

ALGUNOS ASPECTOS DE LA REFORMA NUEVO ARTÍCULO 14 A) DE LA L.I.R.

Pablo Calderón Torres

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,
Contador Auditor,
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributaria,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



RESUMEN

El día 29 de septiembre de 2014, se publicó la ley 20.780 que a través de 18 artículo permanentes y 24 artículo transitorios, vino a perfeccionar el sistema de tributación que imperó desde ya casi 40 años, dicha modificación al sistema tributario, entre otras modificó la ley sobre Impuesto a la Renta que instauro un nuevo sistema para los contribuyentes que determinan su renta a través de contabilidad completa y balance, la opción de un Régimen de rentas atribuidas o Régimen de Integración Parcial, que comenzará a regir a contar del 01 de enero de 2017.

El presente artículo, analiza el antiguo sistema de integración establecido en la ley N°18.293, el cual operó con una perfecta integración entre el impuesto de primera categoría que grava las rentas del capital y las rentas una vez retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios de las empresas.

Claramente un sistema que buscaba incentivar el ahorro y la inversión, en tiempos donde el financiamiento para las empresas no era el óptimo.

Posteriormente, se analizará únicamente el nuevo artículo 14 letra A, que en definitiva es donde se establece como tributarán las rentas cuyo origen es el capital, por quienes poseen dichas inversiones, vale decir, con impuesto Global Complementario o Adicional vía atribución.

Dicho sistema de atribución mantiene el concepto de integración total como el que opera en Chile desde 1984, es decir, el impuesto que soportaron dichas rentas por quienes las generaron (Capital), servirá de crédito contra los impuestos finales, y será en definitiva la culminación de la tributación.

Y Por último se indicarán las principales modificaciones a la determinación de la renta líquida imponible, las cuales comenzarán a regir algunas a contar del mes siguiente al de la publicación de la ley, y otros en el 2015, 2016 y 2017 respectivamente.

1.- INTRODUCCIÓN:

1.1.- Nuestro sistema tributario, cuyo propósito es la fijación, cobro y administración de los impuestos, ha sufrido muchos cambios a lo largo del tiempo.

De lo anterior, podemos señalar el que ocurrió con la publicación de la ley N°18.293 el día 31 de enero de 1984, previo a ello, los propietarios de las empresas debían incluir en sus bases de Global Complementario las rentas que sus empresas generaban, es decir, sobre la base devengada lo que trajo como consecuencia el desincentivo a dejar las utilidades en las empresas que las generaron.

Posteriormente a la publicación de la ley N°18.293 y con el único objetivo de incentivar el ahorro y la inversión, se instauró un modelo tributario en el cual los propietarios de las empresas debía incluir en sus base de Global Complementario o Adicional sus rentas sobre la base de sus retiros, remeses o distribuciones efectivas de las sociedades que las generaron, con los respectivos créditos del impuesto de primera categoría. Por consiguiente, comenzó a desarrollarse en Chile un sistema de **integración** de primera categoría con los impuestos finales, vale decir, Impuesto Global Complementario o Adicional. Cuyo objetivo fue de incentivar el ahorro y la inversión. Tal es así, que el mismo informe técnico del proyecto de ley del ministerio de hacienda de esos años⁵⁴, y el oficio s/n° de 23 de noviembre de 1982, del secretario de legislación, así lo indican.

⁵⁴ BCN Op. Cit. T.I. pág. 44 y 55

El nuevo sistema de integración total, trajo consigo la implementación del registro del Fondo de Utilidades Tributables (F.U.T.), registro obligatorio establecido en el artículo 14 letra A N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y reglamentado por el Servicio de Impuestos Internos (SII) mediante resolución N°2154 de 1991.

Objetivos entre otros:

- i. Controlar las utilidades generadas por las empresas, las que fueron afectadas con el impuesto de primera categoría y susceptibles de ser retiradas por sus propietarios, cuya tributación con el Impuesto Global Complementario o adicional se encuentra pendiente.
- ii. Controlar los créditos asociados a dichas rentas, para ser impetrados contra los impuestos finales, vale decir, Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Posteriormente, al día 29 de septiembre de 2014, se publicó en el diario oficial la ley N°20.780 la cual modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes, los cuales tienen el carácter de permanentes y transitorios.

Normas Permanentes:

1° Modifica la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1°, del D. L. N° 824 de 1974.

2° Modifica la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el D. L. N° 825 de 1974.

3°. Establece un impuesto adicional a los vehículos motorizados nuevos.

4°. Modifica las tasas de los impuestos al tabaco, contenidas en el D. L. N° 828 de 1974, y establece un sistema de trazabilidad para ciertos productos.

5°. Modifica el crédito para empresas constructoras, establecido en el artículo 21 del D. L. N° 910 de 1975.

6°. Modifica las tasas del Impuesto de Timbres y Estampillas, contenidas en el D. L. N° 3.475 de 1980.

7° Modifica la tasa rebajada del Impuesto de Timbres y Estampillas contenida en el artículo 12 del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, sobre Plan Habitacional, el

que a su vez se encuentra contenido en el Decreto Supremo N° 1.101 de 1960, del M.O.P.

8° Establece un impuesto que afecta a las personas que hagan uso de fuentes de emisión de ciertos compuestos contaminantes al aire.

9° Deroga el Estatuto sobre Inversión Extranjera contenido en el D. L. N° 600 de 1974.

10° Modifica el Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D. L. N° 830 de 1974.

11° Modifica la Ordenanza de Aduanas, contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N° 213 de 1953, el que a su vez se encuentra contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 30 de 2005, del Ministerio de Hacienda.

12° Modifica la sección 0 del arancel aduanero, contenido en el Decreto N° 1.148 de 2011, del Ministerio de Hacienda.

13° Modifica el artículo 14 del Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 1987, del Ministerio de Minería, que fija el texto del Decreto Ley N° 1.349 de 1976 que crea COCHILCO.

14° Modifica la Ley Orgánica de la Superintendencia de Valores y Seguros, contenida en el Decreto Ley N° 3.538 de 1980, incorporando un artículo 3° bis nuevo.

15° Modifica las plantas de funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, fijada mediante Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2004, del Ministerio de Hacienda.

16° Modifica el artículo 3° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda.

17° Modifica diversos cuerpos legales (13) para adecuar y concordar dichas normas, con las modificaciones introducidas por la Ley.

18° Modifica el artículo 1° de la Ley N° 20.322, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.

Normas Transitorias:

1° Dispone la vigencia de las modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta, por el artículo 1° de la Ley.

2° Introduce modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen respecto de los impuestos que deban declararse y pagarse por las rentas percibidas o devengadas a partir del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

3° Establece una serie de normas que regulan la transición, vigencia y aplicación de las modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

4° Establece el aumento gradual de la tasa del Impuesto de Primera Categoría, modificada por el artículo 1° de la Ley.

5° Establece normas de vigencia y transición de las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, efectuadas por el artículo 2° de la Ley.

6° Establece excepciones a la aplicación de las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, efectuadas por el artículo 2° de la Ley, en el caso de ciertas ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles celebradas con anterioridad a la vigencia de la Ley.

7° Establece una exención del Impuesto al Valor Agregado en la venta de bienes corporales inmuebles que queden gravados conforme a las modificaciones efectuadas por el artículo 2° de la Ley, que cuenten con un permiso de edificación al 1° de enero de 2016, y cumplan los demás requisitos legales.

8° Establece el derecho al crédito fiscal, por el impuesto soportado en la adquisición o construcción de inmuebles, cuando deban recargar, a contar del 1° de enero de 2016, el Impuesto al Valor Agregado en la venta posterior de los mismos y siempre que concurren los requisitos que establece esta norma.

9° Modifica la Ley N° 20.727 que introduce modificaciones a la legislación tributaria sobre factura electrónica y otras materias.

10° Dispone la vigencia y gradualidad del impuesto adicional a los vehículos motorizados nuevos establecido por el artículo 3° de la Ley.

11° Establece la vigencia de las modificaciones a los impuestos al tabaco que dispone el artículo 4° de la Ley, y del nuevo sistema de trazabilidad para ciertos productos que establece el nuevo artículo 13 bis del D. L. N° 828 de 1974.

12° Establece la vigencia y gradualidad de las modificaciones al crédito para empresas constructoras establecido en el artículo 21, del D.L. 910 de 1975, que dispone el artículo 5° de la Ley.

13° Dispone la vigencia de las modificaciones en el Impuesto de Timbres y Estampillas, establecidas por los artículos 6° y 7° de la Ley, y fija las tasas aplicables en relación a la aplicación del N° 17, del artículo 24 y del artículo 2° bis del D. L. 3.475 de 1980.

14° Establece la vigencia del impuesto que afecta a las personas que hagan uso de fuentes de emisión de ciertos contaminantes al aire, establecido por el artículo 8° de la Ley.

15° Establece la vigencia de las modificaciones efectuadas al Código Tributario por el artículo 10° de la Ley.

16° Establece la vigencia de las modificaciones efectuadas a la Ordenanza de Aduanas por el artículo 11° de la Ley.

17° Dispone la vigencia de las modificaciones a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Valores y Seguros efectuadas por el artículo 14° de la Ley.

18° Establece una vigencia especial para las modificaciones introducidas por el artículo 17° de la Ley, a través de su numeral 3) al Código del Trabajo y el numeral 12), al artículo 17 del D. L. N° 824 de 1974.

19° Incrementa en el año 2014, las dotaciones máximas de personal del Servicio de Impuestos Internos y del Servicio Nacional de Aduanas.

20° Se faculta al Presidente de la República para que dicte, mediante Decretos con Fuerza de Ley, los textos refundidos, coordinados y sistematizados de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado y del Código Tributario.

21° Establece que las disposiciones contenidas en la Ley que no tengan una regla especial de vigencia, regirán a contar del 1° de octubre de 2014.

22° Dispone la forma de financiar el mayor gasto fiscal que represente la aplicación de la Ley durante el año 2014

23° Dispone un plazo para enviar al Congreso Nacional un proyecto de ley que cree una nueva institucionalidad en materia de inversión extranjera.

24° Establece a partir del 1 de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre del mismo año, un sistema voluntario y extraordinario de declaración de bienes o rentas que se encuentren en el extranjero.

Ya indicado las modificaciones, el artículo 1° de las normas permanentes, modifica e instaura un nuevo artículo 14, que en definitiva es donde se establece cómo tributarán las rentas cuyo origen es el capital, por quienes poseen dichas inversiones, vale decir, con impuesto Global Complementario o Adicional, dependiendo del ámbito de aplicación del impuesto sobre la renta , dado que en un sistema de tributación con integración total como el que opera en Chile desde 1984, el impuesto que soportaron dichas rentas por quienes las generaron (Capital), servirá de crédito contra los impuesto finales, y será en definitiva la culminación de la tributación.

El presente trabajo desarrollará la norma permanente para los contribuyentes del nuevo 14 A, que comienza a regir a contar del 01 de enero de 2017, dichos contribuyentes obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, los cuales podrán optar por aplicar las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14.

En caso que los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades y sociedades de personas, en estos dos últimos casos cuando sus comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, no ejercieren la opción referida en el inciso anterior, en la oportunidad y forma establecida en este artículo, se sujetarán a las disposiciones de la letra A), aplicándose para los demás contribuyentes que no hayan optado, las reglas de la letra B).

2.- ANTECEDENTES GENERALES:

El sistema tributario actualmente vigente en Chile, nos rige desde la publicación en el Diario Oficial de la ley N°18.293 el día 31 de enero de 1984, el cual se puede esquematizar de la siguiente manera:

Todas las empresas obligadas a determinar su renta a través de contabilidad completa y balance, tributan anualmente sobre sus utilidades devengadas⁵⁵, con un impuesto denominado de primera categoría cuya tasa vigente es de un 20%⁵⁶.

Por otra parte, los propietarios, socios o accionistas de estas empresas tributan con impuesto Global Complementario o Adicional, basado el primero en una escala progresiva de tasa y el segundo en tasa proporcional, que se aplica sólo cuando dichas rentas sean retiradas o distribuidas, vale decir, percibidas.

El impuesto de primera categoría pagado por la empresa, se transforma en un crédito contra el impuesto Global Complementario, y si dicho crédito resulta superior a este impuesto, el exceso se devuelve al contribuyente. En definitiva, el verdadero tributo que grava a las utilidades empresariales es el Global Complementario o Adicional, una vez que sean retiradas de la empresa, por lo tanto, el impuesto de primera categoría se transforma en un mero anticipo. No obstante, si los propietarios de las empresas no tienen domicilio ni son residentes en Chile, sus utilidades remesadas se afectan con el impuesto Adicional con tasa proporcional de un 35% en reemplazo del impuesto Global Complementario, utilizando como crédito el impuesto de primera categoría.

Dado lo anterior, nuestro sistema tributario se vio en la necesidad de instaurar un registro obligatorio denominado Fondo de Utilidades Tributables con el objetivo de:

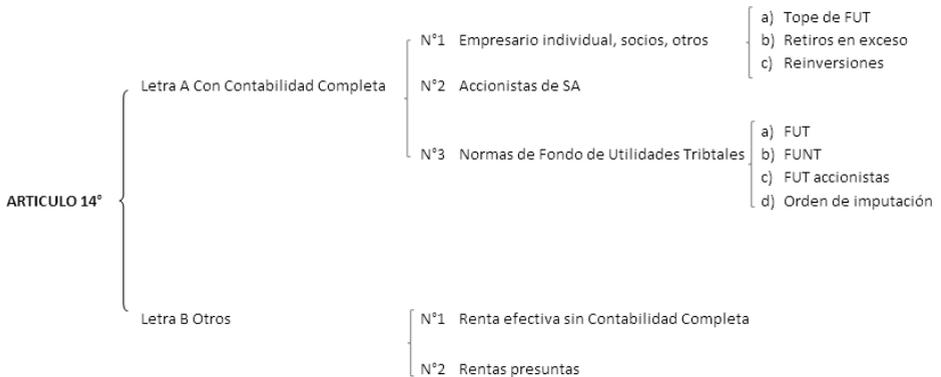
- i. Controlar el monto de las utilidades tributables acumuladas desde el 01.01.1984, pendientes de retiro o distribución.
- ii. Controlar el monto del crédito de primera categoría existente dentro del monto de las citadas utilidades tributables, dependiendo de la tasa con que fueron afectadas.
- iii. Determinar el orden de imputación de los retiros o distribuciones, comenzando por las más antiguas.
- iv. Determinar el tratamiento tributario de retiros y dividendos.
- v. Controlar los retiros en excesos.
- vi. Determinar el monto de la devolución del impuesto de primera categoría a que tiene derecho la empresa por la imputación de Pérdidas Tributarias a utilidades gravadas con dicho tributo.

⁵⁵ Cuya definición se desprende del número 2 del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo primero del DL 824.

⁵⁶ El inciso primero del artículo 20 se reemplazó el guarismo “17” por “20” por el número 7), letra a), del artículo 1°, de la Ley N°20.630, publicada en el D.O. de 27 de septiembre de 2012.

- vii. Controlar la diferencia que se produce por el mayor gasto por depreciación Normal y Acelerada, con el objeto de tributar en Global Complementario Adicional, según corresponda.

Esquema del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (antes de reforma):



3.- RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE

Para los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva a través de contabilidad completa y balance, un elemento importante es la determinación de la Renta Líquida imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Actualmente en Chile, todas las empresas preparan sus estados financieros bajo normas internacionales, tanto las empresas reguladas⁵⁷ como las no reguladas, éstas últimas, a contar del 1 de enero de 2013 aplican IFRS abreviadas o simplificadas (conocidas como IFRS PYME). Destacamos el término “permite” y no “obliga”, esto es importante debido a que una PYME que califica para aplicar este tipo de normativa contable simplificada, debe determinar si utilizará este modelo contable o las IFRS complejas.⁵⁸

Por consiguiente, todas las empresas que actualmente determinan su renta a través de contabilidad completa y balance están sometidas a dos realidades conceptuales

⁵⁷ De acuerdo a International Accounting Standards Board (IASB), aplican IFRS denominadas FULL.

⁵⁸Entrevista profesor Profesor Luis Alberto Jara Sarrúa - Universidad de Chile.

diferentes pero convergentes; éstas son la contable, sujeta a las normas internacionales de información financiera (NIIF), y la tributaria que tiene por finalidad un objetivo fiscal que es la recaudación de ingresos ordinarios (impuestos), establecidos en las distintas leyes tributarias.

De lo anterior, podemos establecer que la norma financiera que recoge dichas diferencias es la NIC 12, la cual indica el tratamiento contable de los impuestos a las ganancias, cuyo tema principal es cómo registrar las consecuencias tributarias corrientes y futuras de:

- i. La recuperación futura (o liquidación) del valor libros de activos (o pasivos) que son reconocidos en el balance de la empresa, y
- ii. Transacciones y otros eventos del periodo actual que son reconocidos en los estados financieros de la Empresa.

Efecto en resultado:

Los componentes más significativos del gasto por impuesto atribuible a las operaciones continuas para cada período presentado, deben revelarse por separado en los estados financieros o en las notas a los mismos.

- El gasto por el impuesto corriente.
- El gasto (Ingreso) por impuesto diferido relacionado con el origen y reversión de diferencias temporarias.
- El beneficio derivado de las pérdidas fiscales trasladables.
- El beneficio fiscal de las nuevas inversiones.
- Ajustes al impuesto diferido activo o pasivo por los cambios ocurridos en la Ley de Impuesto a la Renta o en las tarifas o por un cambio en la situación fiscal de la entidad.

Conciliación tasa efectiva

Deben presentar una conciliación, utilizando porcentajes y montos en pesos, entre el gasto de impuesto aplicable a las operaciones normales continuas informado en el Estado de Resultado y el monto de impuesto que tendría de aplicar la tarifa de impuesto a la utilidad antes de impuesto de operaciones continuas, para los montos y la naturaleza de las partidas más significativas.

Ejemplo de ello:

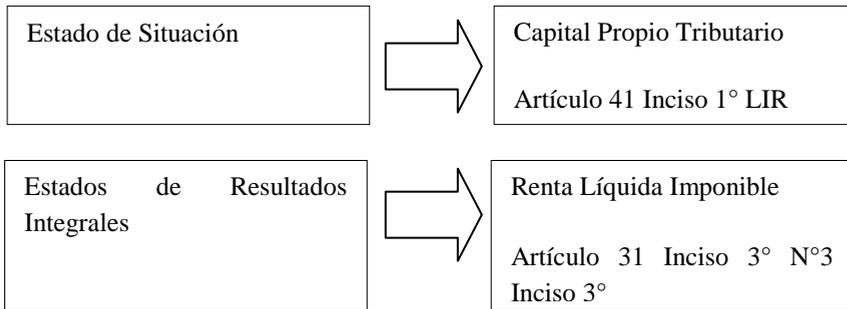
Resultado financiero antes de impuesto a la renta	(+/-)
Impuesto a la renta a la tasa aplicable	%
Efecto de impuesto diferido debido a cambios en la tasa de impuesto	X
Efecto de tasa de impuesto diferente en otros países	X
Ingreso no sujeto a tributación	(-)
Gastos no deducibles para efectos impositivos	X
Utilización de pérdidas tributarias no reconocidas previamente	(-)
Gasto por impuesto a la renta tasa efectiva	X

Determinación del resultado financiero bajo Norma Internacional: (método funcional)

(+)	Ingresos de la operación
(-)	Costo de ventas
(=)	Margen Bruto
(-)	Gastos de administración
(-)	Gastos de comercialización
(+)	Otros ingresos
(-)	Gastos financieros
(+/-)	Resultados en inversiones en otras sociedades
(+/-)	Diferencias de cambio
(=)	Resultado antes de impuesto
Tasa	% Impuesto renta
	Resultado de actividades continuas
	Resultado del Periodo procedentes de actividades discontinuas
(=)	Utilidad o pérdida del ejercicio

Determinación de la Renta Líquida Imponible:

La determinación del resultado tributario para aquellos contribuyentes obligados a determinar sus resultados efectivos por medio de contabilidad completa y balance tiene su estructura en la Ley sobre Impuesto a la Renta, específicamente en sus artículos 29° al 33°.



4.- REFORMA TRIBUTARIA

Normas que rigen a contar del 01 de octubre de 2014, aumenta la tasa de Impuesto de Primera Categoría artículo 20°.

Para los contribuyentes sujetos a las disposiciones del nuevo artículo 14 letra A), aumenta de manera gradual desde un 20% a un 25%, y para los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del nuevo artículo 14, dicha tasa aumenta a un 27%, según el siguiente cuadro:

Año Comercial	Régimen Art. 14, letra A) y otros	Régimen Art. 14 letra B)
2014	21%	21%
2015	22,5%	22,5%
2016	24%	24%
2017	25%	25,5%
2018		27%

Con los antecedentes expuestos, se efectuará una reseña de la reforma tributaria que abarcará el nuevo sistema de atribución, es decir, los contribuyentes sujetos al nuevo artículo 14 A)⁵⁹, y las modificaciones efectuadas a la determinación de la Renta Líquida Imponible.:

“Artículo 14.- Las rentas que se determinen a un contribuyente sujeto al impuesto de la primera categoría, se gravarán respecto de éste de acuerdo con las normas del Título II, sin perjuicio de las partidas que deban

⁵⁹Rige a contar del 01 de enero de 2017, Norma permanente artículo 1° ley 20.780

agregarse a la Renta Líquida Imponible de esa categoría conforme a este artículo.

*Los contribuyentes obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, **podrán optar** por aplicar las disposiciones de las letras A) o B) de este artículo.*

Letra A Renta integración Total	Letra B Renta integración Parcial
<p>Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales.</p> <p>Para la aplicación de los impuestos finales, ya sea IGC o IA de acuerdo al ámbito de aplicación del Impuesto a la renta, se deberá atribuir⁶⁰ a los propietarios las rentas obtenidas ya sean percibidas o bien devengadas</p>	<p>Régimen del Impuesto de Primera Categoría con imputación parcial del crédito por concepto de dicho tributo en los Impuestos Finales (IGC ó IA) a base de la renta retirada o distribuida (Régimen parcialmente integrado), establecido en la Letra B) del artículo 14 de la LIR.</p>

Artículo 14 letra A)

De lo anterior, deberemos considerar para la asignación de las rentas o cantidades atribuibles afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, así como los créditos⁶¹ que les correspondan a dichas rentas al término del año comercial respectivo, de acuerdo al N°2 del nuevo artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las siguientes partidas:

a.- La Renta Líquida Imponible determinada de acuerdo a los artículos 29° al 33° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁶⁰Renta 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 ésta participe y así sucesivamente. Art 1 del DL 824, de 1974 artículo N°2.

⁶¹De acuerdo a los artículos 56 N°3 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Además, las rentas exentas del impuesto de primera categoría u otras cantidades que no forman parte de la renta líquida imponible, pero afectas con los impuestos Global Complementario o Adicional según sea el caso.

b.- Las rentas o cantidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas, comunidades o sociedades.

c.- Las rentas o cantidades afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, percibidas a título de retiros o distribuciones de empresas, comunidades o sociedades, cuando no resulten absorbidas por pérdidas tributarias, estas rentas se atribuirán como una reposición a la determinación de la renta líquida imponible de acuerdo a la letra a) anterior.

Registro para los contribuyentes de la Letra A, sobre renta atribuida.

El nuevo artículo 14 número 4 establece que para los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa y calificados dentro de la letra A, deberán llevar un registro que contenga:

a) Rentas atribuidas propias: Al término del año comercial se deberá incorporar el saldo positivo de las cantidades señaladas en la letra a) anterior, depurada de los gastos rechazados del inciso segundo del artículo 21⁶².

b) Rentas atribuidas de terceros: Al término del año comercial al igual que el registro anterior, se deberá incorporar el saldo positivo las cantidades señaladas en la letra b) anterior.

c) Rentas exentas e ingresos No renta: Al término del año comercial deberán registrarse las cantidades exentas de Global Complementario o Adicional y los ingresos no constitutivos de renta, depurada de los gastos o costos⁶³ y una suma equivalente al monto de la pérdida tributaria⁶⁴ que resulte absorbida por utilidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas. Incorporando además, las rentas recibidas con tributación cumplida.

d) Rentas afectas a los impuestos Global Complementario o adicional cuando sean retiradas, remesadas o distribuidas:

⁶²Ley N° 20.630, Circular 45 de 23 de septiembre de 2013.

⁶³Artículo 33 N°1 letra e) LIR Circular 68 de 2010 del Servicios de Impuestos Internos

⁶⁴Artículo 31 número 3 LIR

Registrar al término del año comercial respectivo, la diferencia que resulte de restar a la cantidad mayor entre el valor positivo del patrimonio neto financiero⁶⁵ y el capital propio tributario⁶⁶:

PATRIMONIO FINANCIERO:	NETO	CAPITAL TRIBUTARIO:	PROPIO
Menos:		Menos:	
Rentas atribuidas propias		Rentas atribuidas propias	
Rentas exentas o INR de GC/Ad		Rentas exentas o INR de GC/Ad	
Capital aportado inicialmente y más o menos sus aumentos y/o disminuciones.		Capital aportado inicialmente, más o menos sus aumentos o disminuciones.	

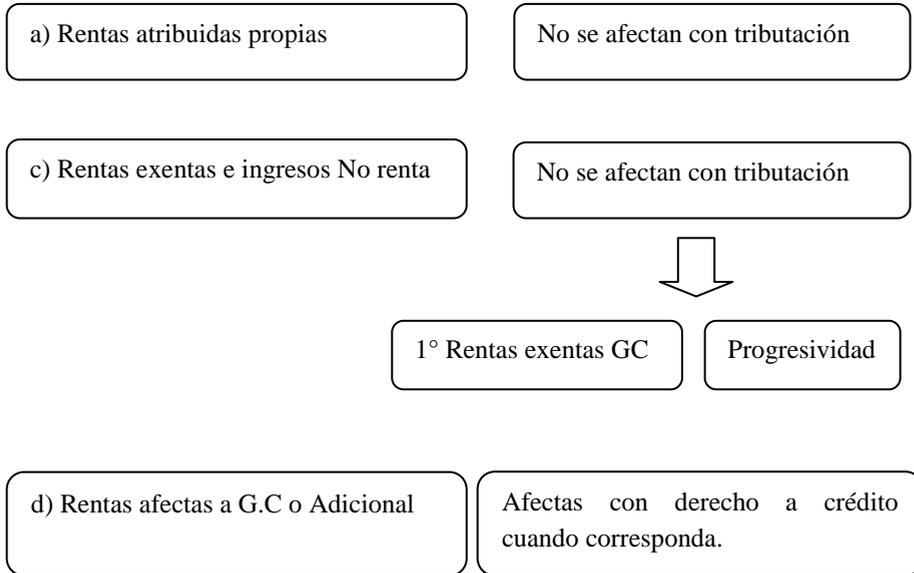
e) Control de los retiros, remesas o distribuciones todos debidamente reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes que precede a aquel que se efectuó el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al término del ejercicio.

f) Control y registro de los saldos acumulados de los créditos correspondientes al impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56 número 3) y 63 ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas de las cuales soportaron dichos retiros, distribuciones y remesas afectas a Global Complementario o adicional, según corresponda.

⁶⁵ De acuerdo a Norma Internacional de Contabilidad (NIC1) Interés residual en los activos de la entidad luego de deducir sus pasivos

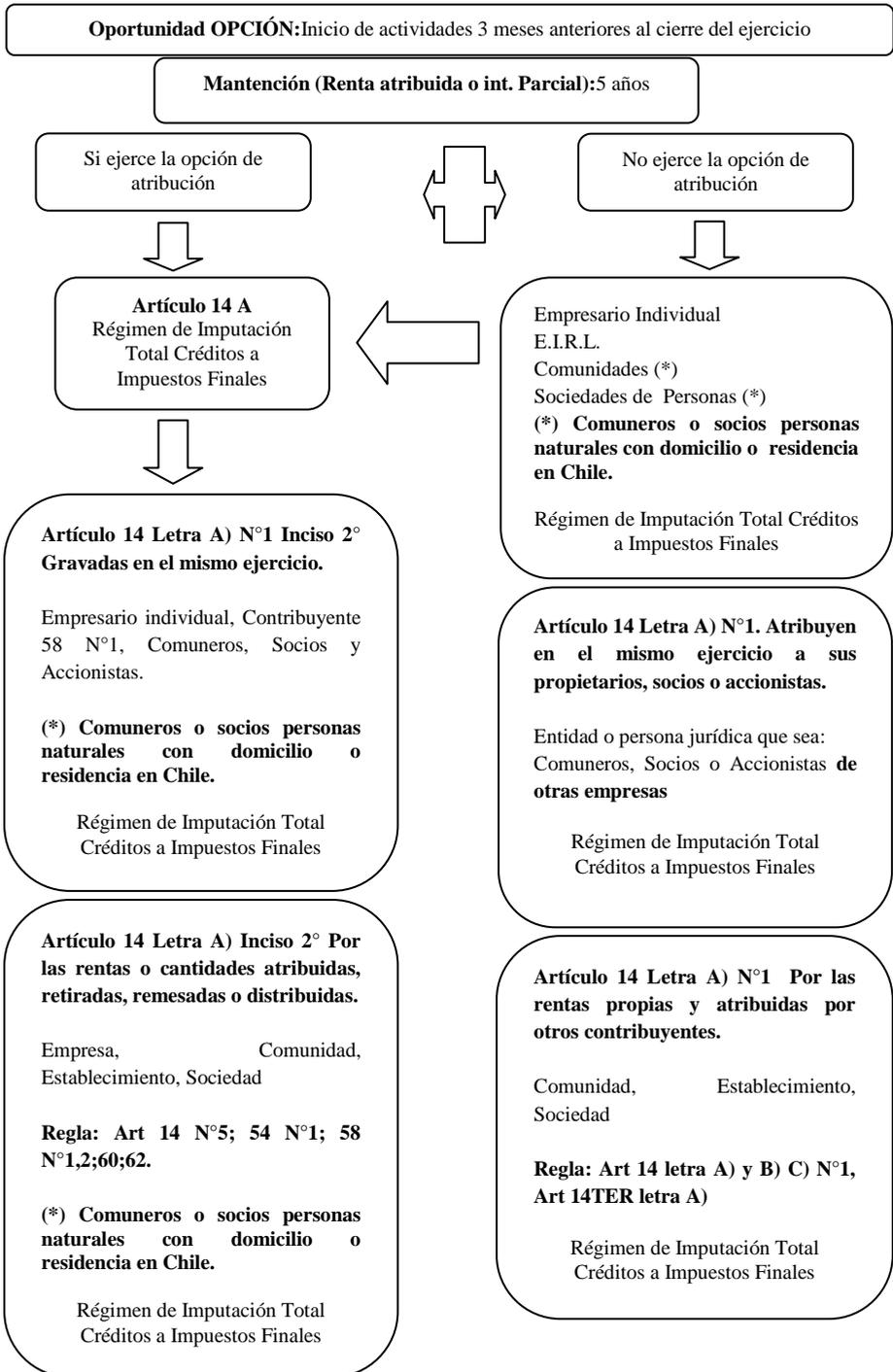
⁶⁶ Artículo 41 Inciso primero N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Además, el nuevo artículo 14 N°5 señala: Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán a los registros señalados en las letras a), c) y d) mencionados anteriormente según orden cronológico en que se efectúen.



Cuando deban incluirse los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a las rentas o cantidades anotadas en el registro señalado en la letra d), en la base imponible del impuesto global complementario a adicional, o en la base imponible del impuesto de primera categoría, de acuerdo al nuevo artículo 33 N°5 de la ley sobre impuesto a la renta, se agregará en la respectiva base imponible, una suma equivalente al monto total que se determine aplicando sobre el monto del retiro, remesa o distribución, la tasa de crédito correspondiente, según de cuenta el orden de imputación de los créditos en el registro señalados en la letra f) anterior.

El nuevo sistema tributario de atribución, para el caso de comunidades y sociedades de personas, cuyos socios sean exclusivamente personas naturales domiciliadas o residentes en Chile requieren ejercer la opción, de lo contrario por defecto caerán en este régimen de atribución, dado lo anterior, se plantea el siguiente esquema:



ARTÍCULO 14 LETRA A) N°2**La suma de los montos atribuibles es igual a:**

- a) Saldo positivo RLI (artículo 29° al 33°), más rentas exentas de primera categoría más otras rentas no incluidas en la Renta Líquida Imponible.
- b) Rentas o cantidades **“atribuidas”** desde otras empresas, comunidades o sociedades (Letra A más letra B N°4, más letra C) N°1, más 14 TER letra A), siempre que no hayan sido absorbidas de acuerdo al artículo 31 N°3 LIR.
- c) Rentas o cantidades afectas a Global Complementario o Adicional **“percibidas”** a título de retiro o distribuciones (A-B) y siempre que nos sean absorbidas de acuerdo al artículo 31 N°3, además en concordancia con el nuevo artículo 33 N°5, atribución vía Renta Líquida Imponible (Crédito por impuesto de primera categoría, según artículo 56 N°3 Global Complementario y artículo 63 Impuesto adicional, ambas de la ley sobre impuesto a la renta.)
 - Parte sujeta a restitución: Artículo 14 letra A) N°2 letra c), Artículo 33 N°5 descontarse la parte sujeta a restitución, artículo 54 N°1 agregó el total del crédito, artículo 56 N°3 inciso final, restitución a título de Débito Fiscal 35%.

Nuevo artículo 14 letra A).

**LETRA A) CONTRIBUYENTES CON CONTABILIDAD COMPLETA
CON IMPUTACIÓN TOTAL DE CRÉDITO IMPUESTOS FINALES**

N°1

EMPRESARIO INDIVIDUAL
CONTRIBUYENTES DEL 58 N°1
COMUNEROS
SOCIOS
ACCIONISTAS

N°2

RENDA ATRIBUIBLE

- a) Saldo Positivo RLI 29 al 33 LIR (Más Exentas PC)
- b) Rentas atribuidas de tercero
- c) Rentas percibidas (afectas a IGC-IA)

N°3

FORMA DE ATRIBUIR LA RENTA

N°4

REGISTROS:

- a) Renta atribuida propia
- b) Renta atribuida de terceros
- c) Rentas exentas y No renta (FUNT)
- d) Rentas afectas a ICG o IA Patrimonio neto financiero v/s capital propio.
- e) Control de los retiros, remesas, distribuciones *
- f) Saldo acumulado de los créditos

N°5

ORDEN DE IMPUTACIÓN RETIROS , REMESAS, DISTRIBUCIONES DEL REGISTRO N°4:

- Imputación a los registros a), c) y luego d)
- Orden cronológico

N°6

OBLIGACION DE INFORMAR ANTE EL SII:

- a) Criterios de retiros, remesas o distribuciones
- b) Monto de los retiros, remesas o distribuciones
- c) Rte. ejercicio anterior registros a), c) d) y f).
- d) Detalle registro d) N°4

5.- Renta Líquida Imponible

Para los contribuyentes que se encuentren bajo la modalidad de la renta atribuida del nuevo artículo 14 letra A, un elemento importante es la determinación de la renta líquida imponible de acuerdo a los artículo 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Para ello, los contribuyentes del nuevo artículo 14 letra A) N°2, deberán determinar el monto o cantidad atribuible afecta a los impuestos Global Complementario o Adicional de los contribuyentes⁶⁷, al igual que los créditos establecidos en los artículos 56 número 3) y 63 que les correspondan sobre dichas rentas, se considerará entre otras:

a).- El saldo positivo que resulte en la determinación de la Renta Líquida Imponible, conforme a lo dispuesto en los artículo 29° al 33° de la ley sobre impuesto a la renta.

Ingresos Brutos, excepto los Ingresos no Constitutivos de Renta	Artículo 29	(+)
Menos: Costo de Ventas o Servicios	Artículo 30	(-)
Menos: Gastos Necesarios para Producir la Renta	Artículo 31	(-)
Ajustes a la Renta Líquida Imponible, según normas Artículo 41	Artículo 32	(+/-)
Ajustes por Agregados y Deducciones	Artículo 33	(+/-)
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría		(=)

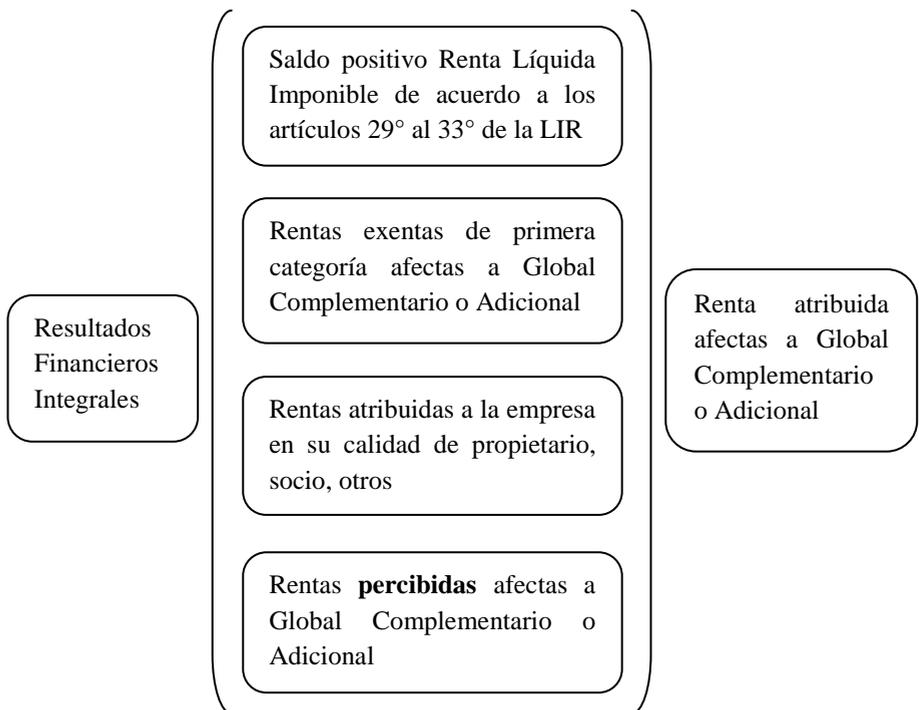
Adicionalmente, se deberá considerar todas las rentas exentas del impuesto de primera categoría u otras cantidades que NO forman parte de la Renta Líquida Imponible, pero

⁶⁷ Contribuyentes determinados en el nuevo artículo 14 N°1, empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, número 1, comuneros, socios y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo a esta letra, quedarán gravados en el mismo ejercicio sobre las rentas o cantidades de la empresa, comunidad, establecimiento o sociedad que les sean atribuidas conforme a las reglas del presente artículo, y sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, según lo establecido en el número 5 siguiente, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 54, número 1; 58, números 1 y 2; 60 y 62 de la presente ley.

igualmente se encuentran gravadas con los impuestos Global Complementario o Adicional.

Más:

Las rentas o cantidades afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, **percibidas a título de retiros o distribuciones de empresas**, comunidades o sociedades que se encuentran sujetas a las disposiciones de las letras A) y B) del nuevo artículo 14, cuando no sean absorbidos por pérdidas tributarias⁶⁸. En concordancia al nuevo artículo 33 N°5, con el objeto de que estas rentas sean atribuidas por medio de la determinación de la Renta Líquida Imponible de primera categoría.



⁶⁸ De acuerdo al artículo 31 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

5.1.- Modificaciones a la Renta Líquida Imponible

Artículo 29° Ingresos Brutos

Se modificó la expresión en el inciso primero donde se señalaba, “excepto los ingresos a que se refiere el artículo 17,” por “excepto los ingresos que no constituyan renta a que se refiere el artículo 17”⁶⁹

Artículo 31° Gastos necesarios para producir renta

Inciso primero.

No se deducirán los **gastos incurridos en supermercados y comercios similares** cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente.⁷⁰

Además, se incorporan las **cantidades a que se refiere el artículo 59**, cuando se originen en actos o contratos entre partes relacionadas⁷¹, condicionando su deducción en la medida que se haya pagado los impuestos de retención.⁷²

Artículo 31 N°1.

Intereses y gastos financieros que cumplan los requisitos, que sean destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales.⁷³

Artículo 31 N°3.

Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente:

⁶⁹ Vigencia a contar del año 2016.

⁷⁰ De igual forma podrán deducirse cuando no exceda a 5 UTA (resolución) vigencia 2015.

⁷¹ De acuerdo a las normas del artículo 41E de la LIR.

⁷² Vigencia a contar de 2015.

⁷³ Vigencia a contar de la publicación de la reforma tributaria.

5.2.- Orden de Imputación de las pérdidas tributarias.

1.- A las rentas o cantidades que **perciban**, a título de retiros o dividendos afectos al impuesto global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, sea que éstas se encuentren acogidas a las disposiciones de la letra A) o B) del nuevo artículo 14° de la ley sobre impuesto a la renta.

2.- La diferencia, se atribuirá en el ejercicio respectivo de acuerdo a los números 2 y 3 de la letra A) o según lo dispuesto en el número 4 de la letra B)

- i. Comenzando por las que provengan de empresas obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa
- ii. Posteriormente por aquellas que no tienen esa obligación.
- iii. Y finalmente las del nuevo 14 TER.

Si aun así, no fuese suficiente para absorberlas, la diferencia se imputará al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente.

5.3.-Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.

En el caso que las pérdidas señaladas absorban total o parcialmente las utilidades **percibidas o atribuidas en el ejercicio**, el impuesto de primera categoría **pagado** sobre dichas utilidades, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 al 97 de la ley sobre impuesto a la renta.⁷⁴

Artículo 31 N°5.

Se elimina aquella parte que señalaba; “cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada⁷⁵, solo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14°, la depreciación normal que corresponda al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la normal, solo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría.”⁷⁶

Artículo 31 N°5 BIS.

⁷⁴ Vigencia a contar del 01 de enero de 2017 Norma permanente

⁷⁵ Circular N° 132, de 23 de octubre de 1975, Primera categoría, depreciación acelerada según decreto ley N° 1029, de 1975.

⁷⁶ Modifica instrucciones emitidas en la circular 65 de 2001 del Servicio de Impuestos Internos.

Se incorpora un nuevo mecanismo de depreciación del artículo 31 N°5, para aquellos contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel que comience la utilización del bien, tanto para bienes nuevos o **usados** y registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 UF, podrán depreciar en un año.⁷⁷

Para aquellos contribuyentes que registren un promedio superior a 25.000 UF pero que no superen las 100.000 UF, podrán optar depreciar para bienes **nuevos o importados** considerando una vida útil de un décimo de la vida útil fijada por el Director o Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.⁷⁸

Artículo 31 N°9.

La Ley N° 20.630⁷⁹ incorporó a la ley el tratamiento tributario de aquellos casos cuando por motivo de una fusión de sociedad, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos sociales o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte mayor al valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo al artículo 41 de esta ley, la diferencia que se produzca deberá, **en primer término**, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza. La distribución se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. De subsistir la diferencia o una parte de ella, ésta se considerará como un gasto diferido en 10 períodos iguales; no obstante, la reforma tributaria lo dejó establecido como un **Activo Intangible**, solo para los efectos de que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o bien, al término de giro de la misma. Con todo, este activo intangible formará parte del capital propio de la empresa, y se reajustará anualmente conforme a lo dispuesto en el número 6 del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.⁸⁰

Artículo 33.

⁷⁷ Los que no registren operaciones anteriores podrán acogerse siempre que tengan un capital efectivo no superior a 30.000 UF.

⁷⁸ Vigencia a contar de la publicación de la ley.

⁷⁹ Publicada el 27 de septiembre de 2012, circular 13 de 07 de marzo de 2014

⁸⁰ Vigencia a contar del 2015

Nº2 Se deducirán de la Renta Líquida Imponible las partidas que se señalan a continuación, **siempre que hayan aumentado la Renta Líquida declarada.**

Se incorpora la nueva letra c)

c) Las cantidades a que se refiere los numerales i) del inciso primero e i) inciso tercero del artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta.⁸¹

Nuevo número 5.

5º.- Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) del número 2º.- de este artículo, y en el número 1º.- del artículo 39:

a) Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14, deberán incorporar como parte de la **Renta Líquida Imponible** las rentas o cantidades a que se refiere la letra c) del número 2.- de la letra A) del mismo artículo⁸². Para dicha incorporación deberán previamente **incrementarlas en la forma señalada en el inciso final del número 1 del artículo 54**. En contra del impuesto de primera categoría que deban pagar sobre las rentas o cantidades indicadas, procederá la deducción del crédito a que se refieren las letras f), del número 4.- de la letra A), y b), del número 2.- de la letra B), ambas del artículo 14, cuando corresponda. Para el cálculo de dicho crédito, deberá descontarse aquella parte sujeta a restitución. En caso de determinarse una pérdida tributaria, se aplicará lo dispuesto en el número 3 del artículo 31.

b) Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible los retiros o dividendos percibidos de empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, cuando resulten imputados a las cantidades anotadas en el registro señalado en la letra d), del número 4.- de la letra A) y cuando tales retiros o dividendos no resultan imputados a los registros señalados en dicho número 4.-. Para la incorporación deberán previamente incrementarlas en la forma señalada en el inciso final del número 1 del artículo 54. En contra del impuesto de primera categoría que deban pagar sobre las rentas o cantidades referidas, procederá la deducción del crédito a que se refiere la letra f), del número 4.- de la letra A), cuando corresponda. Para el cálculo del crédito,

⁸¹ Vigencia a contar del 01 de enero de 2017

⁸² Las rentas o cantidades afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, **percibidas** a título de retiros o distribuciones de empresas, comunidades o sociedades que se encuentren sujetas a las disposiciones de las letras A) y B) del artículo 14, cuando no resulten absorbidas por pérdidas conforme a lo dispuesto en el número 3 del artículo 31 de la misma ley.

deberá descontarse aquella parte sujeta a restitución. En caso de determinarse una pérdida tributaria, se aplicará lo dispuesto en el número 3 del artículo 31.

6.- CONCLUSIÓN

En los hechos, el Fondo de Utilidades Tributables es un registro que debe ser llevado por los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría, donde se encuentra la historia de las utilidades tributables y no tributables generadas por una empresa.

Dicho registro se creó en 1984 cuando se estableció el régimen tributario actual que **integra los impuestos personales con el de las empresas**, su objetivo fue promover el desarrollo de negocios mediante la postergación de los impuestos finales mientras no sean retiradas, distribuidas o remesadas.

El sistema logró su meta original, no obstante a ello, comenzaron a generar una serie de vicios como la creación sociedades y fondos de inversión cuyo único objetivo era registrar las utilidades como reinversión y soslayar la tributación a las persona.

Según el documento de Jorrat de 2012, con datos consolidados de 2010, las utilidades acumuladas en el FUT estarían en torno a \$64.732.070 millones (equivalente a US\$138.257,3 millones), monto que en un 50% estaría en los ya mencionados fondos de inversión, mientras que sólo el 30,9% de las utilidades tributarias ese año fueron distribuidas.

No obstante, la reforma tributaria presentada el 2014 originalmente establecía un sistema de tributación de **base atribuida como norma general**, en el que los propietarios pagarían por el total de rentas que se les atribuyeran por sus participaciones societarias. Ello, en remplazo del esquema de base retirada que opera hasta hoy, en el que éstos pagan impuestos (global complementario) sólo por las ganancias que retiran desde las firmas, y no aquellas que reinvierten.

Sin embargo, luego de numerosas críticas por las dificultades operacionales que implicaba la propuesta y anuncios de impugnación constitucional por parte de algunos sectores -al gravarse rentas no necesariamente percibidas-, el gobierno optó por proponer **la coexistencia** de la renta atribuida con un régimen de base retirada modificado.

De lo anterior, podemos inferir la necesidad de contar con la participación de todos los actores para llevar a cabo esta reforma tributaria, nuestro país se lo merece.

7.- BIBLIOGRAFÍA

Ley 20.780 de 29 de septiembre de 2014

Ley 20.630 de 27 de septiembre de 2012.

Normas Internacionales de Información Financiera (NIC1)

DL 824 de 1974,

Circular 13 de 07 de marzo de 2014

Circular 45 de 23 de septiembre de 2013.

www.observatorioifrs. Profesor Luis Alberto Jara Sarrúa - Universidad de Chile.

Publicación Gastos Tributarios y Evasión Tributaria en Chile: Evaluación y Propuestas 2012 CEP

