere esta letra, dentro del plazo para presentar la declaración anual de Impuestos a la Renta respectiva, debiendo manifestarlo de manera expresa en la forma que establezca el SII mediante resolución.

Limitaciones respecto del tipo de inversión. Con todo, la ley indica que para invocar el incentivo que establece esta letra, los contribuyentes no podrán poseer o explotar a cualquier título, derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, ni formar parte de contratos de asociación o cuentas en participación. No obstante lo

⁵⁴ Artículo 14 letra A).

⁵⁵ Artículo 14 letra B).



anterior, los contribuyentes podrán efectuar las inversiones referidas, en tanto sus ingresos provenientes de ellas y en instrumentos de renta fija no excedan del 20% del total de sus ingresos del ejercicio.

10. Conclusiones

La Reforma Tributaria contenida en la Ley N° 20.780, tiene como principales características la eliminación del registro FUT y la incorporación de dos nuevos regímenes generales de tributación opcionales, el primero en el cual el Impuesto de Primera Categoría se imputa totalmente a los impuestos personales de los propietarios de las empresas, quienes reconocerán las rentas empresariales, tanto percibidas como devengadas, en sus bases imponibles bajo el concepto de renta atribuida; y otro régimen donde la imputación del Impuesto de Primera Categoría es parcial en los tributos personales y los propietarios tributan sobre los retiros o distribuciones efectivamente percibidos.

El régimen de imputación total o renta atribuida requiere que los contribuyentes establezcan tal atribución conforme al contrato social, estatuto o escritura pública, o en su defecto, las rentas obtenidas por las empresas serán atribuidas a los propietarios sobre la base del monto de los aportes efectivos de capital.

Este régimen requiere 6 registros especiales que podrían consolidarse en uno solo: el primero, para registrar las rentas atribuidas propias; el segundo para las rentas atribuidas ajenas; el tercero para registrar las rentas exentas e ingresos no renta; el cuarto para controlar utilidades no reconocidas en los registros a) y c); un quinto registro para controlar los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio; y, finalmente, otro para controlar los créditos por Impuesto de Primera Categoría a que tienen derecho los retiros afectos a los Impuestos Global Complementario o Adicional.

Dependiendo del registro que soporte la imputación de los retiros, se producirá la calificación tributaria de la partida, similar a lo que ocurre actualmente con el registro FUT y FUNT.

Por su parte, en el nuevo artículo 14 ter, se establece un nuevo sistema de tributación simplificada para aquellos contribuyentes que tengan ingresos promedios inferiores a 50.000 UF, además de ciertos incentivos al ahorro e inversión que se hacen aplicables a las empresas de tamaño mediano.

Todo lo anterior redundará en un sistema tributario complejo, que plantea interesantes desafíos en cuanto al cumplimiento de sus normas, quedando pendiente de ver cómo serán las instrucciones que el Servicio de Impuestos Internos emita dentro del ejercicio de sus funciones, ya sea en Circulares o Resoluciones.

Lo cierto es que la reforma implica importantes incrementos de impuestos para las empresas, extensivo también a las PYME. Además, son justamente los impuestos a las empresas los que

producen mayores distorsiones en la economía, y solo queda ver cómo y cuánto se afectará la economía y el crecimiento. En el intertanto, el presente informe sirve para saber cómo y cuánto deberán tributar las empresas.

11. Referencias Bibliográficas

- Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso, disponible en línea en www.bcn.cl
- Ley N° 20.780, texto comparado del SII, disponible en línea en http://www.sii.cl/pagina/comparado_reformaf.pdf
- Historia de la Ley N° 20.780, Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario, Biblioteca del Congreso. Disponible en línea en www.bcn.cl
- Reportes Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, Reporte No. 52 y 53 de 2014.
- Circular N° 53 de 2014, Servicio de Impuestos Internos; disponible en www.sii.cl
- Circular N° 54 de 2014, Servicio de Impuestos Internos, disponible en www.sii.cl
- Circular N° 55 de 2014, Servicio de Impuestos Internos, disponible en www.sii.cl
- Mapa de la Reforma Tributaria, Servicio de Impuestos Internos, disponible en www.sii.cl
- Tokman R., Rodríguez C., Marshall S. (2006) “Las Excepciones Tributarias como Herramienta de Política Pública”, Centro de Estudios Públicos. Estudios Públicos, N° 102.
- Valdés Prieto, Salvador, (2014) “La Utilidad ‘Atribuida’ : Una Crítica Económica”. Centro UC CLAPES UC. Serie Documentos de Trabajo, mayo.
- Documentos varios del Ministerio de Hacienda. Disponibles en línea en www.reformatributaria.gob.cl
- PWC, Newsletter – Reforma Tributaria. Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria publicada el 29 de septiembre de 2014.



12. Anexo

PAÍSES CON LOS QUE CHILE TIENE TRATADO DE DOBLE TRIBUTACIÓN VIGENTE

Australia	México
Bélgica	Noruega
Brasil	Nueva Zelanda
Canadá	Paraguay
Colombia	Perú
Corea	Polonia
Croacia	Portugal
Dinamarca	Reino Unido
Ecuador	Rusia
España	Suecia
Francia	Suiza
Malasia	Tailandia

SERIE INFORME LEGISLATIVO

Últimas Publicaciones

- N° 37** **Nueva Jurisprudencia Constitucional en Materia de Televisión:
Avances y Retrocesos**
Constanza Hube P. y Sergio Verdugo R.
Abril 2014
- N° 36** **Nuevo Procedimiento Concursal:
Comentarios al Proyecto de Ley**
Daniel Montalva A. y Natalia González B.
Octubre 2013
- N° 35** **Nuevo Régimen de Constitución Simplificada
de Sociedades Comerciales**
Daniel Montalva A. y Natalia González B.
Mayo 2013