

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
Facultad de Ciencias Empresariales
Departamento de Administración y Auditoría



MEMORIA PARA OPTAR A TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

*“MODIFICACIONES QUE AFRONTARAN LAS EMPRESAS
ACOGIDAS AL ARTÍCULO 14 BIS Y ARTÍCULO 14 QUÁTER
LUEGO DE LA PROMULGACION DE LA LEY 20.780.”*

ALUMNOS : Denisse Carrasco Carrasco
Francisca Godoy Pezo

PROFESOR GUIA : Jaime Landaeta Bahamonde

CONCEPCION, 2014

Índice

Introducción	4
Definiciones de conceptos básicos	5-9
Capítulo I Marco teórico	
I.1 Tipos de Contribuyentes	10-12
I.2 Impuestos que contiene la Ley de la Renta	13-15
I.3 Obligación de llevar contabilidad	16-19
I.4 Elusión y Evasión Tributaria	20-21
I.5 Reforma tributaria	22-24
Capítulo II Actual régimen tributario	
II.1 Generalidades	25
II.2 Régimen Tributario	26-28
II.3 Artículo 14 ter	29-32
II.4 Artículo 14 bis	33-43
II.5 Artículo 14 quáter	44-49
Capítulo III Nuevos regímenes tributarios	
III.1 Nuevo Artículo 14	50-51
III.2 Renta Atribuida.....	52-62
III.3 Renta Parcialmente Integrada	63-68
III.4 Ejercicios comparativos de los regímenes del artículo 14	69-71
III.5 Normas comunes para ambos regímenes de tributación.....	72-75
III.6 Nuevo artículo 14 ter	76-88

Capítulo IV Consecuencias del cambio de régimen.....	89-102
Conclusión	103-104
Bibliografía.....	105-106
Anexos
Anexo 1: Tabla Impuesto global complementario año tributario 2015	107
Anexo 2: Calculo ejemplo 1.1 y ejemplo 1.2.....	108-109
Anexo 3: Impuesto Sustitutivo	110
Anexo 4: Significado de siglas o abreviaciones utilizadas	111

Introducción

Tras asumir el cargo de Presidenta el pasado 11 de marzo del año 2014, doña Michelle Bachelet lleva a cabo la implementación de una nueva reforma tributaria con profundos cambios estructurales al sistema de tributación de la renta.

La modificación en el sistema de tributación busca obtener recursos necesarios para resolver las brechas de desigualdad y alcanzar el desarrollo de nuestro país, además de reducir la evasión y elusión de impuestos. Es en este último punto donde una de las medidas que se toman es derogar los regímenes tributarios del artículo 14 bis y el artículo 14 quáter de la Ley de la Renta, debido a que se cree que estos regímenes han sido mal utilizados para reducir cargas impositivas y no han sido utilizadas efectivamente para los fines que fueron creados.

Los contribuyentes acogidos a los regímenes tributarios de los artículos mencionados tienen hasta el 31 de diciembre de 2016 para optar por un nuevo régimen tributario, a consecuencia de lo anterior las empresas se enfrentaron al desconocimiento e incertidumbre ante este nuevo cambio de régimen pues se desconocen los efectos que traerá de forma inmediata a sus empresas, por lo que deberán realizar un profundo análisis de los pasos a seguir y poder así reducir las diversas complicaciones que este acontecimiento les puede traer, pudiendo provocar incluso un desincentivo en el desarrollo económico de las empresas.

Es por ello que centramos nuestra investigación en el entendimiento de los regímenes tributarios actuales, enfocándonos especialmente en el artículo 14 bis y artículo 14 quáter con el fin de evaluar los efectos que provocará sobre los contribuyentes acogidos a este régimen luego de la derogación de estos artículos en la Ley 20.780.

Examinaremos los beneficios con que cuentan los contribuyentes acogidos a estos artículos en la actualidad, además de analizar las nuevas opciones que tendrán las empresas para continuar con su normal funcionamiento en términos tributarios y de esta forma indagar en los posibles efectos que este cambio traerá a las empresas de nuestro país.

Definiciones de conceptos básicos

Año calendario: Es aquel que cuenta con un período de doce meses que comienza el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre.

Año comercial: Es el período de doce meses que termina el 31 de diciembre o el 30 de junio de cada año. El año comercial no corresponderá a un balance tradicional (de doce meses) en el siguiente caso: Término de Giro, el primer ejercicio del contribuyente o en la primera vez en que opera la autorización de cambio de fecha del balance.

Año tributario: Año en que deben declararse y/o pagarse los impuestos, o la primera cuota de ellos.

Ingresos Brutos ¹: Todos los derivados de explotación de bienes y actividades de primera categoría, excepto los ingresos a que se refiere el artículo 17.

Costos: Costos de bienes y servicios requeridos para producir la renta, tales como: valor materia prima y valor mano de obra.

Gastos necesarios para producir la renta: Aquellos gastos que no hayan sido deducidos como costos, pagados o adeudados en el ejercicio comercial, destinados al giro del negocio, fehacientemente acreditados.

Agregados: Básicamente corresponden a los gastos rechazados, lo que corresponden a aquellos gastos que no son considerados necesarios para producir la renta (artículo 31 n°1 L.I.R), como por ejemplo retiros particulares en dinero o especies que efectuados por el contribuyente.

Deducciones: Se descuentan de la renta líquida aquellos ingresos no afectos a impuestos, como los ingresos exentos que hayan afectado la determinación de la renta.

¹ Art 29 del decreto Ley 824

Renta percibida²: Aquella renta que se ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona.

Renta devengada³: Corresponde a aquella renta sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y de que constituya un crédito para su titular.

Renta exenta: Renta que no está afecta al pago de impuestos. La ley establece un nivel de renta bajo el cual las personas no tienen obligaciones tributarias, o determina que algunas rentas específicas no sean gravadas.

Renta presunta: Renta para fines tributarios que se determina cuando las personas no pueden o están eximidas de demostrar los ingresos generados por un activo o negocio mediante contabilidad. Generalmente, la renta presunta de un activo o negocio se determina como un porcentaje de su valor.

Fuentes de la renta: La fuente de la renta corresponde al origen de donde se genera la renta. Éstas se dividen en rentas de fuente chilena y rentas de fuente extranjera

Capital propio⁴: Corresponde a la diferencia existente entre el activo y el pasivo exigible a la fecha en que se inicia el ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden, más otros determinados por el SII y que no representen inversiones efectivas.

Hecho gravado: Es el acto jurídico que permite el nacimiento de una obligación tributaria que afecta al sujeto que incurrió en ella, en el caso del IVA el hecho gravado afecta principalmente a las ventas y servicios, los cuales son hechos grabados básicos.

² Art. 2 N° 3

³ Art. 2 N° 2

⁴ Definido en el Art. 41 N° 1 inciso primero del decreto Ley 824

Base imponible: Corresponde a la cuantificación del hecho gravado, sobre la cual debe aplicarse de forma directa la tasa del tributo, con la finalidad de determinar el monto de la obligación tributaria.

De acuerdo a la Ley de impuesto a la renta existen 3 formas de determinar la cantidad de ingresos obtenidos en un año calendario en razón de la cual se fijará el impuesto a pagar. Los sistemas establecidos son:

- **Tributación mediante renta efectiva y contabilidad completa.**

Este sistema es la regla general y supone la obligación de llevar diversos libros para registrar la contabilidad. La base imponible se fijara al restar de los ingresos brutos. Los costos y los gastos necesarios para producir renta, obteniendo la renta líquida, a la cual deben aplicarse agregaciones y deducciones, con lo que finalmente obtendremos la renta líquida imponible.

- **Tributación mediante renta presunta.**

Es un beneficio, mediante el cual la renta se establece a través de medios indirectos, en otras palabras, es aquella en que existen parámetros que determinan ficticiamente la renta de la personas. Este sistema se aplica a los pequeños agricultores, a los pequeños transportistas y a los pequeños mineros. El criterio que distingue entre grandes y pequeños está dado por los ingresos que obtenga el contribuyente en el período tributario respectivo.

En tanto estos contribuyentes no traspasen los límites de renta fijados por la ley, en razón del cual se distingue entre pequeño y gran contribuyente, no tributarán mediante renta efectiva con contabilidad completa. De lo contrario tendrás que acogerse al régimen general.

Los parámetros que permiten determinar la renta presunta en el caso de los agricultores es el avalúo fiscal del predio, mientras que en los transportistas el avalúo fiscal del vehículo y en el sector minero, el precio del mineral o sus ingresos anuales, según corresponda.

▪ **Tributación por contabilidad simplificada.**

Es aquella en que el contribuyente no está obligado a llevar todos los libros de contabilidad, por lo que el S.I.I. exige que se lleven controles mínimos, como por ejemplo, el libro de control de ingresos.

Este sistema tiene especial relevancia para los micro y pequeños empresarios, ya que está pensado para aquellos contribuyentes que no perciban grandes ingresos.

Venta⁵: Toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la ley equipare a venta.

Servicio: Acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Unidad Tributaria Mensual (UTM): Unidad definida en Chile que corresponde a un monto de dinero expresado en pesos y determinado por ley, el cual se actualiza en forma permanente por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) y se utiliza como medida tributaria

⁵La ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Empresas: Las empresas están dedicadas a realizar actividades comerciales generando una importante capacidad de recursos mediante la organización de elementos humanos, materiales, técnicos y financieros, proporcionando así bienes o servicios, además son la mayor fuente de empleos para el país, por lo que las empresas ejercen un rol bastante importante en el desarrollo de la economía nacional. La producción, el número de entidades y los puestos de trabajo que están asociados a estas empresas hacen de este tema una preocupación permanente de los gobiernos y la política tributaria no ha estado al margen de esto.

Clasificación de empresas: Según la Sofofa⁶ las empresas en Chile están clasificadas por montos de ventas anuales y por el número de trabajadores. El Ministerio de Economía clasifica las empresas de acuerdo al nivel de ventas y considera como micro empresas a las que tienen ventas entre 0,01UF a 2400UF, como empresas pequeñas a las que venden entre 2.400UF a 25.000UF al año y como Empresas Medianas las que venden más de 25.000UF al año pero menos que 100.000UF. Esto implica que en términos de ventas anuales se define como PYMES a las empresas que tienen ventas inferiores a 100.000UF.

El SII determina las ventas anuales según lo declarado en los formularios 22 y 29 por los contribuyentes.

⁶ Federación Gremial, que reúne a empresas y gremios vinculados al sector industrial chileno.

Capítulo I Marco teórico

I.1 Tipos de Contribuyentes:

Los contribuyentes son las personas naturales o jurídicas, o los administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos, por lo tanto, están obligados a cumplir y hacer cumplir las obligaciones tributarias. Los contribuyentes se clasificarán tributariamente en Primera o Segunda Categoría de acuerdo al tipo de rentas o ingresos que obtengan.

Persona Natural: Es todo ser capaz de tener y contraer derechos y obligaciones, lo que implica que la persona asume la responsabilidad y garantiza con todo el patrimonio que posea (los bienes que estén a su nombre), las deudas u obligaciones que pueda contraer. Cuando los derechos y obligaciones los ejerce un individuo en forma particular se habla de persona física o natural. Según el artículo 55 del Código Civil las personas naturales son "todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición".

Persona Jurídica:

Legalmente hablando, es todo ser capaz de tener y contraer derechos y obligaciones y de ser representada judicial y extrajudicialmente. Cuando unos individuos se unen con el fin de lograr un objetivo en común, dispuestos a cumplir obligaciones y ejercer derechos, se habla de persona jurídica o moral, es un ente ficticio creado por la ley. Como requisito para la creación de una persona jurídica es necesario que surja como una entidad independiente y distinta de los miembros individuales que la forman y que a esta entidad le sean reconocidas por el Estado sus derechos y obligaciones. Ejemplos de personas jurídicas Sociedades, comunidades, cooperativas, sociedades de hecho, E.I.R.L.

A continuación detallaremos las Sociedades más utilizadas en nuestro país:

Sociedad Anónima:

Es una persona jurídica conformada por accionistas que reúnen un capital común. Cada socio accionista responde hasta el monto de dinero que aportó, lo que implica que la responsabilidad es limitada.

Las sociedades anónimas son administradas por un directorio que debe tener como mínimo tres miembros, que a su vez deben elegir un gerente y un presidente.

Se caracterizan además porque las decisiones se toman por mayoría, es decir a través de la votación de todos los socios que la conforman.

Existen dos tipos de sociedades anónimas:

- **Abiertas:** corresponden a aquéllas donde se hace oferta pública de sus acciones y transan en la Bolsa. Deben inscribirse en el Registro Nacional de Valores y están sometidas a la fiscalización de la Superintendencia de Valores y Seguros.

Deben tener 500 o más accionistas (el número de socios es ilimitado), lo cuales tienen una responsabilidad limitada al monto de sus acciones.

- **Cerradas:** En este caso la responsabilidad de los socios también es limitada, pero no están reguladas por la Superintendencia de Valores y Seguros.

Sociedad de Responsabilidad Limitada

Es una sociedad que se caracteriza porque los socios responden limitadamente por el monto de capital que aportan. Puede tener entre 2 y 50 socios, y en el caso de superar este máximo, pasa a convertirse en una sociedad colectiva con responsabilidad ilimitada. Teóricamente y a diferencia de la sociedad anónima, este tipo de sociedad es administrada por todos los socios de común acuerdo, lo que implica que todas las decisiones deben ser tomadas por unanimidad.

Sin embargo, lo normal es que los socios designen a una persona para que administre la sociedad, que puede ser uno de los socios o un tercero, que será quien tome las decisiones.

Empresa individual de responsabilidad limitada (EIRL)

Antes obligatoriamente para constituir una sociedad se requerían como mínimo dos personas, porque la sociedad es un contrato y en todo contrato debe haber dos partes. Sin embargo, actualmente existen las EIRL que permiten a una persona iniciar un negocio de manera individual, pero a través de una entidad o persona legal distinta. La EIRL es una persona jurídica con Rut y patrimonio propio, donde la responsabilidad es limitada, lo que permite al dueño resguardar su patrimonio personal y sólo responder hasta el capital aportado a la empresa.

Responsabilidad penal de las empresas:

La Ley N° 20.393, publicada en el Diario Oficial con fecha 2 de diciembre de 2009, establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas en los delitos de lavado de activos, financiamiento del terrorismo y delitos de cohecho.

Las personas jurídicas serán penalmente responsables, cuando como consecuencia del incumplimiento de sus deberes de dirección y supervisión, los delitos mencionados precedentemente sean cometidos en su interés o provecho, por sus dueños, controladores, responsables, ejecutivos principales, representantes o quienes realicen actividades de administración y supervisión, e incluso por quienes estén bajo la dirección o supervisión directa de alguna de las referidas personas naturales.

No obstante lo anterior, si la persona jurídica hubiera implementado modelos de organización, administración y supervisión para prevenir los delitos cometidos, o éstos fueran cometidos por las personas naturales en ventaja propia o a favor de un tercero, las personas jurídicas no responderán penalmente.

I.2 Impuestos que contiene la Ley de la Renta:

Los impuestos son pagos obligatorios de dinero que exige el Estado a los individuos y empresas que no están sujetos a una contraprestación directa, con el fin de financiar los gastos propios de la administración del Estado y la provisión de bienes y servicios de carácter público. Existen varios tipos de impuestos los cuales especificaremos a continuación.

Impuesto de Primera Categoría: Es un tributo que se aplica a las actividades del capital clasificadas en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual se determinará, recaudará y pagará sobre los siguientes hechos gravados:

- Artículo 20 N° 1: Las rentas de los bienes raíces agrícolas y no agrícolas.
- Artículo 20 N° 2: Las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses.
- Artículo 20 N° 3: Las rentas de la industria, el comercio, la minería y la pesca
- Artículo 20 N° 4: Las rentas de los corredores o comisionistas.
- Artículo 20 N° 5: Todas las rentas que no se encuentren expresamente gravadas ni exentas.
- Artículo 20 N° 6: Los premios de lotería.

Si un contribuyente realiza varias actividades gravadas, se calificará como contribuyente de su actividad principal, esto es, la que le proporcione mayores ingresos.

Este impuesto se determina sobre la base de las utilidades líquidas obtenidas por la empresa, es decir, sobre los ingresos devengados o percibidos menos los gastos, y se declara anualmente en abril de cada año por todas aquellas rentas devengadas o percibidas en el año calendario anterior.

Lo particular de este impuesto es que opera como un anticipo, ya que el Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa se rebaja como crédito, de acuerdo con el mecanismo establecido para la confección del Fondo de Utilidades Tributables, de los Impuestos Global Complementario o Adicional que afecten a los dueños, socios o accionistas de las empresas o sociedades por las utilidades retiradas o por los dividendos distribuidos de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3 y 63.

Impuesto Único de segunda categoría: Es un impuesto único de retención progresivo que grava mensualmente las rentas cuya fuente generadora es el trabajo, siempre que perciban las rentas del desarrollo de una actividad laboral ejercida en forma dependiente y cuyo monto excede mensualmente las 13,5 UTM (una vez descontados los aportes de previsión y salud y cualquier otro ingreso considerado como no remuneración). Dentro de éstas, se encuentran aquellas rentas percibidas, tales como sueldos, premios, gratificaciones, participaciones u otras pagadas por servicios personales, montepíos o pensiones, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación. Este impuesto se determina aplicando la tabla con los porcentajes de impuesto efectivo, dependiendo del tramo en que se encuentre el contribuyente de acuerdo a su renta.

Este impuesto se aplica sobre las rentas efectivamente percibidas por el trabajo y es el propio empleador que se lo descuenta a sus trabajadores cada mes. Por lo tanto la responsabilidad de calcular, retener y enterar este impuesto a las arcas fiscales corresponde exclusivamente al empleador.

La Ley 20.630 de Reforma Tributaria, establece la obligación o bien la opción, según corresponda, para que los contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría, efectúen una re liquidación anual de dicho impuesto.

Existen dos situaciones de carácter general en la que podrían encontrarse los contribuyentes:

- **Contribuyentes que obtengan rentas de más de un empleador:** Siguen con la obligación de efectuar una re liquidación anual, sin embargo, la re liquidación se efectuará sobre la base de la suma anual del total de sus rentas imponibles mensuales, y no considerando la suma mensual de sus rentas, como se hacía con anterioridad.
- **Contribuyentes que obtengan rentas de un solo empleador:** Tienen la opción de efectuar una re liquidación anual del impuesto, considerando la suma anual del total de sus rentas imponibles mensuales.

Impuesto Global Complementario: Es un impuesto anual que afecta a las personas naturales que obtengan rentas o ingresos de distinta naturaleza, tales como honorarios, intereses por depósitos y ahorros, dividendos por la tenencia de acciones, retiros de utilidades de empresas, ingresos por arriendos, rentas presuntas originadas por la actividad de transporte y de la minería, entre otras. Este tributo se determina aplicando los porcentajes de impuestos definidos en una escala de tasas progresivas por tramos de renta de acuerdo con el nivel de renta que le corresponda al contribuyente según el mecanismo determinado en la ley, se determina en abril de cada año por las rentas generadas de enero a diciembre del año anterior. En general, para determinar el monto del Impuesto Global Complementario, las personas que reciben retiros de utilidades o dividendos de empresas, junto con dichas rentas, deben incluir en la base imponible de este tributo una cantidad equivalente al Impuesto de Primera Categoría que afectó a esas rentas. Sobre esa base se debe aplicar la escala de tasas del Impuesto Global Complementario y determinarse así el impuesto que debe ser pagado.

Impuesto Adicional a la Renta: Es un impuesto anual que afecta a las personas naturales y jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, aplicado sobre el total de las rentas percibidas o devengadas, de acuerdo con los conceptos y tasas definidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Pagos Provisionales Mensuales:

Corresponden a montos que enteran en arcas fiscales periódicamente a cuenta de los impuestos anuales los contribuyentes de la 1era categoría y su objetivo es cubrir el impuesto de 1era categoría del ejercicio. Es un ahorro obligatorio que se hace mes a mes y cuyo destino es el pago de los impuestos anuales, que en el caso de no existir estos es devuelto por el Estado. Existen PPM de tasa fija y otros de tasa variable.

I.3 Obligación de llevar contabilidad.

Toda persona natural o jurídica que deba acreditar renta efectiva están obligadas a llevar contabilidad fidedigna, salvo en caso de normas que indiquen lo contrario, por norma general están obligados a llevar contabilidad completa y balance general aquellos contribuyentes señalados en el artículo 14 letra A) de la Ley de la Renta.

Sin perjuicio de lo anterior, la ley permite que ciertos contribuyentes, obligados a llevar contabilidad completa, lo hagan sin balance general (contribuyentes del artículo 14 bis de la Ley de la Renta).

Contabilidad fidedigna: Es aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingreso y desembolsos, inversiones y existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan derecho a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar. Esta exigencia se aplica tanto a los contribuyentes que deben llevar contabilidad completa como simplificada.

Renta efectiva: Es aquella que tiene documentos que la acreditan, se debe determinar mediante contabilidad completa y balance general es decir, la renta debe someterse a las normas establecidas en los artículos 29 al 33 y 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Se aplica, por lo general, en el Impuesto de Primera Categoría

Contribuyentes que deben acreditar renta efectiva.

- Contribuyentes cuyos ingresos se comprenden dentro del art. 20, N° 3, 4 y 5.
- Contribuyentes comprendidos en el art.42 N° 2, provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría ni en el art 42 n° 1

Contabilidad completa:

De acuerdo al artículo 17 del Código Tributario, y lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley sobre impuesto a la Renta, la regla general es que los contribuyentes deban llevar contabilidad completa la cual debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Debe ajustarse a prácticas contables y de confección de inventarios adecuados, que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios⁷.
- b) Debe ser llevada en libros, por excepción puede ser llevada en hojas sueltas previa autorización del Director Regional, quien también puede exigir libros adicionales o auxiliares⁸.
- c) Los libros deben ser llevados en lengua castellana, y cualquiera que sea la moneda en que tengan pagado o expresado su capital, llevarán contabilidad, presentarán sus declaraciones y pagarán los impuestos que correspondan, en moneda nacional⁹. Cuando el capital de una empresa se haya aportado en moneda extranjera, o la mayor parte de su movimiento sea en esa moneda, el Director Regional puede autorizar la contabilidad en moneda extranjera.
- d) Debe ser llevada en el domicilio del contribuyente. Si el contribuyente tiene dos o más establecimientos, puede centralizar su contabilidad en un solo establecimiento.
- e) El contribuyente deberá mantener los libros de contabilidad y la documentación correspondiente por el tiempo que se encuentre vigente la facultad fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos, esto es, seis años¹⁰.
- f) La contabilidad debe ser llevada por un contador, se inicia con un inventario de bienes y finaliza cada ejercicio comercial con un balance.
- g) Las anotaciones en los libros deberán efectuarse a medida que se desarrollan las operaciones.

⁷ Artículo 16 C.T.

⁸ Artículo 17 C.T.

⁹ Artículo 18 C.T.

¹⁰ Artículo 17 C.T.

Libros de una contabilidad completa.

Los libros exigidos por ley para realizar una contabilidad completa son los siguientes:

- a) Libro Diario: Se asientan por orden cronológico y de forma diaria las operaciones mercantiles, expresando detalladamente el carácter y circunstancias de cada una de ellas.
- b) Libro Mayor: Registro obligatorio en el que se centralizan todas las cuentas del libro diario.
- c) Libro de Inventarios y Balances: Corresponde al libro que de acuerdo al artículo 52 del Código de Comercio, todo comerciante al iniciar el negocio y por lo menos una vez al año debe elaborar un inventario y un balance que le permitan conocer la situación del negocio, del cumplimiento de esta obligación deberá dejar constancia en este libro.

Sin perjuicio de lo anterior en algunos casos el SII puede solicitar los siguientes libros:

- a) Libro Auxiliar de Remuneraciones: Todo empleador con cinco o más trabajadores deberá llevar un libro auxiliar de remuneraciones, el que deberá ser timbrado por el SII. Las remuneraciones que figuren en este libro serán las únicas que podrán considerarse como gastos por remuneraciones en la contabilidad de la empresa (art.62 Código del Trabajo).
- b) Libro de Compras y Ventas: Conforme al art.59 del D.L.825, los vendedores y prestadores de servicios afectos a impuestos deben llevar los libros especiales que determine el Reglamento. En el art.74 del Reglamento del IVA, se establece que los contribuyentes del IVA deben llevar un solo Libro de Compras y ventas, en el cual deben registrar diariamente todas sus operaciones de compra, de ventas, de importaciones, de exportaciones y prestaciones de servicios, incluyendo separadamente aquellas que recaigan en bienes y servicios exentos. Al final de cada mes debe hacerse un resumen separado de la base imponible, débitos y créditos fiscales.
- c) Libro FUT: Los contribuyentes afectos a la primera categoría de la Ley de la Renta, que declaran sus rentas sobre la base de contabilidad completa y un balance general, deben pagar sus impuestos Global Complementario y Adicional por las rentas que hubieren retirado de la empresa o que se le hubieren distribuido, en el primer caso hasta completar el FUT, y en el segundo, por el monto total distribuido. Para controlar el monto de las

utilidades tributarias susceptibles de ser retiradas, como los créditos asociados a dichas utilidades la ley estableció que estos contribuyentes deben llevar un registro especial denominado FUT (Fondo de Utilidades Tributables)

d) Libros adicionales o auxiliares que exija el Director Regional a su juicio exclusivo.

Personas que no están obligados a llevar contabilidad¹¹

- a)** Contribuyentes que obtienen rentas de capitales mobiliarios conforme al art. 20 N° 2 de la Ley de la Renta, siempre que se les retenga el impuesto correspondiente por la entidad financiera.
- b)** Contribuyentes afectos a un régimen de renta presunta, sin perjuicio que para justificar ingresos superiores a los presuntos deban obligatoriamente demostrarlos con contabilidad fidedigna.
- c)** Pequeños contribuyentes comprendidos en el art.22 de la LIR, afectos a impuestos sustitutivos.
- d)** Contribuyentes comprendidos en el art.34 de la LIR (mediana minería).
- e)** Trabajadores dependientes comprendidos del art.42, n° 1 de la ley de la renta.

¹¹ Artículo 68 del decreto Ley 824

I.4 Elusión y Evasión Tributaria¹²

Se entiende por elusión tributaria como: *“Toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar la configuración de hecho gravado y consecuentemente el nacimiento de la obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito atípico que no constituya infracción o delito penal”*

Es decir, el contribuyente hace uso de las mismas normas que se encuentran en la ley para conseguir su propósito que es reducir la carga tributaria. Actualmente existen mecanismos permitidos por la autoridad tributaria y estos permiten a los contribuyentes disminuir el pago de impuestos como un medio para impulsar el desarrollo económico, aumentar la inversión y el ahorro. Entre estos mecanismos encontramos: Depreciación acelerada, franquicias, deducciones, exenciones, excepciones, declaración en base presunta, diferir el pago de impuestos, incentivos regionales, etc. Por lo tanto la elusión no es un delito, pues la disminución de la carga tributaria se realiza por medios lícitos, sin infringir la ley.

La Evasión tributaria se define como: *“La evasión tributaria es toda conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culposa, consistente en una acción o en una omisión, cuya consecuencia es la sustracción al pago de una obligación tributaria que ha nacido válidamente a la vida del Derecho, mediante su ocultación a la Administración Tributaria o no pago, en perjuicio del patrimonio estatal.”*

Cuando el contribuyente actúa de forma culposa, es decir, actúa de mala fe, este transgrede la norma cometiendo un acto doloso y actuando de forma ilícita con el fin de pagar menos impuesto del que le corresponde. Para conseguir su objetivo engaña a las autoridades en situaciones tales como declarar menos ingresos o menos ventas de las que realmente realiza, declarando mayores gastos que los reales, utilizando facturas falsas, alterando la contabilidad, etc. Por lo tanto la evasión tributaria es considerada un delito, pues nace de un hecho gravado que de forma dolosa es ocultado con la intención de evadir un impuesto, por esta razón es penado por ley.

¹²Samuel Vergara H, “Teoría general de la planificación tributaria y estudios de casos”.

En la actualidad los contribuyentes que tienen los medios económicos para acceder a una apropiada planificación tributaria, pueden evitar o disminuir, legalmente la cantidad de impuesto a pagar.

Dentro de los mecanismos que utilizan los contribuyentes con objeto de diferir el pago de impuestos es por ejemplo acogerse al régimen optativo del artículo 14 bis.

Ejemplo:

Un contribuyente acogido a régimen general que ha tenido ingresos por más de tres años y no ha realizado ni piensa realizar retiros de su empresa, sino que esta reinvertiendo las utilidades en la misma. El contribuyente ha debido pagar impuesto de primera categoría durante sus ejercicios y además de realizar pagos previsionales mensuales. Dicho esto el contribuyente se encuentra en una situación donde está pagando impuestos excesivos ya que la ley contempla beneficios y franquicias que podría utilizar a su favor, tales donde el podría acogerse al régimen del artículo 14 bis, pudiendo aplazar el pago de los impuestos mientras no efectúe retiros y asimismo aumentar su rentabilidad financiero fiscal

Este mecanismo basado en el artículo 14 bis ha sido utilizado por grandes empresas con el fin de evitar o disminuir legalmente los impuestos a pagar, siendo que este fue creado con el fin de apoyar a los pequeños empresarios, no para eludir impuestos. Es por ello que este beneficio y demás de otras franquicias tributarias, están en constante revisión respecto de si es conveniente que estos sigan existiendo, ya que algunos contribuyentes realizan arreglos artificiales para manipular y explorar los vacíos legales que están en las leyes tributarias y que por consecuencia abren paso a una libre interpretación de las normas.

I.5 Reforma tributaria

La nueva Ley N° 20.780 es aprobada el 10 de septiembre del 2014 y posteriormente publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre del mismo año. Esta nueva reforma tributaria modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes al sistema tributario, con el objeto de alcanzar progresivamente al año 2018 un PIB de 3% aproximadamente. La meta de recaudación se descompone en un 2,5% del PIB que provienen de cambios a la estructura tributaria y un 0,52% del PIB por medidas que reducen la evasión y elusión. Es en este último punto donde se tomo la medida de derogar el artículo 14 bis y el artículo 14 quáter de la ley de la renta, ya que se cree que estos regímenes han sido mal utilizados para reducir cargas impositivas y no ocupados realmente para los fines que fueron creados. Además para mejorar la efectividad del pago de impuestos y la distribución de ingresos, se desarrollaran nuevas estrategias y planes de fiscalización, para esto se le otorgara mayores facultades al servicio de impuestos internos creando una norma especial anti elusión y evasión.

Los objetivos generales de esta reforma tributaria son:

- 1) Aumentar la carga tributaria para financiar con ingresos permanentes, los gastos necesarios para implementar la nueva reforma educacional, además de otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.
- 2) Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso y pago de impuestos.
- 3) Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.
- 4) Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión tributaria.

Principales cambios producto de la reforma tributaria 2014

Impuesto a la Renta.

- Aumento base imponible.
- Eliminación del FUT.
- Alza gradual Impto 1ª Categoría.
- Rebaja tasa máxima de Impuesto Global Complementario.
- Depreciación instantánea para algunos contribuyentes.
- Derogación art. 14 bis y art. 14 quater, modificaciones a la renta presunta y ampliación del art. 14 ter.

Impuesto al Valor Agregado.

- Nuevo hecho gravado.
- Cambio de sujeto del IVA.
- Cambio en el IVA a la Construcción.
- Impuestos adicionales.

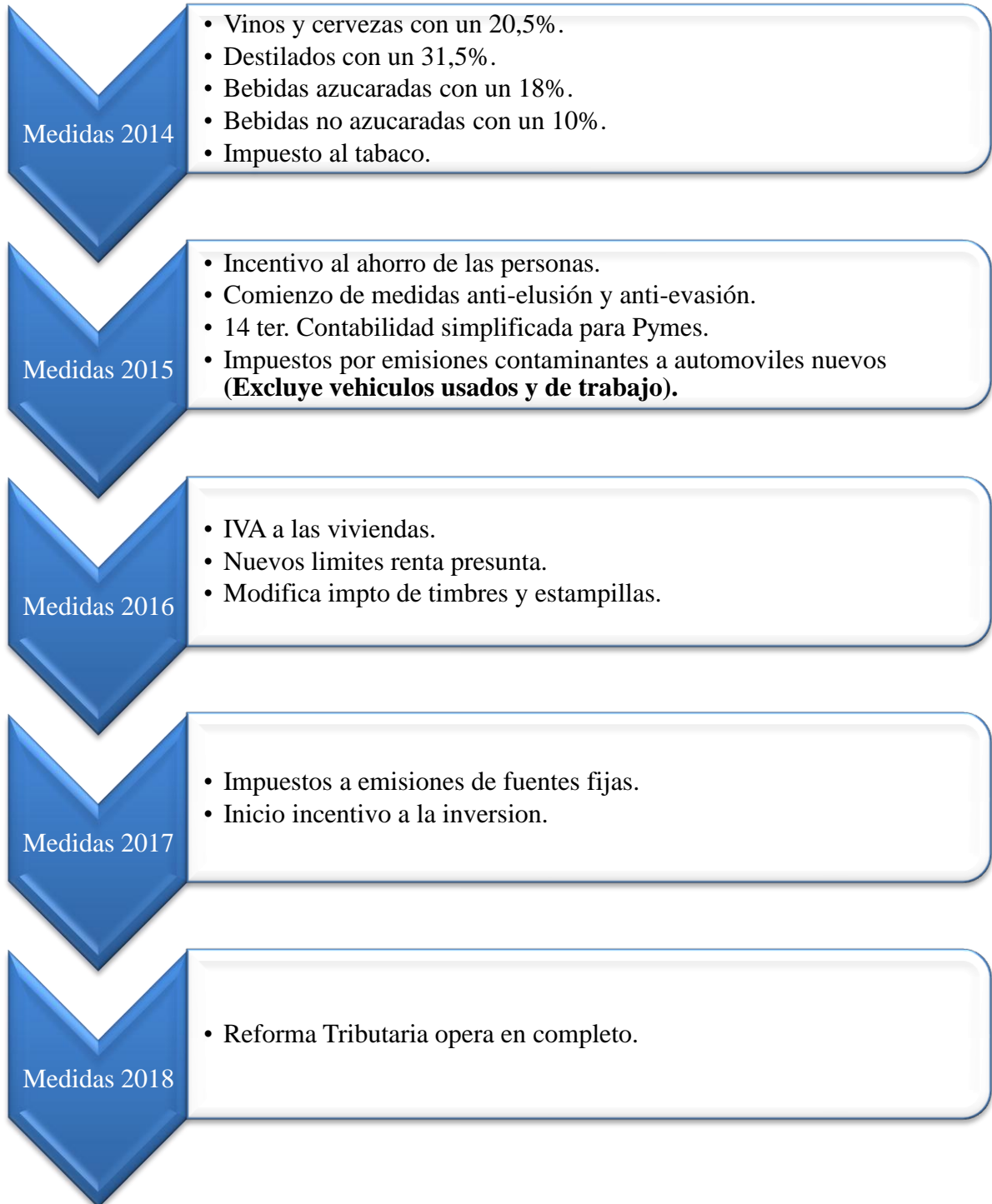
Código Tributario.

- Nuevas facultades SII.
- Normas antielusivas.

Imp. timbres estampillas y otros.

- Aumento del Impuesto de Timbres y Estampillas.
- Impuestos específicos, Alcoholes, FIP, Impuestos verdes, etc.

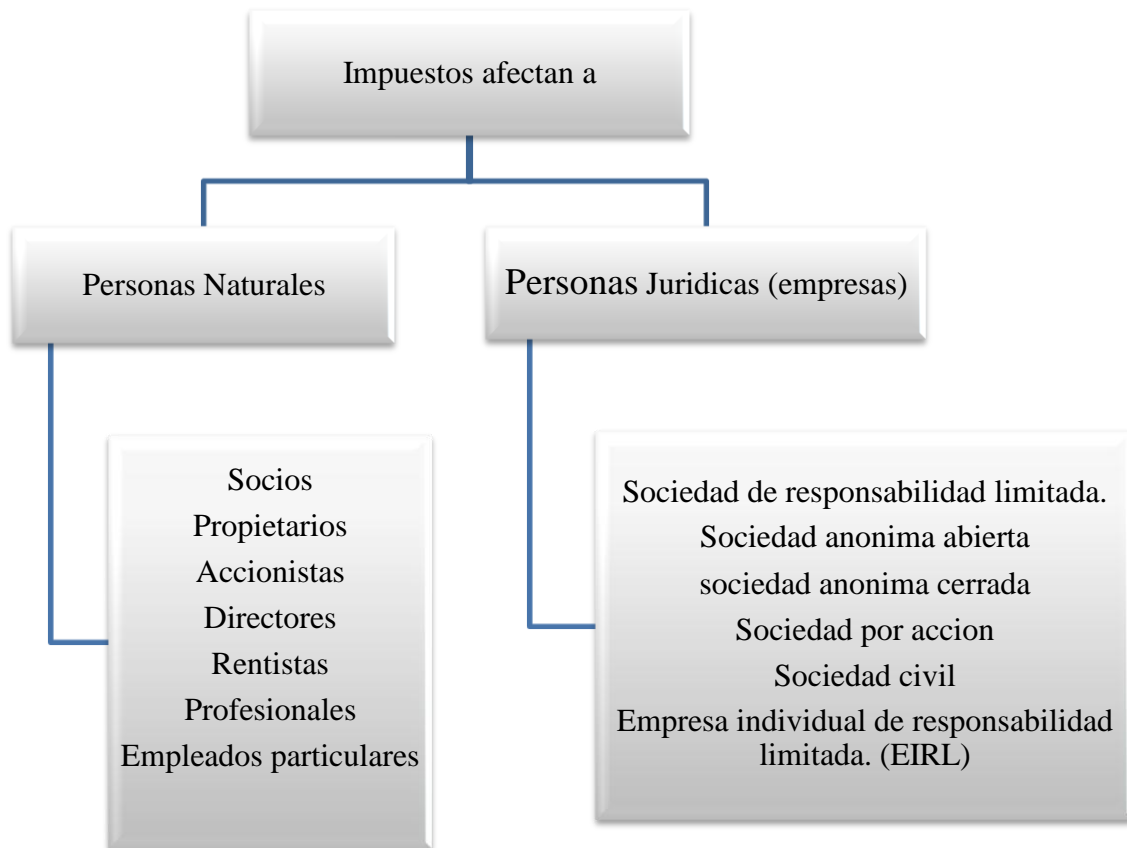
A fin de lograr alcanzar lo anterior expuesto el gobierno implementara de forma progresiva las siguientes medidas.



Capítulo II Actual régimen tributario

II.1 Generalidades

En Chile son gravadas con impuestos las rentas de primera categoría¹³ es decir las llamadas “rentas de capital” y las rentas de segunda categoría¹⁴ llamadas “rentas del trabajo”, estos impuestos afectan tanto a personas naturales como a personas jurídicas.



¹³ Artículo 20 del decreto Ley 824.

¹⁴ Artículo 42 del decreto Ley 824.

II.2 Régimen Tributario.

El régimen tributario es un conjunto de normas, leyes y reglas destinadas a regular la tributación o cobro de impuestos de las distintas actividades económicas que pueden realizar las empresas.

Regímenes Tributarios de la Primera Categoría

En Chile, el régimen tributario aplicado a las rentas de primera categoría está contenido en el artículo 14 de la Ley de Impuestos a la Renta, el cual establece la oportunidad en que se pagaran los impuestos y los requisitos a cumplir según el régimen aplicable

Régimen General de Tributación.

Este régimen tiene como objetivo determinar la rentabilidad, real positiva o negativa, percibida por un contribuyente en un año calendario.

Integran este régimen las personas naturales o jurídicas, cualquiera que sea su domicilio o residencia, que realicen alguna de las actividades tales como la explotación de bienes raíces, inversiones en capitales mobiliarios, actividades comerciales e industriales¹⁵.

Dentro de las empresas que acogidas a este régimen encontramos a microempresas familiares, Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L) y Sociedades Limitadas a las cuales se les aplica Impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, determinados mediante contabilidad.

La contabilidad puede ser:

- a) Contabilidad Completa¹⁶: Libros Diario, Mayor, Inventarios y Balances.
- b) Contabilidad Simplificada: Libro de ingresos y Egresos

¹⁵Artículo 20 N° 3 al 5 del decreto Ley 824.

¹⁶Artículo 14 letra a) del decreto Ley 824.

La característica más importante del régimen general de tributación es que las empresas están obligadas a llevar contabilidad completa. Esto significa que deben realizar inventarios anuales, aplicar corrección monetaria, calcular depreciación anual, realizar balances generales y mantener un detallado registro histórico de las utilidades retenidas y de la calidad de dichas rentas, denominado Fondo de Utilidades Tributarias (FUT).

Registro del Fondo de Utilidades Tributables. (FUT)¹⁷

El FUT es un registro obligatorio para los contribuyentes que declaren las rentas efectivas en Primera Categoría demostradas mediante Contabilidad Completa y Balance General, en el cual se encuentra la historia de las utilidades tributables y no tributables generadas por la empresa, tales como Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, como así mismo las utilidades generadas por terceros, como lo son las utilidades cuyo origen proviene de participaciones sociales, de dividendos percibidos de sociedades anónimas o bien, de retiros de utilidades tributarias efectuados en otras empresas que han sido recibidos en calidad de reinversión¹⁸.

Este registro nos permite conocer el destino que tienen las utilidades, ya que en él se registran los retiros o distribuciones efectuados con el objeto de reflejar en su saldo las utilidades que se encuentran retenidas en la empresa pendiente de tributación, o bien, las pérdidas tributarias, gastos rechazados y así también determinar la antigüedad y origen de las utilidades, para en efecto calcular los créditos asociados a retiros o distribuciones.

¹⁷ Luis Alberto Catrilef Epuyao Libro “Fondo de Utilidades Tributables”

¹⁸ Artículo 14, letra a) N° 1 letra c) del decreto Ley 824.

Formato del registro FUT.¹⁹

FUT							
Detalle Rentas	Utilidad Bruta	Utilidad sin crédito	Impto. 1 ^a Categoría	Utilidad Neta	Tasa de Crédito	Incremento	Crédito de 1 ^a categoría

Los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa pueden acceder a un régimen especial de tributación para los impuestos de Primera Categoría y impuesto Global Complementario o impuesto Adicional estos regímenes optativos se encuentran establecidos en el artículo 14 bis y artículo 14 ter, además de encontrar el beneficio señalado en el artículo 14 quáter.

FUT devengado: Cuando los contribuyentes personas naturales que participen en otras sociedades que tengan FUT y presenten excesos de retiros en sus declaraciones de renta, deben solicitar a una de las sociedades en la cual participe, el monto para cubrir ese exceso de retiro. Este monto será el Fut devengado.

El FUNT: Es el fondo de utilidades no tributables y consiste en un registro paralelo al Fut, en el que se incluyen partidas referentes a rentas exentas, los ingresos no constitutivos rentas y aquellas rentas que han tributado con impuesto de primera categoría.

¹⁹Luis Alberto Catrilef Epuyao Libro “Fondo de Utilidades Tributables”

II.3 Artículo 14 ter²⁰

El actual artículo 14 ter fue incorporado a la Ley de Impuesto a la Renta a través de la Ley N.º 20.170, publicada en el Diario Oficial con fecha 21 de febrero de 2007, el cual, posteriormente fue modificado por la Ley N.º 20.291 publicada en el Diario Oficial con fecha 15 de septiembre de 2008.

En qué consiste el régimen de tributación.

Es un beneficio destinado a contribuyentes que se encuentran obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa el cual busca facilitar la tributación del contribuyente. Consiste en que los contribuyentes pueden declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Global Complementario o Adicional, sobre la base de sus ingresos menos egresos. Este régimen libera a los contribuyentes de algunas obligaciones tributarias y de mantener determinados registros contables que afectan a la generalidad de los contribuyentes.

Beneficios del régimen.

1. Los contribuyentes quedan liberados de llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, como también de llevar el registro FUT y realizar corrección monetaria²¹,
2. Tasa fija PPM en 0,25% sobre los ingresos percibidos o devengados.
3. Deducción inmediata como gastos de las inversiones y los inventarios.
4. La Renta Líquida Imponible se determina en base a ingresos menos egresos.

²⁰ Decreto Ley 824 renta título I Artículo 14 ter

²¹ Artículo 41 del decreto Ley 824.

Quienes se pueden acoger.

Pueden acceder a este régimen empresarios individuales o de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL) que califiquen como contribuyente en primera categoría y que cumplan con los siguientes requisitos.

Requisitos para acogerse.

- Ser contribuyente de Primera Categoría, obligado a declarar renta efectiva según contabilidad completa.²²
- Ser contribuyente del Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- Ser empresario individual o Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.
- No tener por giro o actividad de rentas inmobiliarias y rentas de capitales mobiliarios, salvo las necesarias para el desarrollo de su actividad principal.
- No poseer ni explotar, a cualquier título, derechos sociales o acciones de sociedades, ni formar parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor.
- 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. los ingresos de cada mes se expresarán en UTM, según el valor de esta en el mes respectivo.
- Al dar inicio de actividades, deberán poseer un capital efectivo que no exceda a 6.000 UTM al mes de ingreso.

Cómo acogerse.

1. Al momento de hacer Iniciación de Actividades, desde Internet o en alguna oficina del SII, si usted cumple con los requisitos de ingreso, puede acogerse a este régimen.
2. Si usted ya hizo inicio de actividades y cumple los requisitos de ingreso, puede acogerse a este régimen entre el **01 de enero y el 30 de abril de cada año.**

²² Artículo 20, números 1 y 2

Cambio de régimen

Si el contribuyente que se encuentra bajo renta efectiva según contabilidad completa y balance general, desea acogerse al régimen del artículo 14 ter, debe tener en cuenta las partidas existentes al 31 de diciembre del año anterior.

- Las rentas retenidas en el FUT existentes al 31 de diciembre del año anterior al cambio de régimen, se entienden retiradas por el propietario, quien deberá pagar el Impuesto Global Complementario o Adicional, según proceda, pudiendo imputar el crédito por Impuesto Primera Categoría que se encuentre asociado a dichas utilidades tributables.
- Si existen pérdidas tributarias acumuladas en el registro FUT²³, se consideran como un egreso del día 1° de enero del ejercicio al cual se acogen al régimen de contabilidad simplificada del artículo 14 ter, dichas pérdidas continúan rebajando la base imponible de los impuestos, antes en calidad de gasto tributario, y luego del cambio, como egreso.
- Los bienes físicos que conforman el activo inmovilizado de la empresa unipersonal o individual, a su valor neto tributario²⁴, estos también se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio al cual se acogen al régimen de contabilidad simplificada, por cuanto el activo, al valor señalado, rebaja la base imponible que afecta a los impuestos antes mencionados.
- Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor de costo tributario²⁵, se consideran como un egreso del día 1° de enero del ejercicio comercial al cual se acogen al régimen simplificado. Al igual que en el caso anterior, se considera un egreso disminuyendo la base imponible afecta a Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Adicional.

²³ Artículo 31 N° 3 del decreto Ley 824.

²⁴ Artículos 41 N° 2 y 31 N° 5 del decreto Ley 824.

²⁵ Artículo 41 N° 3 del decreto Ley 824.

Los contribuyentes que se retiren del régimen del artículo 14 ter y se incorporen al régimen general que determinan su renta efectiva según contabilidad completa y balance general, deberán tener en cuenta las partidas existentes al 31 de diciembre del año anterior.

- Practicar un inventario inicial de todos los activos y pasivos, debiendo acreditar las partidas contenidas en dicho inventario, incluyendo existencias²⁶ y activos fijos²⁷, los cuales constituirán utilidades en el nuevo régimen, y estas se compensarán con las pérdidas del régimen anterior, lo que resulta como saldo inicial del FUT.
- El saldo inicial del FUT determinado anteriormente, se encuentra afecto al Impuesto Global Complementario o Adicional, sin derecho a crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría. En el caso de que al pasar al régimen general se determine una pérdida, esta podrá deducirse en la determinación de la renta líquida imponible²⁸.

²⁶Artículo 41N°3 del decreto Ley 824.

²⁷Artículo 31°, N° 5° y Artículo 41 N° 2° del decreto Ley 824.

²⁸Artículo 31° N°3 del decreto Ley 824.

II.4 Artículo 14 bis²⁹

El artículo 14 Bis fue introducido en el D.L. N° 824 en el año 1989, en virtud de la Ley N° 18.775 que modifica la Ley sobre Impuesto a la Renta, y otras normas de carácter tributario, recibiendo desde entonces distintas modificaciones, con el objeto de establecer un régimen especial opcional, que permitiera a las personas que opten por dicho régimen tributario beneficiarse con una considerable simplificación en los procedimientos tributarios necesarios para la determinación y declaración de los impuestos. Aún con sus modificaciones sigue siendo un beneficio tributario para los contribuyentes que aun se encuentran acogidos a él. Permitiendo pagar los impuestos anuales de primera categoría y global complementario o adicional, sobre los retiros en dinero o en especies. Pueden acogerse quienes cumplan con los requisitos que establece la ley sobre impuesto a las rentas.

En la actualidad.

El régimen tributario establecido en el artículo 14 bis, consiste en una modalidad especial de tributación para el impuesto de primera categoría y es considerado un beneficio tributario al que pueden acceder los contribuyentes que se encuentren obligados a declarar su renta efectiva demostrada mediante contabilidad completa. Además es posible utilizarla tanto para empresas como a sus propietarios.

Este régimen optativo de tributación permite pagar los impuestos anuales de primera categoría y global complementario o adicional en base a todos los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros y todas las cantidades que se distribuyan las sociedades anónimas o en comandita por acciones a cualquier título, ya sea en especie o en dinero, debidamente reajustados e independiente del origen o fuente de la renta, aunque estas sean rentas no gravadas o exentas.

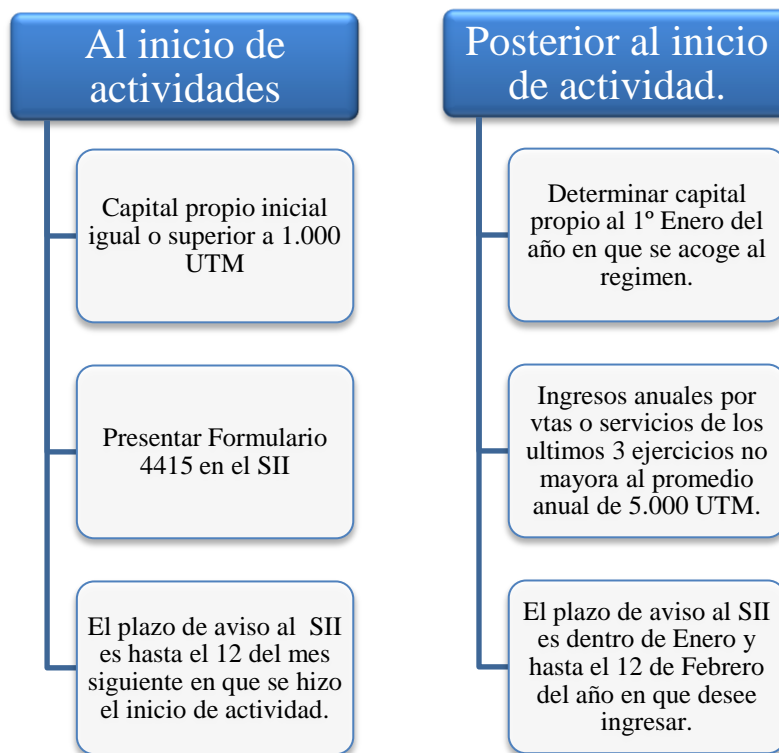
²⁹ Ley de Impuesto a la Renta título I Artículo 14 bis

Contribuyentes que pueden acceder al régimen.

Se pueden acoger a este régimen los contribuyentes que se encuentren obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa, las rentas que se deben declarar son aquellas que describe la ley³⁰ como:

- 1° Rentas de bienes raíces.
- 2° Renta de capitales mobiliarios consistente en intereses.
- 3° Las rentas de la industria, del comercio y minería.
- 4° Rentas obtenidas por corredores.
- 5° Todas las demás rentas cualquiera fuera su origen, naturaleza o denominación.
- 6° Premios de lotería.

Como optar al régimen del artículo 14 bis.



³⁰ Decreto Ley 824 Titulo II Artículo 20

La opción de acogerse a este régimen, afecta a la empresa y a todos los socios, accionistas y comuneros y esta debe ser ejercida por años calendarios completos, debiendo dar aviso al servicio de impuestos internos, dentro del mismo plazo en que deben declararse y pagarse los impuestos de retención y los pagos provisionales obligatorios establecidos en la Ley de Impuestos a la Renta y que correspondan a enero del año en que se desea ingresar al régimen especial, para ello debe presentar el Formulario 2117 de solicitudes en el Servicio de Impuestos Internos³¹

En el caso de contribuyentes que ya tengan inicio de actividades, los ingresos anuales por ventas, servicios u otras actividad de su giro, durante los últimos tres ejercicios, no deben exceder un promedio anual de 5.000 UTM, esto no incluye a las rentas o utilidades sobre las cuales no se hayan pagado todos los impuestos, ya sean correspondientes a empresas, empresarios, socios o accionistas.

Si el contribuyente en cualquiera de los dos casos citados da aviso fuera de los plazos establecidos, por ese ejercicio no podrá acogerse al régimen simplificado y solo podrá hacerlo por el régimen general.

Requisitos para ingresar al régimen simplificado.

- Ser contribuyente de primera categoría obligado a declarar renta según contabilidad completa.
- Los ingresos anuales por ventas o servicios u otras actividades del giro en los últimos 3 ejercicios, no excedan el promedio anual de 5.000 UTM.
- Que no posea ni explote a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades.
- No formar parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor.
- Los contribuyentes acogidos a este régimen que dejen de cumplir con los requisitos establecidos, deberán volver al régimen tributario general, debiendo dar aviso al SII en el mes de enero del año en que vuelvan al régimen general.

³¹Circular N°05, de 2009

Los contribuyentes que pertenezcan al régimen del artículo 14 bis deben permanecer en él, al menos, tres ejercicios comerciales consecutivos.

Calculo para acogerse al beneficio.

El contribuyente deberá realizar el cálculo del promedio de ventas o servicios, los ingresos de cada mes se expresaran en UTM según el valor de esta en el mes vigente respectivo. El contribuyente luego deberá sumar a sus ingresos, los ingresos obtenidos por sus relacionados en los términos del art 20 n° 1 letra b y que en el ejercicio respectivo se encuentren acogidos al artículo 14 bis.³²

Ejemplo:

La empresa DECAR obtuvo las siguientes ventas expresadas en UTM:

Mes/Año	2009	2010	2011
Enero	120	180	100
Febrero	100	220	180
Marzo	150	280	----
Abril	180	260	270
Mayo	200	320	350
Junio	230	-----	440
Julio	190	410	450
Agosto	210	450	380
Septiembre	250	390	400
Octubre	310	350	410
Noviembre	360	380	460
Diciembre	440	400	390
Total Anual	2.740	3.640	3.830

³² Circular N° 59, de 1991 y Circular N° 05, de 2009

Para realizar el cálculo del promedio anual de ventas se suman los totales anuales de cada año y se dividen por 3.

$$2.740 + 3.640 + 3.830 = 10.210$$

$$\frac{10.210}{3} = 3.403$$

En conclusión la empresa DECAR puede acogerse al régimen del artículo 14 bis ya que su promedio de ventas anuales no supera las 5.000 UTM.

Beneficios del artículo 14 bis.

Los contribuyentes que se acojan a este régimen tributario estarán liberados para efectos tributarios de:

- Llevar el detalle de las utilidades tributarias y otros ingresos que se contabilizan en el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas.³³
- Realizar inventarios³⁴
- Aplicar corrección Monetaria.³⁵
- Efectuar depreciación a bienes.³⁶
- Confeccionar balance general anual.³⁷

Para depreciación de bienes se exceptuara aquellas situaciones tales como término de giro, cuando se realice disminuciones de capital en sociedades no anónimas, o cuando el contribuyente se retire o deba retirarse del régimen.

³³ Artículo 14, N°3 letra A. Ley de la Renta

³⁴ Artículo 52 del código de comercio.

³⁵ Artículo 41. Ley de la Renta.

³⁶ Artículo 31, N° 5. Ley de la Renta

³⁷ Artículo 14 Letra A. Ley de la Renta

Cambio de régimen tributario.

Desde el artículo 14 bis:

Los contribuyentes que hayan optado por acogerse al régimen del artículo 14 bis deben permanecer sujetos a él, por lo menos durante tres ejercicios comerciales consecutivos. Luego de ello, el contribuyente podrá voluntariamente renunciar a este sistema e incorporarse de pleno derecho al régimen general. De este hecho se debe dar aviso al Servicio de Impuestos Internos dentro del mes de Octubre del año anterior a aquel en que deseen incorporarse al régimen general.

Abandono del régimen:

Los contribuyentes podrán ser excluidos del régimen optativo y obligados a declarar sus rentas bajo el régimen general que les corresponda.

El abandono del régimen ocurre en dos tipos de situaciones:

- Cuando sus ingresos anuales por ventas, servicios o actividades de su giro sean superiores a 7000 UTM.
- Los ingresos anuales que provengan de actividades tales como rentas de bienes raíces y rentas de capitales mobiliarios³⁸

Los contribuyentes que deseen cambiar al régimen general y/o en el caso de haber sido excluido del régimen optativo, deberán proceder como si hubiesen puesto término de giro al 31 de diciembre del año anterior al que deseen incorporarse al régimen general o a la fecha en que de aviso.

³⁸ Artículo 20 N° 1 y 2 del decreto Ley 824

Excepciones para la determinación capital propio.³⁹

- a) El capital propio inicial y sus aumentos se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación del IPC dentro del período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio o del mes anterior a aquél en que se efectuó la inversión o aporte, según corresponda, y el último día del mes anterior al término de giro.
- b) El valor de los bienes físicos del activo inmovilizado existentes al término de giro se determinará reajustando su valor de adquisición de acuerdo porcentaje de variación del IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al del término de giro y aplicando la depreciación normal.⁴⁰
- c) El valor de los bienes físicos del activo realizable se en relación a aquellos bienes en que exista factura, contrato, convención o importación para los de su mismo género, calidad y características en los doce meses calendario anteriores a aquél en que se produzca el término de giro, considerando el precio más alto que figure en dicho documento o importación.

Aquellos bienes a los cuales no aplica la norma anterior, se considerará el precio que figure en el último de aquellos documentos o importación, reajustado en la misma forma señalada en la letra anterior.

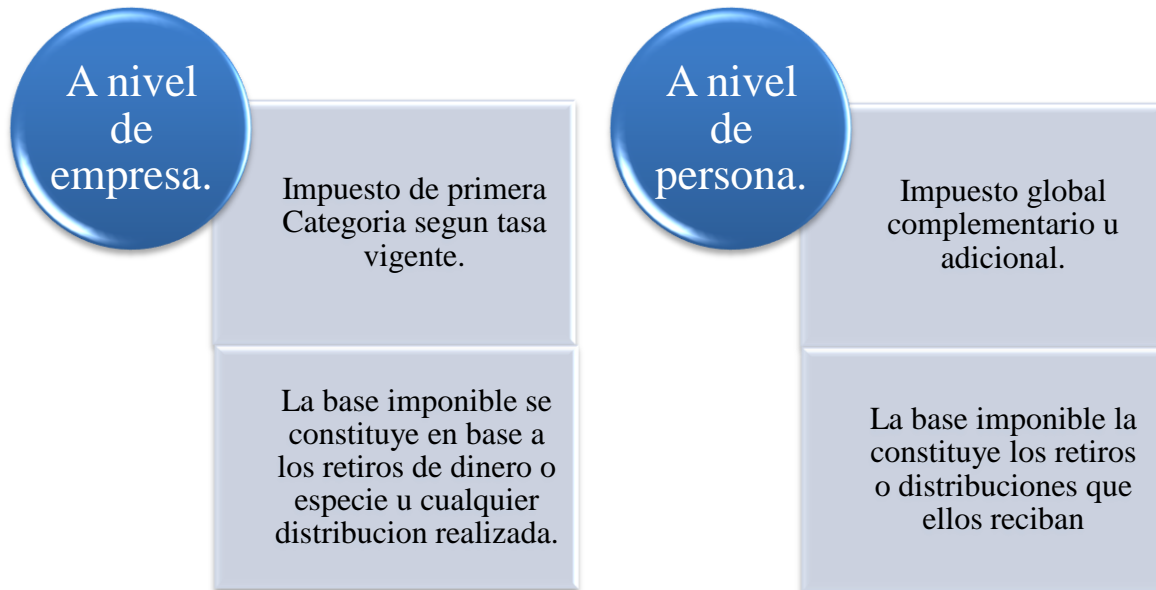
- d) Respecto de los productos terminados o en proceso, su valor actual se determinará aplicando a la materia prima las normas de la letra anterior y considerando la mano de obra por el valor que tenga en el último mes de producción, excluyéndose las remuneraciones que no correspondan a dicho mes.

Los retiros que se efectúen para invertirlos en otras empresas se trataran de acuerdo a la letra A número 1º, c) del artículo 14, exceptuando a las acogidas a este régimen.

³⁹ Decreto Ley 824 Título I Artículo 14 bis.

⁴⁰ Decreto Ley 824 Artículo 31 N°5.

Impuestos que afectan dentro del régimen del artículo 14 bis.



Existe la obligación de efectuar P.P.M y este se determina en base a los retiros y distribuciones efectuados en cada mes, la tasa que se le aplica es la misma tasa del impuesto de primera categoría vigente, el cual se deberá aplicar sobre los retiros en dinero o especie que hayan hecho los propietarios, socios o comuneros, además de todas las cantidades que se hayan distribuido a cualquier título las S.A o en Comandita por acciones, sin distinción de origen o fuente, o si se trata de rentas exentas o gravadas.⁴¹

En la tributación de impuestos a nivel de personas también se deben declarar gastos rechazados si es que los hay, estos tributan con el Impuesto Único⁴², igual procedimiento de tributación para los retiros presuntos.

⁴¹ Circular N° 05, de 2009 y Circular N° 48, de 2012

⁴² Artículo 21 del decreto Ley 824.

- En el caso de empresas no anónimas, que efectúen disminuciones de capital, no estarán afectas a impuestos cuando estas no tengan rentas.
- En el caso de existir rentas, se afectará con impuestos la diferencia que se determine de la comparación del Capital propio inicial y sus aumentos, con el Capital propio a la fecha de la disminución.
- Las disminuciones de capital se imputarán en primer término a estas diferencias, y sólo en el exceso serán consideradas devoluciones de capital propiamente tal.

Impuestos que afectan en caso de término de giro.

Cuando el contribuyente decida poner término de giro a sus actividades, este deberá tributar por las rentas resultantes de comparar el capital propio inicial y el aumento del capital propio que existe al término de giro. El resultado se grava con el impuesto único⁴³ del 35%, esto es aplicable a estas rentas pendientes de retiro o distribución.

Crédito contra los impuestos.

Los contribuyentes que tributan bajo el Art. 14 bis, tienen derecho a un crédito equivalente al monto pagado por Impuesto de Primera Categoría sobre las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al 31 de diciembre del año anterior al cual se acogen al régimen optativo, el que deberá estar actualizado para luego, imputarlo al impuesto anual de Primera Categoría a declarar, por los retiros o distribuciones de rentas efectuados durante el año comercial.⁴⁴

⁴³ Artículo 38 bis del decreto Ley 824

⁴⁴ Artículo 1º transitorio de la Ley N° 18.775/89

Reinversión

Los retiros de utilidades tributables que provengan de empresas que se encuentren acogidas al régimen tributario del artículo 14 bis, podrán ser reinvertidos en otras empresas que se encuentren obligadas a declarar renta efectiva con contabilidad completa y registro FUT. Esto no es aplicable cuando una empresa que se encuentre acogida al artículo 14 bis quiera reinvertir utilidades en otras empresas acogidas a este mismo régimen. Las rentas que sean retiradas por contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa letra A), del artículo 14, de la LIR nunca pueden ser reinvertidas en empresas acogidas al régimen que establece el artículo 14 bis.⁴⁵

Libros contables obligatorios para contribuyentes acogidos al artículo 14 bis.

Los contribuyentes deberán llevar el Libro de Inventario y Balance, donde deben registrar todos los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros, y todas las cantidades que distribuyan, a cualquier título, las Sociedades Anónimas o en comandita por acciones.⁴⁶

Registro FUT.

En el caso que un contribuyente se cambie del régimen del artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta al régimen de tributación general, luego de haber permanecido en él los tres años que señala la ley, deberá incorporar al registro FUT a contar del 1 de enero del año en que se encuentre acogido al régimen común, como utilidad afecta al Impuesto Global Complementario o Adicional sin derecho a crédito, el incremento del capital propio inicial al ingresar al régimen especial y sus respectivos aumentos de capital, comparado con el capital propio final al salir de él.⁴⁷

⁴⁵ Artículo 14 N° 1°, letra c) del decreto Ley 824

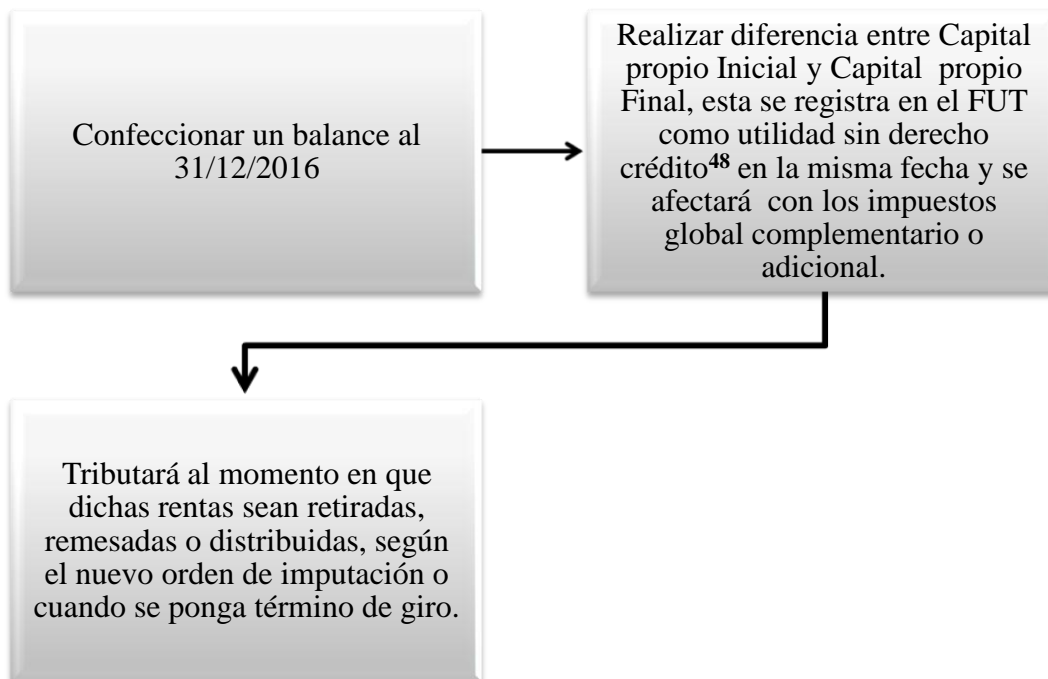
^{46 y 47} Circular N° 59, de 1991, Circular 05, de 2009, Circular N° 49, de 1997

Derogación del régimen de tributación establecido en el artículo 14 bis de la

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2014 se encuentren acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, podrán mantenerse acogidos a este régimen de tributación hasta el 31 de diciembre de 2016. En tal caso se mantienen vigentes todas las disposiciones pertinentes, sólo respecto de los contribuyentes referidos y por el período señalado.

Estos contribuyentes podrán optar por acogerse a las disposiciones de la letra A) o B), del nuevo artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debiendo incorporarse al régimen de tributación a partir del 01.01.2017.



⁴⁸ Artículo 56, número 3), y Artículo 63 del decreto Ley 824.

II.5 Artículo 14 quáter

La Ley N° 20.455 del 31 de julio de 2010 modifica diversos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país producto del terremoto de dicho año, es en esta instancia cuando se introduce el artículo 14 Quáter, a la Ley sobre impuesto a la Renta, con la finalidad de incentivar la reinversión de las utilidades que no son retiradas o distribuidas de las empresas que se acojan a este régimen y focalizar el aumento de los impuestos en quienes más los pueden sostener.

Este artículo establece un régimen optativo de tributación orientado principalmente a las micro, pequeñas y medianas empresas, cuyos ingresos anuales totales del giro no excedan de 28.000 UTM de esta forma los contribuyentes que cumplen con las condiciones y requisitos que exige la ley, quedaran con una cuota exenta del Impuesto de Primera Categoría, sólo respecto de aquellas utilidades reinvertidas y hasta por un monto equivalente 1.440 UTM anualmente.

Para acceder a este beneficio los contribuyentes deberán manifestar su voluntad de acogerse al régimen contemplado en el presente artículo, al momento de iniciar actividades o al momento de efectuar la declaración anual de impuestos a la renta (formulario 22). En este último caso la exención se aplicará a partir del año calendario en que se efectúe la declaración.

⁴⁹Los contribuyentes acogidos a las normas del artículo 14 quáter, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, estarán obligados a efectuar Pagos Provisionales Mensuales (PPM), con una tasa fija de 0,25% sobre los ingresos brutos percibidos o devengados que obtengan de su actividad.

⁴⁹ Artículo 84 letra i), del decreto Ley 824.

Requisitos para acogerse a este régimen tributario.

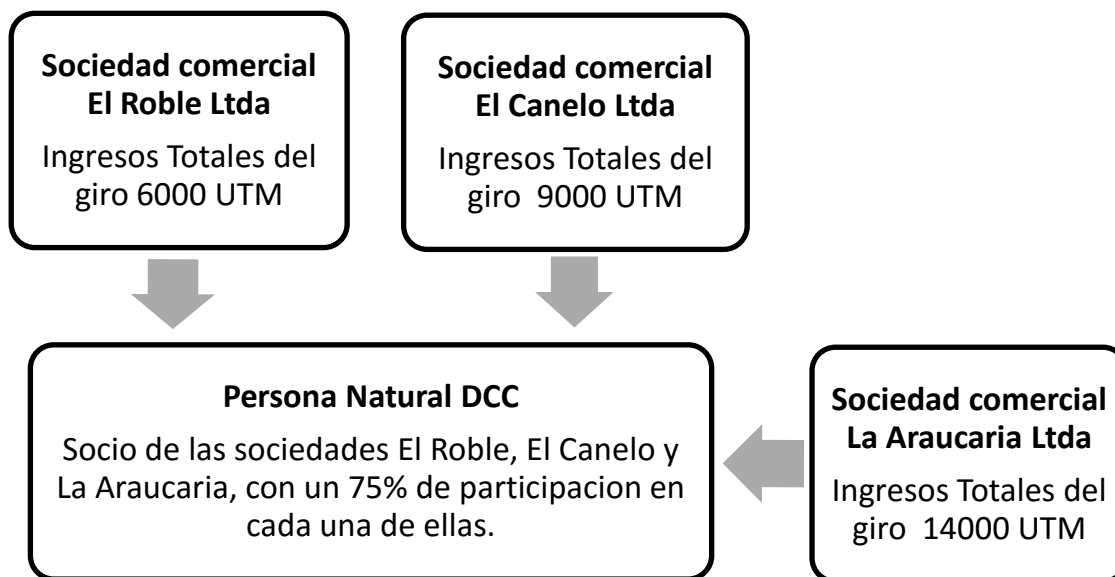
1. Estar obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, por rentas de los números 1 al 5 del Artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En el caso de las sociedades de profesionales a las que se refiere el inciso 3°, del N° 2, del artículo 42, de la LIR, aún cuando declaren en la Primera Categoría sobre la base de contabilidad completa, no pueden acogerse a este régimen, debido a que tales contribuyentes no declaran rentas clasificadas en el artículo 20 de la LIR.

2. Los ingresos totales del giro no pueden superar en cada año calendario las 28.000 UTM.

Para calcular este límite, se deben convertir los ingresos mensuales a UTM, utilizando el valor de la UTM vigente en el mes de percepción o devengo de la renta, considerando sólo los ingresos del giro y se deben incluir los ingresos propios y los obtenidos por las sociedades con las que el contribuyente se encuentre relacionado.

Explicación del tope de 28.000 UTM en empresas relacionadas.



En este caso determinaremos el cumplimiento del requisito de las 28.000UTM en la sociedad comercial La araucaria Ltda. De esta forma se deberán sumar a sus ingresos del

giro los de las sociedades con las que se encuentra relacionada por medio de la persona natural DCC, como se muestra en la siguiente tabla:

Detalle	Total ingresos del giro en UTM
Ingresos del giro: Sociedad comercial La araucaria Ltda.	14.000
Ingreso del giro: Sociedad comercial El Roble Ltda.	6.000
Ingreso del giro: Sociedad comercial El Canelo Ltda.	9.000
<u>Total</u>	29.000

De acuerdo con lo anterior al sumar los ingresos de todos los contribuyentes relacionados acogidos al mismo régimen, la Sociedad comercial La Araucaria Ltda. supera el límite anual de 28.000 UTM, por lo tanto todos ellos se encontrarán impedidos de seguir utilizando esta franquicia impositiva.

3. No poseer ni explotar, a cualquier título, derechos sociales o acciones de sociedades, ni formar parte de contratos de asociaciones o cuentas en participación.

Es decir, no deben poseer, ni explotar dichos títulos, ni realizar actividades tales como invertir en la tenencia o enajenación de derechos sociales en sociedades de personas, ni en acciones de sociedades anónimas, sociedades por acciones, sociedades en comandita por acciones o sociedades legales o contractuales mineras, ya sea que estas sociedades estén constituidas en Chile o en el extranjero.

4. En todo momento el capital propio no podrá superar el equivalente a 14.000 UTM.

Para los efectos del cálculo de este límite, se debe considerar la UTM correspondiente al mes de diciembre de cada ejercicio.

Calculo de la exención del impuesto de primera categoría⁵⁰

Para determinar el monto de la exención se considerará la UTM correspondiente al mes de diciembre de cada ejercicio, o bien la del último mes de actividad, en caso de término de giro del contribuyente. La parte que exceda el límite de 1.440 UTM señalado, quedará afecta al Impuesto de Primera Categoría. Lo anterior será explicado en la siguiente tabla.

<u>Antecedentes</u>	<u>Caso 1</u>	<u>Caso 2</u>	<u>Caso 3</u>
Renta líquida imponible determinada	110.000.000	90.000.000	50.000.000
(-) Retiros Actualizados	-20.000.000	-50.000.000	-60.000.000
(-) Gastos rechazados Actualizados			
No afectos al art 21	0	0	-3.000.000
<u>RLI Depurada</u>	90.000.000	40.000.000	-13.000.000
Exención según art 40n°7			
UTM Dic 2013 40.772	<u>58.711.680</u>	<u>58.711.680</u>	<u>58.711.680</u>
Exención a utilizar	58.711.680	40.000.000	0
Renta líquida afecta a impuesto	51.288.320	50.000.000	50.000.000
Total RLI	110.000.000	90.000.000	50.000.000

⁵⁰Exención dispuesta por el n° 7 del artículo 40 del decreto Ley 824.

Registro FUT

Aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 14 quáter se encuentran obligados a determinar el fondo de utilidades tributables, lo anterior debido a que son los mismos contribuyentes a que se refiere el artículo 14 de la LIR.

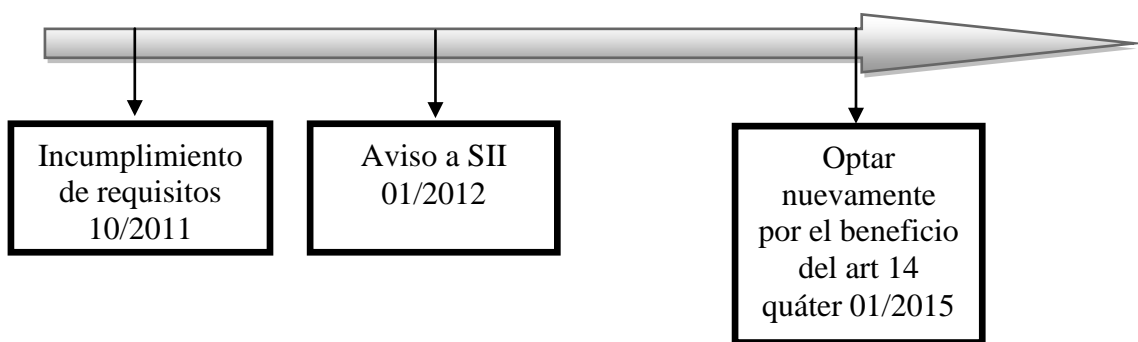
La parte de la renta líquida imponible que no fue retirada o que no excede la cuota exenta, y que en consecuencia, no fue gravada con el Impuesto de Primera Categoría, deberá ser ingresada al registro FUT como una utilidad sin crédito. Por el contrario, la parte afectada por el referido tributo se incorporará con el correspondiente crédito.

Para entender de mejor forma lo mencionado se ejemplificara en la siguiente tabla:

<u>FUT Caso 1</u>						
<u>31/12/2014</u>						
<u>Detalle</u>	<u>Control</u>	<u>impuesto</u>	<u>Utilidad sin crédito</u>	<u>Utilidad con crédito</u>	<u>Crédito</u>	<u>Incremento</u>
RLI del Ejercicio afecta	51.288.320	10.257.664		41.030.656	10.257.664	10.257.664
RLI del Ejercicio Exenta	58.711.680		58.711.680			
(-)Gastos no afectos al art 21	0			0	0	0
RLI Depurada	105.000.000	10.257.664	58.711.680	41.030.656	10.257.664	10.257.664
(-) Retiros	-20.000.000			-20.000.000	-5.000.000	-5.000.000
Remanente Fut ejercicio siguiente	85.000.000	10.257.664	58.711.680	21.030.656	5.257664	5.257664

Abandono del régimen

Los contribuyentes que se encuentran acogidos a este régimen tributario y dejan de cumplir con alguno de los requisitos mencionados, deberán comunicar dicha circunstancia al Servicio de Impuestos Internos, mediante una petición administrativa durante el mes de enero del año calendario siguiente al incumplimiento y no podrán aplicar la exención establecida en el número 7° del artículo 40, a partir del año calendario en que dejen de cumplir tales requisitos. Además de lo anterior, estos contribuyentes no podrán volver a gozar de esta exención de impuesto, sino a partir del tercer año calendario siguiente, aunque cumplan con los requisitos con anterioridad a este periodo.

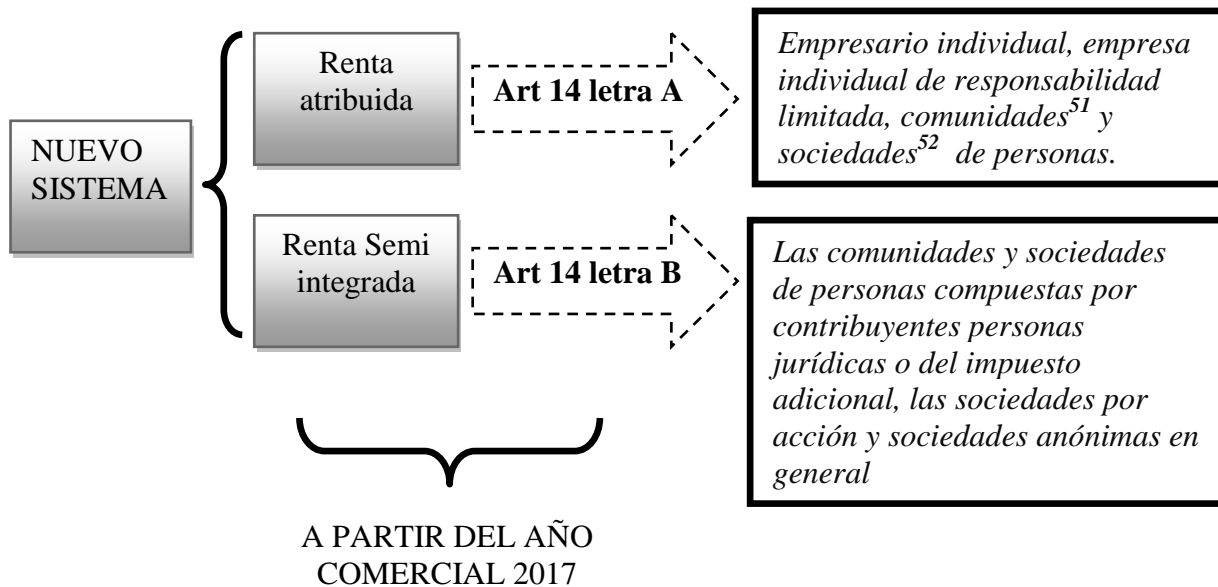


Capítulo III Nuevos regímenes tributarios

III.1 Nuevo artículo 14

El actual sistema tributario sobre la determinación de las rentas, contenido en el art. 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, será reemplazado a partir del 1° de enero de 2017, por dos nuevos sistemas tributarios, de esta forma, los contribuyentes acogidos a los antiguos regímenes tributarios ,podrán acogerse a las disposiciones de la letra A (Sistema de Renta Atribuida) o la letra B (Sistema Parcialmente Integrado) del régimen general del Artículo 14 de la LIR, también pueden optar por acogerse al régimen del artículo 14 ter siempre y cuando cumplan con los requisitos de dicho artículo.

En el caso que los contribuyentes no opten por ninguno de los regímenes generales, se establecen reglas especiales distinguiendo entre grupos de contribuyentes:



⁵¹ y ⁵² En el caso que se encuentren compuestas sólo por personas naturales domiciliadas o residentes en Chile.

Plazos para ejercer la opción:

Para acogerse a alguno de estos regímenes, se podrá hacer al inicio de actividades para lo cual tienen un plazo de 2 meses según lo establecido en el artículo 68 del código tributario, o aquellos que ya cuenten con inicio de actividades, deberán presentar una declaración jurada dentro de los 3 meses anteriores al cierre del ejercicio que precede a aquél que se acogerán,

Mantención en el régimen:

Los contribuyentes deberán mantenerse en el régimen de tributación que les corresponda, durante a lo menos 5 años comerciales consecutivos.

Transcurrido dicho período, podrán cambiarse al régimen alternativo que establece el Art. 14 o Art 14 ter (si cumple los requisitos) de la LIR, manteniéndose en el nuevo régimen al que opten a lo menos durante 5 años comerciales consecutivos.

Formalidades de ejercicio de la opción según el tipo de contribuyente.

- Las empresas individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes del artículo 58, número 1º, deberán presentar ante el Servicio, en la oportunidad señalada, una declaración suscrita por el contribuyente, en la que se contenga la decisión de acogerse a los regímenes de las letras A) o B).
- 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 acción: En este caso, la opción se ejercerá presentando la declaración señalada, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo por unanimidad de todos los socios o accionistas.
- Sociedades anónimas abiertas y cerradas: La opción del régimen en cuestión debe ser aprobada en una 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 formalidad que establece el artículo 3º de la Ley N.º 18.046

III.2 Renta Atribuida

Se entenderá 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 ésta participe y así sucesivamente (Art. 2 N° 2 de la LIR) En este régimen, los contribuyentes tributarán con una tasa de Impuesto de Primera Categoría del 25%, que servirá íntegramente de crédito contra el Impuesto Global Complementario (que va del 0% al 35%) o Adicional (35%). Los contribuyentes cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 UF en los últimos tres ejercicios, podrán deducir el equivalente al 20% de la RLI que se mantenga reinvertida en la empresa, esta deducción no puede exceder las 4000 UF.

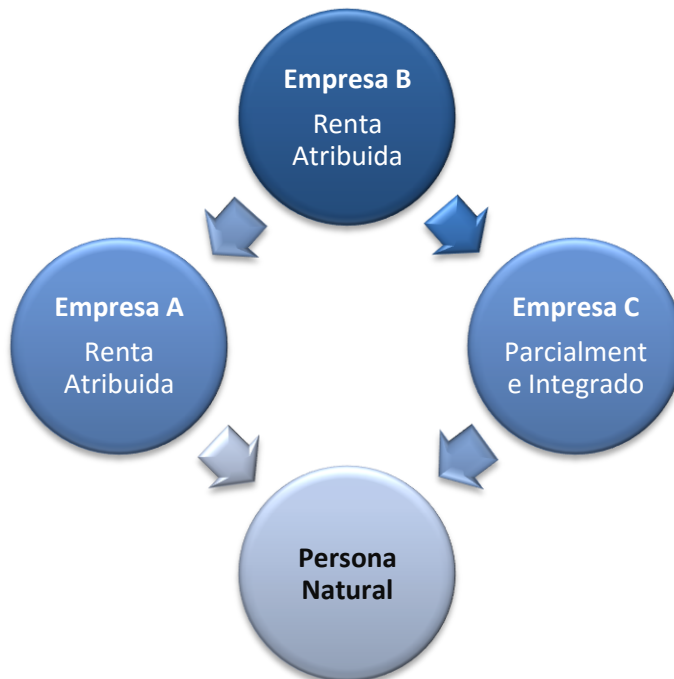
Las pérdidas tributarias del ejercicio y/o de ejercicios anteriores, podrán ser absorbidas por las utilidades tributarias atribuidas por otras entidades y se mantiene el derecho a recuperar los impuestos pagados por esas utilidades (PPUA).

Para atribuir las rentas, se aplicarán, al término de cada año comercial, las siguientes reglas:

- Deberá efectuarse en la forma que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado repartir o se repartan sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo respectivo o de la forma de distribución en el contrato social, los estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, y se haya informado de ello al Servicio de Impuestos Internos (SII), en la forma y plazo que éste fije mediante resolución.
- En caso que no se apliquen las reglas anteriores, efectuarse en la misma proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa.

- En los casos de empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada y contribuyentes del número 1 del artículo 58 (Establecimientos Permanentes), las rentas o cantidades respectivas se atribuirán en su totalidad a los empresarios o contribuyentes respectivos.
- En el caso de los comuneros será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate. Estas circunstancias también deberán ser informadas al SII, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución.

Esquema para ejemplificar el sistema de renta atribuida.



Empresa A: Esta empresa acogida al sistema de renta atribuida, al término del ejercicio deberá afectarse con una tasa del 25% por impuesto de primera categoría. Estas utilidades (RLI), deberán ser atribuidas a sus socios, en la proporción que se ha acordado previamente por sus socios, y a falta de acuerdo en la proporción que participen en el capital social.

Empresa B: Esta empresa acogida al sistema de renta atribuida, deberá atribuir a sus socios las rentas que le fueron atribuidas, salvo que sean absorbidas por pérdidas tributarias.

Empresa C: A pesar que esta empresa se encuentre acogida al sistema parcialmente integrado, deberá atribuir a sus socios las rentas que le fueron atribuidas, salvo que sean absorbidas por pérdidas tributarias.

Socio o Accionista: El socio o accionista final (Persona Natural), deberá pagar el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, por las rentas atribuidas de las Empresas B y C, con derecho al 100% del Impuesto de Primera Categoría.

Rentas que deben declarar los dueños de las empresas en el régimen de renta atribuida:

- Rentas o cantidades generadas por su propia empresa, particularmente la renta líquida imponible del ejercicio.
- Rentas o cantidades atribuidas a su empresa por otras sociedades o entidades en que participe y que estén acogidas al régimen de renta atribuida conforme a la letra A) del Art. 14 de la LIR.
- Rentas o cantidades atribuidas por empresas en que participa su empresa, acogidas al régimen parcialmente integrado, establecido en la letra B) del Art. 14 de la LIR.
- Rentas o cantidades retiradas por su empresa de otras empresas acogidas al régimen de renta atribuida o al régimen parcialmente integrado [(Art. 14 letra A) y B)] y atribuidas a ellos, a través de su incorporación a la RLI.
- Rentas o cantidades atribuidas a su empresa por otras empresa, que no declaran renta efectiva según contabilidad completa, por ejemplo las acogidas al régimen de renta presunta, las que determinan renta efectiva mediante contabilidad simplificada o las que están sujetas al régimen del Art. 14 ter letra A) de la LIR.
- Rentas o cantidades retiradas de su empresa o que les hayan sido remesadas o distribuidas por ella, que estén registradas en la letra d) del N° 4 de la letra A) del Art. 14 de la LIR.

Registros obligatorios, para efecto de control de las rentas y los créditos.

Registro A	Registro B			Registro C				Registro D	Registro E	Registro F	
Rentas Propias	Rentas de terceros			Propias		Terceros		Otras cantidades afectas a IGC/IA	Retiros y distribución	Créditos Acumulados	
RLI	14A	14B	14ter	RE	INR	RE	INR			Con D° a Dev	Sin D° a Dev

Orden de imputación de los retiros:

1°. **Registro (A)**, sobre rentas atribuidas propias generadas a partir del 01.01.2017. No afecto a impuesto personales, porque tributan por renta atribuidas.

2°. **Registro (C)**, sobre ingreso no renta, rentas exentas generadas a partir del 01.01.2017

3°. **Registro (D)**, rentas afectas a IGC o IA, al momento de ser retiradas (utilidades financieras en exceso de las tributarias). Se tendrá crédito promedio, en la medida que existan créditos registrados en el registro F.

4°. **FUT**, al 31/12/2107, proveniente de los años anteriores, empezando por las más antiguas y con derecho a crédito.

5°. **FUNT**, al 31/12/2016, proveniente de los años anteriores, empezando por las rentas exentas, ingreso no renta e ingreso afectas impuesto único.

Determinación del crédito por las rentas, retiradas, remesadas o distribuidas.

Se determina aplicando la tasa de crédito por IDPC sobre el total del retiro, remesa o distribución. La tasa de crédito es la que resulta de dividir la tasa del IDPC vigente al término del ejercicio anterior o al término del ejercicio del retiro, remesa o distribución, según corresponda, por 100 menos la tasa del impuesto. Por ejemplo si la tasa de impuesto es del

25% entonces la tasa de crédito es la siguiente: $\frac{25}{(100-25)} = 0,0333333$

Análisis de los registros obligatorios:

▪ **Rentas atribuibles propias RAP (Art. 14 letra A, N° 4 a)**

Saldo positivo de la RLI, indicando quienes son los socios o accionistas que recibieron dicha atribución, y en qué proporción se realizó. A este registro se restarán las cantidades indicadas en el art. 21 inciso 2, reajustadas.

Ejemplo 1:

Si la empresa individual determina una RLI de \$55.000.000, entonces a nivel de empresa se paga IDPC por \$13.750.000, y a nivel de IGC al dueño de la empresa le devuelven \$-6.257.093 como se indica a continuación

$$55.000.000 \times 0,25 = 13.750.000$$

$$55.000.000 \times 0,304^* - (9.227.092,80 + 13.750.000) = -6.257.093$$

Por eso, la carga impositiva total es de **\$7.492.907** = 13.750.000 - 6.257.093

También se atribuye al empresario individual las rentas exentas del impuesto de primera categoría u otras cantidades que no forman parte de la renta líquida imponible, pero que igualmente se encuentren gravadas con los impuestos global complementario o adicional.

Ejemplo 2:

Si la misma empresa individual obtiene otras rentas no afectas al impuesto de primera categoría por el valor de \$100.000.000, pero si gravadas con IGC, entonces a nivel de empresa se paga el mismo IDPC (13.750.000), y a nivel de IGC el dueño de la empresa paga la cantidad de \$31.272.907. Como se demuestra a continuación

$$(55.000.000 + 100.000.000) \times 0,35 - (9.227.092,80 + 13.750.000) = 31.272.907,2$$

Así , la carga impositiva total es de **\$45.022.907** = 13.750.000 + 31.272.907,2 = 45.022.907

▪ **Rentas atribuibles provenientes de terceros RAT (Art. 14 letra A, N° 4 b)**

Saldo positivo de las rentas obtenidas por la sociedad producto de su participación en otra sociedad, indicando quienes son los accionistas que recibieron dichas rentas y en qué proporción se efectuó la atribución.

Ejemplo 3:

A la empresa individual, además de sus rentas atribuidas propias, según el ejemplo 2 por \$155.000.000 (\$55.000.000 con crédito por IDPC de \$13.750.000 y \$100.000.000 exentos), se le han atribuido las siguientes rentas por las empresas en que participa:

- \$50.000.000 de una empresa acogida al régimen de renta presunta, con crédito por IDPC de $\$13.500.000 = 50.000.000 \times 0,27$
- \$30.000.000 de una empresa acogida al régimen de la letra A) del Art 14 ter, con crédito por IDPC de $\$8.100.000 = 30.000.000 \times 0,27$
- \$70.000.000 de una empresa acogida al régimen de renta atribuida, con crédito por IDPC $\$17.500.000 = 70.000.000 \times 0,25$

- Entonces, la base imponible del IGC del empresario individual, acogido al régimen de renta atribuida, es de $\$305.000.000 = 155.000.000 + 50.000.000 + 30.000.000 + 70.000.000$.
- El crédito total por IDPC es igual a $\$52.850.000 = 3.750.000 + 13.500.000 + 8.100.000 + 17.500.000$
- Y el IGC es de \$39.001.408, que se determina del siguiente modo:
 $305.000.000 \times 0,35 - (15.898.591,92 + 52.850.000) = 39.001.408$

Para Determinar el impuesto global complementario de este ejemplo, los anteriores y los siguientes se utilizo la Tabla del IGC correspondiente al Año Tributario 2015, anexo 1.

Ejemplo 4

La RLI de la empresa individual es de \$ 55.000.000 y ha efectuado en el ejercicio retiros afectos al IGC por \$ 100.000.000 de una empresa acogida al régimen de renta atribuida, con crédito no sujeto a restitución por IDPC de \$ 10.000.000, según el saldo acumulado de crédito de que da cuenta el registro de la letra f) del N° 4 de la letra A) del Art. 14 de la LIR, por tratarse de rentas anotadas en el registro de la letra d) del N° 4 de la letra A) del Art. 14 de la LIR. Así, entonces, la nueva RLI se determina agregando a ella el retiro, incrementado en el crédito por IDPC asociado, conforme a lo previsto en el inciso final del N° 4 del Art. 54 de la LIR, y en contra del impuesto de primera categoría determinado se rebaja el mencionado crédito no sujeto a restitución, según lo informado por la empresa conforme a lo previsto en el inciso final del n° 6 de la letra A) del Art.14 de la LIR

$$RLI = 55.000.000 + 100.000.000 + 10.000.000 = 165.000.000$$

IDPC $165.000.000 \times 0,25 = 41.250.000$, menos crédito por IDPC informado por la empresa (10.000.000)

Impuesto a pagar = 30.000.000

$$IGC = 165.000.000 \times 0,35 - (15.898.591,92 + 41.250.000) = \$601.408$$

Ejemplo 5:

La RLI de la empresa individual es de \$ 100.000.000 y ha efectuado en el ejercicio retiros afectos al IGC por \$ 73.000.000 de una empresa acogida al régimen parcialmente integrado, con crédito sujeto a restitución por IDPC de \$ 27.000.000, según el saldo acumulado de crédito de que da cuenta el registro de la letra b) del N° 2 de la letra B) del Art. 14 de la LIR, por tratarse de rentas que mantiene la empresa como afectas a los impuestos finales cuando se retiren, remesen o distribuyan. Así, entonces, la RLI se determina agregando el retiro, incrementado en el crédito por IDPC asociado, conforme a lo previsto en el inciso final del N° 1 del Art. 54 de la LIR y en contra del impuesto de primera categoría determinado se rebaja el

mencionado crédito, con rebaja de la parte sujeta a restitución, conforme a lo previsto en el N° 3 del Art. 33 de la LIR, Lo anterior será explicado en el siguiente recuadro:

Renta líquida antes de la agregación del retiro	100.000.000
Más retiro	73.000.000
Más IDPC pagado por la empresa	27.000.000
Renta líquida imponible	200.000.000

Impuesto de primera categoría: $200.000.000 \times 0,25 = 50.000.000$
 (-)Crédito por IDPC, rebajada la parte sujeta a restitución (17.550.000)
 Impuesto a pagar 32.450.000

$$\text{IGC} = 200.000.000 \times 0,35 - (15.898.591,92 + 50.000.000) = \$4.101.409$$

Carga impositiva total por las rentas:

Impuesto de primera categoría a nivel primera empresa 27.000.000
 Impuesto de primera categoría a nivel de segunda empresa 32.450.000
 Impuesto global complementario \$4.101.409
 Total 63.551.409

Tasa impositiva efectiva: $(63.551.409/200.000.000) \times 100 = 31,77\%$

▪ **Rentas exentas e Ingresos no renta RE e INR (Art. 14 letra A, N° 4 c)**

Que haya obtenido el propio contribuyente o haya percibido de terceros a través de retiros o dividendos. De este registro deben rebajarse los costos, gastos o desembolsos imputables a los ingresos de la misma naturaleza.

▪ **Diferencias temporarias entre resultados tributarios y financieros (Art. 14 letra A, N° 4 d)**

Que se produzcan por la imputación anticipada de costos y/o gastos, reconocimiento diferido de ingresos o ajustes que incidan en la determinación de una menor renta líquida imponible en el ejercicio y en un mayor resultado del tributario de ejercicios siguientes. Que sean

susceptibles de ser retiradas por tratarse de flujos efectivos. Se revertirán en ejercicios siguientes la parte que no se haya aplicado a retiros o distribuciones.

El Servicio podrá impugnar fundadamente los valores contables o financieros contabilizados y declarados por el contribuyente, cuando éstos no sean consistentes con las normas y prácticas contables o financieras generalmente aceptadas.

▪ **Retiros, Remesas o distribuciones efectuadas y reajustados (Art. 14 letra A, N° 4 e)**

A este registro deberán agregarse en una columna separada los retiros, remesas o distribuciones que hayan sido imputados al registro de Diferencias Temporales.

Para efectos de implementar el sistema de atribución de las rentas, los contribuyentes deberán mantener un registro de las rentas atribuidas propias, de las rentas atribuidas de terceros, de las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional y de los ingresos no constitutivos renta, así mismo, las diferencias temporales entre los resultados tributarios y los financieros, como por ejemplo, las diferencias entre depreciación normal y acelerada o instantánea, y de los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa, establecimiento permanente o sociedad.

▪ **Saldo acumulado de crédito (Art. 14 letra A, N° 4 f)**

La empresa mantendrá el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56 número 3) y 63, a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional, cuando corresponda. Para estos efectos, deberá controlarse de manera separada los créditos con derecho a devolución y sin derecho a devolución en caso de excedentes.

Efectos de la división, conversión y fusión de empresas o sociedades sujetas al régimen de renta atribuida:

- En la división, conversión de un empresario individual y fusión de empresas o sociedades, 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. Luego de este período podrán optar por aplicar las normas del artículo 14 letra B) siempre y cuando cumplan con los requisitos requeridos para esto.

El saldo procedente del registro obligatorio de la empresa se asignará a cada una de las entidades resultantes en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el registro y control de éstas. De la misma forma, la sociedad que se divide deberá conservar el registro de las cantidades de los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa.

- En el caso de la conversión o de la fusión la empresa o sociedad continuadora, también deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros obligatorios y 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.
- Tratándose de la fusión o absorción de empresas o sociedades que se encuentren acogidas al régimen de renta atribuida pero una o más de una empresa fusionada o absorbida se encuentre acogida a las disposiciones del artículo 14 letra B) estas últimas estarán afectas a los impuestos que procedan al año comercial del término de giro. El impuesto pagado podrá imputarse como crédito, conforme a lo establecido en el Art. 14 letra A, N° 4, f).
- En la fusión por creación, la empresa o sociedad que se constituye podrá optar por aplicar las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14, Según sea la opción que ejerza, la empresa o sociedad que se constituye, deberá mantener los registros obligatorios, que mantenían las empresas fusionadas, así como también, aplicar los impuestos que correspondan cuando proceda.

Información que debe ser entregada al servicio de impuestos internos antes del 15 de marzo de cada año.⁵³

a) Método de atribución de renta o cantidad que haya utilizado en el año respectivo, indicando la proporción de renta atribuida propia y proveniente de otras empresas para cada socio o accionista.

b) Monto de los retiros, remesas o distribuciones del año comercial identificando a los beneficiarios, fecha y registro al que se imputaron.

c) Remanente proveniente del ejercicio anterior, aumento o disminuciones del ejercicio y saldo final de los registros de Rentas Atribuidas Propias, Rentas Exentas e Ingresos no Renta, Diferencias Temporales y Retiros.

d) Retiros, remesas o distribuciones del ejercicio y de años anteriores imputados al registro de Diferencias Temporales y retiros, remesas o distribuciones que excedan y no resulten imputados a los registros anteriores, identificando al beneficiario de dichas sumas y la fecha del retiro.

e) Detalle del saldo de Diferencias Temporales, identificando los valores contables o financieros y tributarios de activos, pasivos, ingresos, costos o gastos y su incidencia en las utilidades financieras que originan las diferencias temporales. Los contribuyentes deberán informar a sus propietarios socios, comuneros o accionistas, el monto de las rentas atribuidas y los retiros o dividendos.

⁵³ Artículo 14, letra A) n°6 de la ley 20.780

III.3 Renta Parcialmente Integrada

El régimen de tributación parcialmente integrado está regulado en la letra B) del Art. 14 de la LIR, al cual pueden acogerse voluntariamente las empresas que declaran renta efectiva determinada mediante contabilidad completa. Este régimen no está plenamente integrado a los impuestos finales que deben pagar los dueños de la empresa (IGC o IA), porque a nivel de ésta se paga un impuesto de primera categoría con tasa de 27%, sin embargo este impuesto se da de crédito, en forma parcial, en contra de los impuestos finales que deben pagar los dueños cuando perciben las utilidades, salvo por las rentas atribuidas por otras empresas.

Aspectos importantes:

- Este régimen considera que los socios tributen en base a retiro (similar al FUT actual)
- Permite a los socios que retiren las utilidades usar como crédito parte del impuesto de 27% ya pagado, pero sólo hasta un 65% de esta tasa, es decir, 17,55%. Se pierde como crédito un 9,45%
- Considera la reinversión de utilidades de un 50% de la renta líquida imponible de la empresa, con un tope de 4.000 UF (\$ 96 millones aprox.)

Determinación del crédito por las rentas, retiradas, remesadas o distribuidas:

Se determina aplicando la tasa de crédito por IDPC sobre el total del retiro, remesa o distribución. La tasa de crédito es la que resulta de dividir la tasa del IDPC vigente al término del ejercicio anterior o al término del ejercicio del retiro, remesa o distribución, según corresponda, por cien menos la tasa del impuesto, todo ello expresado en porcentaje.

Por ejemplo, si la tasa del impuesto es 27%, entonces la tasa del crédito es la siguiente:

$$\frac{27}{(100 - 27)} = 0,3698630137$$

Nuevo registro de utilidades en el régimen parcialmente integrado:

Detalle	Control	Registro A			Registro B		Registro C	<i>Registro X</i>
		Propias	Terceros		Créditos Acumulados		Retiros/ Distribuciones	Cantidades afectas al IGC/IA
			14 A	14 B	14 Ter	Con D° a Rest		
		RLI						

Orden de imputación de los retiros:

1°. **Registro X)** Este registro no se especifica en la LIR, pero entendemos que debe existir, debido a que deben registrarse las cantidades afectas al impuesto global complementario o impuesto adicional cuando sean retiradas o distribuidas.

2°. **Registro A)** rentas exentas según su saldo al término del ejercicio inmediatamente anterior, debidamente reajustado hasta la fecha del retiro e ingresos no constitutivos renta.

3°. **FUT / FUNT** Si existen al 31.12.2016

Si las utilidades distribuidas no tienen crédito, la sociedad puede optar por pagar el impuesto de 1ª. Categoría sobre el retiro incrementado.

Registros de control:

- **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. Sin perjuicio 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 accionistas de otras empresas, comunidades o sociedades.

- **Saldo acumulado de crédito:** La empresa mantendrá el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría a que tendrán derecho los dueños de las empresas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional.

- **Crédito sujeto a restitución:** Deberá mantener el registro separado de los créditos que se indican, atendido que una parte de éstos podrá estar sujeta a la obligación de restitución a que se refieren los artículos 56 número 3) y 63.

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.

- **Crédito no sujeto a restitución:** Deberá controlarse 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 IGC que corresponda pagar al dueño de la empresa. Que tienen origen en rentas percibidas de otras empresas acogidas al régimen parcialmente integrado al que se refiere el artículo 14 letra B) de la LIR.

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, cuando éstas no resulten absorbidas por pérdidas.

El crédito no sujeto a restitución se imputa primero que el sujeto a restitución.

- **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, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes que precede a aquel en que se efectúe el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al término del ejercicio.

Restitución del crédito

Restitución del 35% del crédito como débito fiscal: conforme a lo previsto en los artículos 56 n° 3 y 63, los contribuyentes del IGC y del IA deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del crédito sujeto a restitución.

Débito es mayor impuesto: para todos los efectos legales, dicho débito fiscal, se considerará un mayor IGC o IA, según corresponda.

Los contribuyentes del impuesto adicional no están obligados a restituir cuando haya Convenio de Doble Tributación en que se haya acordado deducir el impuesto de primera categoría del impuesto adicional.

Información que debe ser entregada al servicio de impuestos internos antes del 15 de marzo de cada año.

1. El monto de los retiros, remesas o distribuciones efectivas que se realicen en el año comercial respectivo.
2. El remanente proveniente del ejercicio anterior, aumentos o disminuciones del ejercicio, así como el saldo final.
3. El detalle de la determinación del saldo anual de rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional que mantenga la empresa.
4. El monto de la renta o cantidad que se atribuya a los dueños, socios, comuneros o accionistas respectivos.

Efectos de la división, conversión y fusión de empresas o sociedades sujetas al régimen parcialmente integrado.

- En la división, conversión de un empresario individual y fusión de empresas o sociedades, se deberán mantener en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde el momento en que se incorporó al régimen la empresa o sociedad dividida, la que se convierte o la continuadora, luego podrán optar por aplicar las normas de la letra A) del artículo 14 de la LIR. Además el saldo de las cantidades sobre Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta y el saldo acumulado de crédito así como el saldo de la suma de rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional, que esté anotado en el registro obligatorio de 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 en estas.
- En el caso de la conversión o de la fusión de sociedades, la empresa o sociedad continuadora 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.
- Tratándose de la fusión o absorción de empresas o sociedades, donde la absorbente esté sujeta a las disposiciones del régimen parcialmente integrado y una o más de las empresas o sociedades absorbidas o fusionadas se encuentran sujetas al régimen 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 de las absorbidas de esta forma las rentas atribuidas propias y rentas exentas o ingresos no rentas se anotarán a la fecha de la fusión, como parte del saldo del registro establecido en la letra a) numero 2 de la letra B del artículo 14 LIR, de la misma manera el saldo acumulado de crédito, se incorporará como parte del saldo acumulado de crédito a que se refiere letra b) numero 2 de la letra B del artículo 14 LIR. También las Cantidades afectas al impuesto global complementario o impuesto adicional se considerará formando parte del saldo 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.

- En la fusión o absorción de empresas o sociedades, en que la absorbente se encuentra sujeta a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, y una o más de las empresas o sociedades absorbidas o fusionadas se encuentran sujetas a lo dispuesto en el artículo 14 ter, estas últimas deberán determinar, a la fecha de fusión o absorción, un inventario inicial de los bienes para efectos tributarios, acreditando debidamente las partidas que éste contenga. En caso de resultar una pérdida, ésta en ningún caso podrá ser imputada por la sociedad absorbente. La diferencia que por aplicación de lo dispuesto en la letra d), del número 6 de la letra A), del artículo 14 ter, se determine a la fecha de fusión o absorción, deberá anotarse a esa fecha en los registros que se encuentre obligada a llevar la empresa o sociedad absorbente.
- Si una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones del artículo 14 ter absorbe o se fusiona con otra sujeta a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR, la sociedad absorbente deberá incorporarse al régimen de renta efectiva según contabilidad completa a contar del inicio del año comercial en que se efectúa la fusión o absorción, además deberá decidir si se acogerá al régimen de renta atribuida o al régimen de renta parcialmente integrado, opción que se deberá efectuar dentro del mismo año en que se efectúa la fusión.

III.4 Ejercicios comparativos de los regímenes del artículo 14

Detalle	Sistema de renta atribuida		Sistema parcialmente integrado	
	Empresa	P. Natural	Empresa	P. Natural
Utilidad generada en el ejercicio	100.000		100.000	
Tasa de impuesto de primera categoría.	25%		27%	
Impuesto de primera categoría	25.000		27.000	
Renta atribuida o distribuida del accionista (según corresponda)		100.000		100.000
Tasa de IGC		35%		35%
Impuesto		35.000		35.000
Crédito		(25.000)		(27.000)
Restitución				9.450
Impuesto a pagar	25.000	10.000	27.000	17450
Total carga tributaria	35.000		44.450	
Tasa efectiva	35%		44,45%	

Para calcular el IGC, se asume que el socio (P. Natural) se encuentra en el último tramo de renta, por lo que deberá pagar un impuesto del 35%.

Para entender mejor las diferencias entre los nuevos regímenes desarrollaremos el siguiente ejemplo:

Antecedentes:

Un empresario individual que posee una RLI igual a \$350.000.000, reinvierte el 100% de sus utilidades del ejercicio. Asumiremos que el valor de la UF es de \$24.500 y la cantidad a rebajar para el cálculo del IGC la obtendremos de la tabla que aparece en el Anexo 1.

Concepto	Sistema Renta atribuida	Concepto	Sistema Parcialmente integrado
RLI Antes de deducción por reinversión. (-) Deducción por reinversión $350.000.000 \times 0,2$	350.000.000 (70.000.000)	RLI Antes de deducción por reinversión (-) Deducción por reinversión Tope $4000UF \times 24.500$	350.000.000 (98.000.000)
RLI después de deducción	280.000.000	RLI después de deducción	252.000.000
IDPC (25%) $280.000.000 \times 0,25$	70.000.000	IDPC (27%) $252.000.000 \times 0,27$	68.040.000
IGC Base imponible 280.000.000 Tasa impositiva 35% Rebaja por tramo (según tabla 2015) 15.898.591,92 Crédito por IDPC 70.000.000		IGC Base imponible 252.000.000 Tasa impositiva 35% Rebaja por tramo 15.898.591,92 Crédito por IDPC $68.040.000 \times 0,65 = 44.226.000$	
Calculo IGC $280.000.000 \times 0,35 - (15.898.591,92 + 70.000.000)$	12.101.408	Calculo IGC $252.000.000 \times 0,35 - (15.898.591,92 + 44.226.000)$	28.075.408

Concepto	Sistema Renta atribuida	Concepto	Sistema Parcialmente integrado
Carga impositiva total con reinversión $70.000.000+12.101.408$	82.101.408	Carga impositiva total con reinversión $68.040.000+28.075.408$	96.115.408
Carga impositiva total sin reinversión IDPC $350.000.000 \times 0,25 = 87.500.000$ IGC $350.000.000 \times 0,35 - (15.898.591,92 + 87.500.000)$ $= 19.101.408$	106.601.408	Carga impositiva total sin reinversión IDPC $350.000.000 \times 0,27 = 94.500.000$ Crédito $94.500.000 \times 0,65 = 61.425.000$ IGC $350.000.000 \times 0,35 - (15.898.591,92 + 61.425.000)$ $= 45.176.408$	139.676.408
Ahorro impositivo por reinversión $106.601.408 - 82.101.408$	24.500.000	Ahorro impositivo por reinversión $139.676.408 - 96.115.408$	43.561.000

De lo anterior podemos deducir que acogiéndose al régimen de renta atribuida el empresario individual pagara menos impuesto que acogiéndose al régimen de renta parcialmente integrada, ya que en este último solo puede ocupar un 65% del total de IDPC. Además se puede ver que en ambos casos al utilizar reinversión se produce un ahorro impositivo considerable.

III.5 Normas comunes para ambos regímenes de tributación:

Término de giro: Tratándose del régimen de renta atribuida, las rentas tributables con motivo del término del giro (diferencia entre el Capital Propio Tributable y las cantidades que no pagan impuesto: renta atribuida, rentas exentas, ingresos no renta, capital), se atribuyen conforme a lo convenido o al capital aportado, con derecho a crédito por Impuesto de primera categoría.

Tratándose del régimen parcialmente integrado, la diferencia positiva entre el CPT y las cantidades no afectas más el capital se consideran retiradas, remesadas o distribuidas a los dueños en proporción a su participación en las utilidades de la empresa, para afectarlos con los impuestos finales. La tasa del impuesto único es de 35%. Contra el impuesto se puede hacer valer el saldo de crédito, distinguiéndose entre los sujetos a restitución y no sujetos a restitución.

En ambos regímenes el impuesto pagado se incorpora al saldo acumulado de crédito, al registro respectivo. Y los dueños de las empresas pueden optar por declarar el IGC, según promedio de tasas más altas de 6 últimos ejercicios, con tasa de crédito de 35%.

Pérdidas: Ambos sistemas, consideran la posibilidad de imputar las pérdidas a utilidades percibidas o atribuidas en el ejercicio, y el impuesto pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional.

Crédito por impuesto de primera categoría: En ambos regímenes tributarios la Tasa aplicada sobre el monto del retiro, remesa o distribución.

Debito fiscal: en el caso del régimen de renta atribuida, se aplica cuando la empresa percibe rentas del régimen parcialmente integrado con crédito sujeto a restitución.

Y en el régimen parcialmente integrado, se aplica por las rentas propias y por las percibe de empresas acogidas al régimen parcialmente integrado.

Pago voluntario impuesto de primera categoría: Cuando no hay saldo acumulado de crédito, se puede optar por pagar el impuesto de primera categoría

Situación tributaria de los retiros en exceso

Retiros en exceso hasta el 31 de diciembre de 2014.

Las empresas que mantengan retiros en excesos hasta esta fecha deberán mantener una identificación de estos retiros pendientes de tributación, individualizando al socio o cesionario que efectuó dichos retiros y la fecha en que ello ocurrió. Lo anterior debe ser informando al SII.

Si los retiros o remesas en su conjunto excedan los registros del saldo FUT, FUF, FUT devengado y FUNT, incluyendo las rentas generadas en el mismo ejercicio, cada socio o comunero, según corresponda, tributará considerando la proporción que representen sus retiros o remesas, respecto de dichas utilidades. De este modo, los retiros o remesas que se efectúen en exceso, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables.

En el caso que el socio hubiere enajenado sus derechos en la sociedad respectiva o parte de ellos, el retiro o remesa en exceso se entenderá hecho por el o los cesionarios en la proporción correspondiente.

- a) Si el cesionario es una sociedad anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, éstas deberán pagar el impuesto único, sobre el total del retiro que se le imputa, en el o los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables.
- b) Si el cesionario es una sociedad de personas, las utilidades que le correspondan por aplicación del retiro que se le imputa se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades.

En una transformación de sociedad de personas a una sociedad anónima, ésta deberá pagar el impuesto del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación. Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad de personas se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

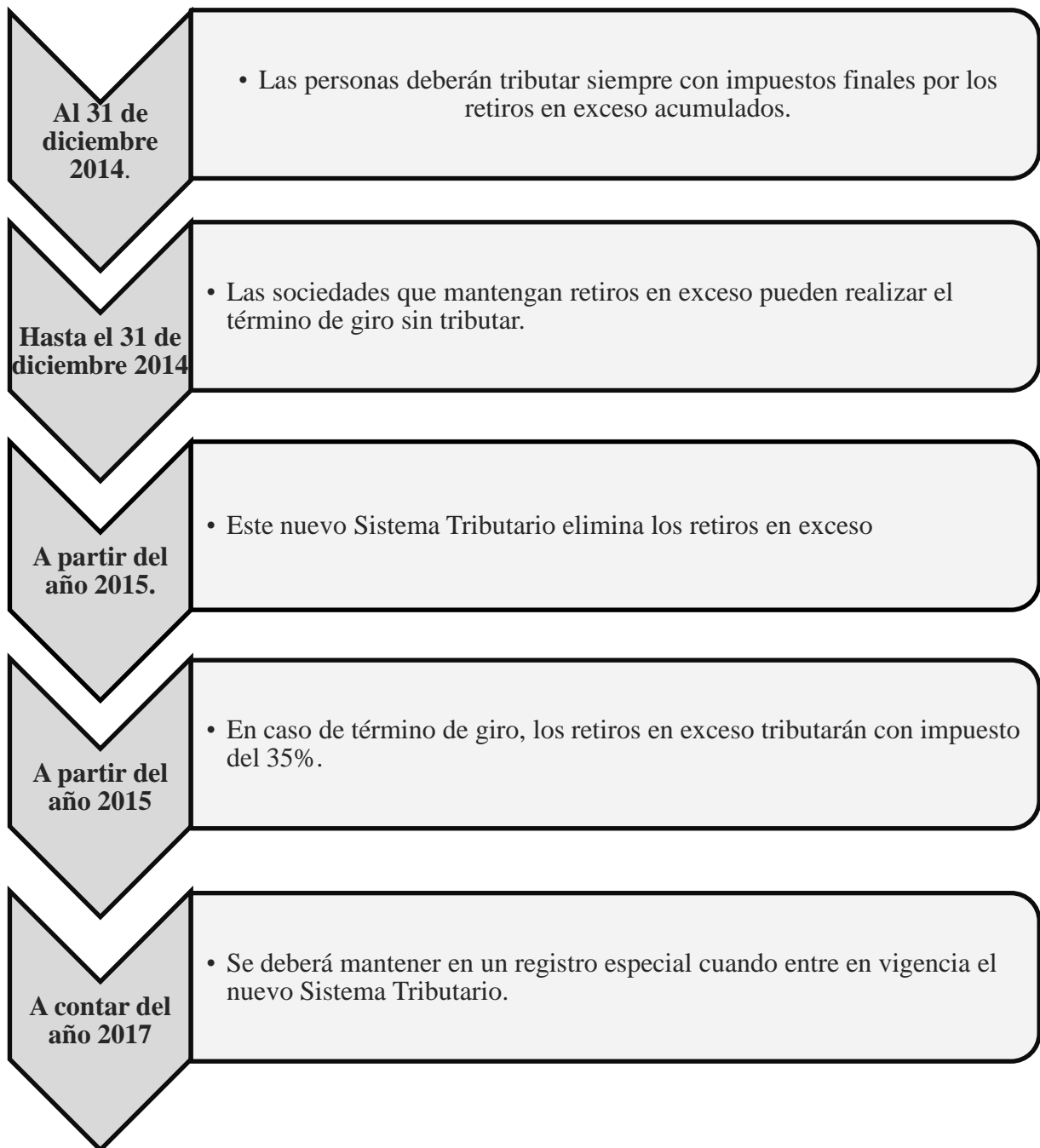
Retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, efectuados con anterioridad al 31 de diciembre de 2013

En esta circunstancia existe un mecanismo opcional y transitorio el cual consiste en el pago de un impuesto único de un 32% sustitutivo del IGC o IA al que se hubiese visto afectado el propietario, comunero, socio o cesionario que realizó dicho retiro en exceso, o bien sustitutivo al impuesto único del 35% que afectaría a una sociedad anónima o en comandita por acciones que se ha transformado desde una sociedad de personas con retiros en exceso pendientes de tributación. De esta manera se extinguirán las obligaciones tributarias que pudieren afectar a estos contribuyentes al haber efectuado dichos retiros. Por consiguiente estos retiros deberán ser rebajados del registro de retiros en exceso del FUT reajustados por la variación del IPC entre el último día del mes anterior al pago del impuesto y el último día del mes de noviembre del 2015 y de igual forma deberá rebajarse del total de retiros efectuados por cada socio con anterioridad al 31 de diciembre de 2013, que están formando parte del saldo de retiros en exceso al 31 de diciembre de 2014, la proporción que represente el monto acogido al impuesto único y sustitutivo sobre el total de retiros en exceso originados con anterioridad al 31 de diciembre de 2013.

Situación tributaria del saldo de retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2016

Debido que a contar del 1° de enero de 2017, regirán dos nuevos regímenes generales de tributación, sustituyéndose en forma permanente el artículo 14 de la LIR a partir de esa fecha, se establecieron disposiciones transitorias, donde se precisan el tratamiento tributario que debe darse a los retiros en exceso que se mantengan pendientes de tributación hasta el 31 de diciembre de 2016, por lo tanto para conocer el tratamiento de los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2016 se deberá esperar las instrucciones que dará el SII respecto al tema.

Efectos sobre contribuyentes que posean retiros en exceso:



III.6 Nuevo artículo 14 ter.

La nueva ley 20.780 que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes al sistema tributario, establece un nuevo artículo 14 ter de régimen especial de tributación destinado a micro, pequeñas y medianas empresas. Estas modificaciones rigen a partir del 1° de enero de 2015, el cual además incluye otras modificaciones a contar del 1° de enero de 2017.

Beneficiarios.

Podrán incorporarse a este régimen a contar del 1° de enero de 2015 todos los contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría tales como sociedades de personas y comunidades en general y que además cumplan con los requisitos establecidos.

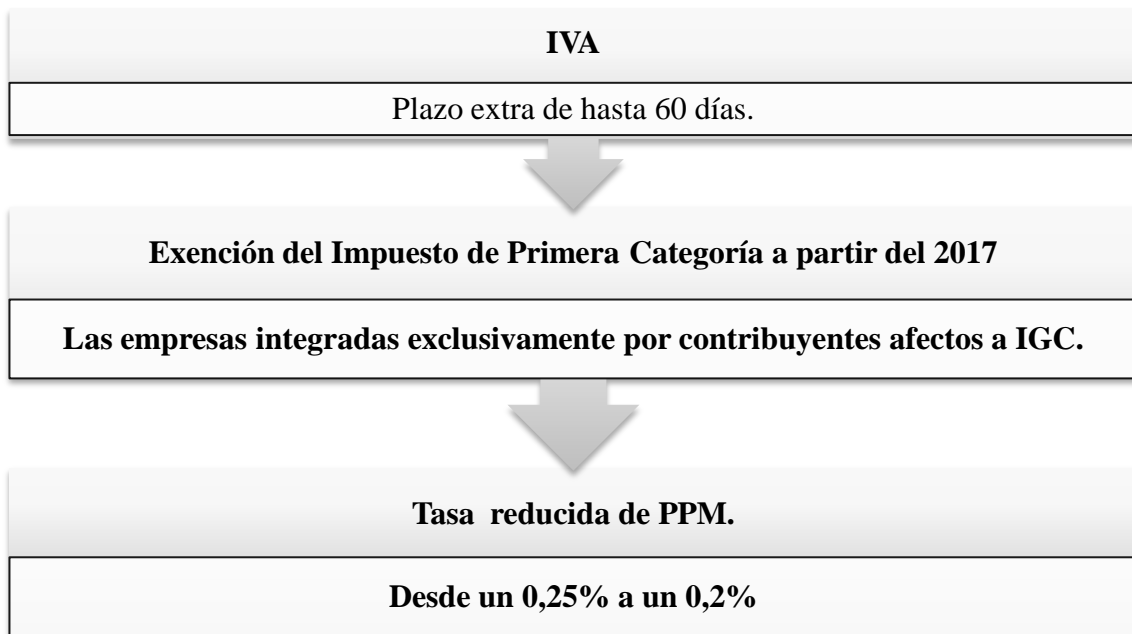
Requisitos:

- El promedio anual de ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro (incluyendo relacionados), no debe exceder las 50.000 UF en los últimos 3 años comerciales anteriores al ingreso del régimen, y mientras se encuentre acogido a él.
- Cuando se trate de contribuyentes que opten por ingresar al régimen en el ejercicio en que inicien sus actividades o tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva de ésta, en los casos señalados su capital efectivo debe ser menor o igual a 60.000 UF, según el valor de ésta al primer día del mes en que de inicio de actividades.
- Los contribuyentes que obtengan ingresos de actividades de bienes raíces y/o capitales mobiliarios o de participación en contratos de asociación o cuentas en participación que en conjunto no excedan, el 35% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.
- Los que obtengan ingresos provenientes de la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión no pueden excedan del 20% del total de ingresos brutos totales del año comercial respectivo.

- No pueden acogerse las sociedades que tengan un capital pagado que pertenezca en más del 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o sean empresas filiales de estas últimas.

Beneficios:

Dentro de los principales beneficios que se encuentran en el nuevo artículo 14 ter de la LIR podemos encontrar:



- Los contribuyentes no se encuentran obligados para efectos tributarios a llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, como también de 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 monetaria⁵⁴

⁵⁴ Artículo 41 Ley de Impuestos a la Renta

- Es aceptado como egreso⁵⁵ el 0,5% de los ingresos⁵⁶ percibidos del ejercicio, por concepto de gastos menores no documentados con tope de 15 UTM y un mínimo de 1 UTM.
- Socios tributan con el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional en base a renta atribuida.
- Tasa de los pagos provisionales mensuales reducida desde un 0,25% a un 0,20% sobre los ingresos brutos mensuales.⁵⁷
- Posibilidad de acceder al crédito por adquisición de activos fijos, establecido en el nuevo artículo 33 bis, el cual otorga un crédito de 4% o 6% del valor del bien, dependiendo del nivel de ventas del contribuyente, sin perjuicio de una tasa transitoria⁵⁸ del 8%.

Requisitos para acceder a los beneficios del artículo 14 ter en el periodo transitorio.

A partir de 2015

- Pueden acceder al beneficio del crédito por adquisición de activo fijo, los contribuyentes que tengan ingresos hasta 25.000 UF durante el año comercial precedente.⁵⁹

⁵⁵ Artículo 14 ter letra A n° 3 literal II ley 20.780

⁵⁶ Artículo 14 ter letra A n° 3 literal I ley 20.780

⁵⁷ Letra e, artículo 48 Ley de Impuesto a la Renta

⁵⁸ Literal VII del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780

⁵⁹ Artículo 2° n°11 de la Ley, en concordancia con el artículo 5 n°3 de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780

A partir de 2016

- Pueden acceder al beneficio del crédito por adquisición de activo fijo, los contribuyentes que tengan ingresos hasta 100.000 UF durante el año comercial precedente.⁶⁰
- Exención del Impuesto Adicional sobre las cantidades obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país de pagos por servicios recibidos desde el exterior (publicidad y uso plataforma tecnológica de internet) con restricciones cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 UF en los tres últimos años comerciales.⁶¹
- Desde octubre del 2014 las pequeñas empresas con ventas hasta UF 25.000 y empresas medianas con ventas entre UF 25.000 y UF 100.000, disponen de una franquicia de depreciación instantánea⁶². (Plazo 10 años)

A partir 2017

- Los contribuyentes pueden eximirse de pagar el Impuesto de 1ª. Categoría. Siempre que los propietarios, socios o accionistas sean únicamente contribuyentes del Impuesto Global Complementario.⁶³
- Incentivo al ahorro (opcional): los contribuyentes pueden optar por efectuar una deducción del 20% de la renta líquida imponible reinvertida (régimen renta atribuida) o 50% (régimen parcialmente integrado) con límite 4.000 UF.⁶⁴

⁶⁰ Artículo 5 n° 3 letra b) de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780.

⁶¹ Artículo 59 n°2 de la Ley de Impuesto a la Renta.

⁶² Artículo 3 n°12 de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780

⁶³ Artículo 1° n°6 y n°8 letra e) de la Ley, en concordancia con el inciso 1° del artículo 1, y el artículo 3 n° 3, ambos de las disposiciones transitorias en la Ley 20.780.

⁶⁴ Artículo 14 ter letra c), que se incorpora a contar del 01.01.2017, mediante artículo 1 n° 6 de la Ley de impuesto a la Renta.

Ingreso al régimen.

El contribuyente puede ingresar al régimen el 1° de enero del año en que opte por hacerlo o al momento de iniciar actividades y mantenerse en él durante 5 años comerciales completos. Esto debe ser manifestado dando aviso al Servicio de impuestos internos dentro del plazo establecido desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al régimen.

En el caso de que sea el primer ejercicio comercial este debe informarse al Servicio dentro del plazo establecido en el artículo 68 del Código Tributario.

Cambio de régimen.

Si el contribuyente elige cambiar de régimen, este debe dar aviso al servicio de impuestos internos durante el mes de octubre del año anterior a aquel en que desea cambiar de régimen y optar por cualquiera de los regímenes establecidos en el artículo 14 de la Ley de Impuestos a la Renta. En tal caso el contribuyente no podrá volver a incorporarse de a él luego de permanecer acogido a las reglas generales de la ley de impuesto a la renta durante 5 años comerciales consecutivos a contar del 1° de enero del año siguiente al que se dio el aviso.

Si el contribuyente deja de cumplir alguno de los requisitos⁶⁵, este debe abandonar obligatoriamente el régimen. Si el contribuyente supera una vez el promedio anual de ingresos⁶⁶ de igual forma puede mantenerse en este régimen y deberá abandonarlo obligatoriamente cuando exceda el límite de 50.000 UF por segunda vez.

⁶⁵ Número 1 del artículo 14 ter de la Ley 20.780.

⁶⁶ Letra a), del número 1 anterior.

Ingresos y egresos.

Para desarrollar el cálculo promedio de los ingresos, estos se deben expresar en unidades de fomento según el valor de ésta al último día del mes respectivo. Además de sumar a sus ingresos los obtenidos por sus entidades relacionadas⁶⁷ salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad.

Ingresos percibidos.

- Aquellos que durante el ejercicio provienen de operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el impuesto al valor agregado.
- Los ingresos que proceden del giro o actividad y los que provienen de inversiones⁶⁸. Excepto aquellos que provienen de la enajenación de activos fijos físicos.
- Los ingresos devengados luego de haber transcurrido los 12 meses, contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento. En el caso de las operaciones a plazo o los pagos se efectúan en cuotas, este plazo comienza desde la fecha en que el pago es exigible.
- Los originados de operaciones con entidades que deben ser determinados para los pagos provisionales y la base imponible para lo cual son considerados tanto los percibidos como los devengados.

Son incluidos todos los ingresos y egresos sin considerar su origen o fuente o si son sumas no gravadas o exentas.

⁶⁷ Artículo 96 al artículo 100 de la ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

⁶⁸ Artículo 14 ter N° 1 letra c) de la Ley 20.780.

Egresos a rebajar.

- Cantidades efectivamente pagadas por 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 de la ley, pérdidas de ejercicios anteriores.
- Adquisiciones de bienes del activo fijo físico pagados, excepto aquellos que no pueden ser depreciados de acuerdo a esta ley.
- Créditos incobrables castigados durante el ejercicio⁶⁹
- Bienes o servicios pagaderos en cuotas o a plazo, puede rebajarse la cuota o parte del precio o el valor efectivamente pagado.

Libros Contables.

Los contribuyentes que no están obligados a llevar el libro de compras y ventas, deben llevar un libro para el control de los ingresos y egresos, en el cual se registra tanto los ingresos percibidos como los devengados, así también los egresos pagados o adeudados. Además de llevar un libro de caja que refleje cronológicamente el flujo de sus ingresos y egresos.

Impuestos.

Los contribuyentes que se acojan a este régimen deben tributar anualmente con el impuesto de primera categoría. Los dueños, socios, comuneros o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad, se afectan con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre la renta que se les atribuya⁷⁰.

⁶⁹ Artículo 31 del Decreto Ley 824.

⁷⁰ Letra a) o letra b), del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la Ley 20.780.

Determinación de la Base imponible.

- **Impuesto de primera categoría.**

La base imponible del impuesto de primera categoría corresponde a la diferencia entre los ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados por el contribuyente. Esto es que los contribuyentes tributen sobre los flujos disponibles en la empresa.

- **Impuestos global complementario o adicional**

La base imponible de los impuestos global complementario o adicional corresponde a 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, exceptuando el caso de los comuneros donde la proporción corresponde a sus respectivas cuotas. También se debe atribuir las rentas que en calidad de socios o accionistas, les sean atribuidas por otros contribuyentes⁷¹ o por contribuyentes acogidos a este mismo régimen.

Situaciones especiales.

a) Los contribuyentes que se encuentran obligados a llevar contabilidad completa y a determinar el fondo de utilidades tributables que deseen optar al régimen simplificado deben determinar las utilidades acumuladas que se encuentran pendientes de tributación.

El nuevo procedimiento para determinar las utilidades pendientes de tributación establecida en el artículo segundo transitorio de la ley 20.780 es diferente al actual, este consiste en determinar una diferencia entre las utilidades pendientes de tributación para su afectación con los impuestos Global Complementario o adicional⁷² que se encuentran en el registro FUT y el registro especial sobre utilidades reinvertidas, agregando además cualquier otra renta que esté formando parte del capital propio tributario.

⁷¹ Letra A), letra B) número 4, o al número 1, de la letra C), artículo 14 de la Ley 20.780.

⁷² Letra A) del artículo 14 de la Ley 20.780.

A continuación cuadro explicativo.

(+)	Capital propio tributario
(+)	Retiros en exceso a la fecha del cambio de régimen
	Menos:
(-)	Capital efectivamente pagado por la empresa
(-)	Aumentos de capital
(+)	Disminuciones de capital
(-)	Saldo positivo de las cantidades anotadas en el FUNT ⁷³
(=)	Rentas o cantidades entendidas como retiradas. (Diferencia 1)
(+)	Fondo de utilidades tributables.
(+)	Inversiones en acciones de pago o aportes a sociedades de persona ⁷⁴ .
(=)	Rentas o cantidades entendidas como retiradas. (Diferencia 2)

La cantidad afecta a impuesto global complementario o adicional es el monto mayor entre la diferencia determinada.

⁷³ Letra b) del número 3° de la letra A) del artículo 14 de la Ley 20.780.

⁷⁴ Letra a) inciso segundo letra b), del número 3° de la letra A) del artículo 14 de la Ley 20.780.

Si el contribuyente desea retirarse del régimen simplificado debe según la norma transitoria practicar un inventario inicial para efectos tributarios, acreditando las partidas que mantenga al 31 de diciembre del último año comercial acogido al régimen simplificado. Para determinar el saldo inicial de FUT se utiliza el mismo procedimiento actualmente vigente que ha sido señalado anteriormente.

Los contribuyentes deben determinar al término del último ejercicio el monto del capital propio tributario final⁷⁵. Para esto no deben considerar parte del capital propio, los ingresos devengados y los gastos adeudados a esa fecha que no hayan sido incorporados en las bases imponibles en el tiempo en que el contribuyente estuvo acogido al régimen simplificado. Los ingresos y gastos que no fueron computados, por motivo del cambio de régimen deben ser reconocidos o deducidos al momento de su incorporación al régimen general de tributación.

A continuación, el contribuyente debe restar del capital propio tributario, el monto de las utilidades sin crédito reconocidas en el FUT y el valor del capital aportado con su posteriores aumentos y disminuciones debidamente reajustados por el IPC entre el mes anterior a aquel que se efectúa el aporte y el mes anterior al del término del último ejercicio acogido a este régimen. La diferencia positiva deberá anotarse en el registro FUNT⁷⁶.

⁷⁵ Número 1, del Artículo 41) de la Ley de Impuestos a la Renta.

⁷⁶ Letra b), del N°3 de la letra A) del artículo 14 vigente durante los ejercicios comerciales 2015 y 2016 de la Ley 20.780.

A partir de 2017.

b) Cuando un contribuyente acogido al régimen general de tributación en base a contabilidad completa y balance general desee incorporarse al régimen del artículo 14 ter, tal como en el caso anterior este debe determinar las rentas pendientes de tributación para que así estas sean gravadas según corresponda con el Impuesto Global Complemento o Adicional al momento del cambio de régimen. No obstante a contar del 1° de enero de 2017 se encuentran vigentes los nuevos regímenes tributarios de las letras A y B del artículo 14 por otra parte ya no se encontrará vigente el registro FUT. Es por esto que el procedimiento para el cálculo de las utilidades pendientes de tributación ya no es el mismo que en los años anteriores. Este será diferente dependiendo de si el contribuyente se encuentra acogido a la letra A o B del artículo 14, según la norma vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Para los 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 finales⁷⁷.

El procedimiento será el siguiente:

Capital propio tributario final		(+)
Capital aportado		(-)
Aportes de capital	(+)	
Aumentos de capital	(+)	
Disminuciones de capital	(-)	
Utilidades tributadas o liberadas		(-)
Rentas atribuidas (registro A)	(+)	
Ingresos no renta o exentos (registro C)	(+)	
Base impuesto global complementario.		(=)

⁷⁷ Artículo 14, letra A) de la Ley 20.780.

Esta diferencia no tiene derecho a crédito⁷⁸ por impuesto de Primera Categoría⁷⁹ Sin embargo el saldo de crédito por impuesto de Primera Categoría⁸⁰, puede seguir siendo imputado contra el impuesto de Primera Categoría a partir del año de incorporación al artículo 14 ter.

En el caso de los contribuyentes que provengan del régimen impuesto de Primera Categoría con deducción parcial del crédito en los impuestos finales.

Capital propio tributario final		(+)
Capital aportado		(-)
Aportes de capital	(+)	
Aumentos de capital	(+)	
Disminuciones de capital	(-)	
Utilidades tributadas o liberadas		(-)
Ingresos no renta o exentos	(+)	
Base de impuesto global complementario.		(=)

Los contribuyentes⁸¹ que al 31 de diciembre de 2016 mantengan saldo de utilidades tributables determinado conforme a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14, según su texto vigente a esa fecha, y opten por acogerse al artículo 14 ter, a partir del 01 de enero de 2017, deben considerar íntegramente retiradas, remesadas o distribuidas dichas cantidades al término del ejercicio anterior al ingreso al régimen simplificado, para afectarse con los impuestos global complementario o adicional.

⁷⁸ Letra a) del N.º 2, del numeral 6) del artículo primero de la ley 20.780

⁷⁹ Artículo 56 N.º 3 o artículo 63 de la Ley de Impuestos a la Renta.

⁸⁰ Letra f), del número 4 de la letra A) del artículo 14 de la ley 20.780

⁸¹ N.º 2 del literal III, del artículo tercero transitorio de la ley 20.780

TABLA COMPARATIVA ARTÍCULO 14 TER	
Actual artículo 14 ter	Nuevo artículo 14 ter ley 20.780
Favorece sólo a los empresarios individuales y empresas individuales de responsabilidad limitada que sean contribuyentes del impuesto al Valor Agregado.	Se elimina la restricción de los contribuyentes y a contar del 01 de enero de 2015, todos los contribuyentes que cumplan los demás requisitos, podrán incorporarse a este régimen simplificado.
El promedio anual de los ingresos del giro en los últimos 3 ejercicios no superen las 5.000 UTM.	El promedio anual de ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro (incluyendo relacionados), no debe exceder las 50.000 UF.
El capital efectivo no exceda a 6000 UTM al mes de ingreso.	El capital efectivo debe ser menor o igual a 60.000 UF, según el valor de ésta al primer día del mes en que de inicio de actividades.
No poseer ni explotar, a cualquier título, derechos sociales o acciones de sociedades, ni formar parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor.	Permite ingresos de la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión siempre que no excedan del 20% de los ingresos brutos totales del año comercial.
No tener por giro o actividad de rentas inmobiliarias y rentas de capitales mobiliarios, salvo las necesarias para el desarrollo de su actividad principal.	Permite ingresos de actividades descritas en los números 1 y 2, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, siempre que no excedan en conjunto el 35% de los ingresos brutos totales del año comercial.
	El capital pagado no pertenezca en más del 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o sean empresas filiales de estas últimas.

Capítulo V Consecuencias del cambio de régimen.

A partir del año comercial 2015 los regímenes especiales establecidos en el artículo 14 bis y artículo 14 quáter de la LIR se encuentran derogados, es por ello que surgen múltiples interrogantes acerca de los pasos a seguir y los posibles efectos causados por la transición a un nuevo régimen de tributación.

¿Hasta cuando puedo mantenerme en el regimen del articulo 14 bis o articulo 14 quater?

- Los contribuyentes que se encuentran acogidos en ambos regímenes al 31.12.2014 pueden mantenerse en él hasta el 31.12.2016.

¿Si creo una empresa el año 2015 puedo acogerla al regimen especial del articulo 14 bis o articulo 14 quater?

- No, ya que ambos regimenes se encuentran derogados a partir del año comercial 2015

¿Cuando debo optar por un nuevo regimen de tributacion?

- El año 2016 deberé optar por un nuevo régimen tributario ya sea renta atribuida o parcialmente integrado.
- Optar o no por el nuevo régimen 14 Ter si cumpla los requisitos como pyme.

¿Cual es el regimen por defecto?

- EIRL, EI, Sociedades de personas o comunidades, donde los socios o comuneros sean personas naturales residentes en Chile: Renta atribuida
- Demas casos: Renta con regimen parcialmente integrado

¿Que pasa con el FUT histórico?

- Se mantiene con el mismo régimen actual hasta el 31/12/2016, y a contar del 01/01/2017, queda postergado al último nivel de imputación de rentas, sea bajo el régimen de renta atribuida o de renta con régimen de integración parcial. Existe la posibilidad de tributar y aprovechar crédito del FUT durante año comercial 2015, bajo ciertas condiciones.

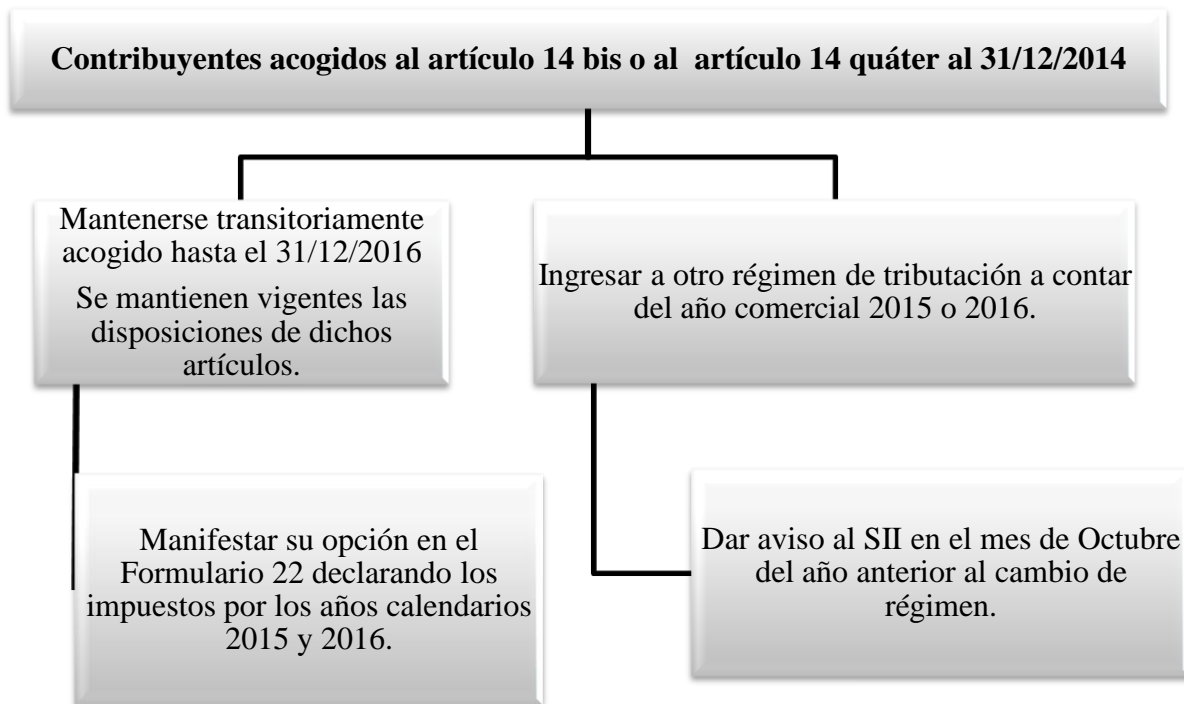
Periodos de transición al nuevo régimen:

<p>Normas vigentes desde el primer día del mes siguiente a la publicación de la ley.</p>	<ul style="list-style-type: none">• Gastos por intereses de ciertas inversiones⁸² (A partir de 01.10.2014)• Nueva norma especial de gasto por depreciación⁸³ (Apartir de 01.10.2014)
<p>Entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016</p>	<ul style="list-style-type: none">• Rigen artículos modificados (artículo 2° transitorio).• Se elimina el crédito por contribuciones a los inmuebles entregados en arriendo, a contar del año comercial 2015.
<p>Régimen permanente:</p>	<ul style="list-style-type: none">• Empieza a regir el año comercial 2017, para ser aplicado el año tributario 2018.• Disminuye la tasa de Impuesto Único e Impuesto Global Complementario, logrando una tasa máxima del 35%.• La tasa de Impuesto Único de castigo por los “gastos rechazados” aumenta desde el 35% al 40% (desde el 01.01.2017)⁸⁴

⁸²Artículo. 31 N° 1 de la LIR.

⁸³Artículo. 31 N° 5 bis

⁸⁴modificación al artículo 21 de la LIR



Situaciones especiales:

- Los contribuyentes que dejen de cumplir los requisitos del artículo 14 bis o que opten por cambiarse de régimen tributario en los años 2015 y 2016.

Incorporación al régimen general

Las rentas determinadas al 31/12/2014 ó 2015, deben ser registradas a partir del 1º de enero del año comercial 2015 ó 2016, como utilidad afecta a IGC o IA, sin derecho a crédito de IDPC.

Incorporación a otro régimen de tributación

Determinarán las rentas como si pusieran término a su giro al 31 de diciembre de 2014 o 2015, según corresponda, pagando los impuestos respectivos, conforme a lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR.

- Los contribuyentes que actualmente se encuentren acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 quáter de la LIR, y que continúen sujetos a tales disposiciones en virtud de las

normas transitorias de la Ley N° 20.780, podrán rebajar transitoriamente su tasa de PPM desde un 0,25% a un 0,2% respecto de los PPM que deban declarar y pagar por los ingresos brutos percibidos o devengados a partir del mes de octubre de 2014 y hasta el mes de septiembre de 2015.

Transición de una empresa acogida al artículo 14 bis al nuevo régimen tributario

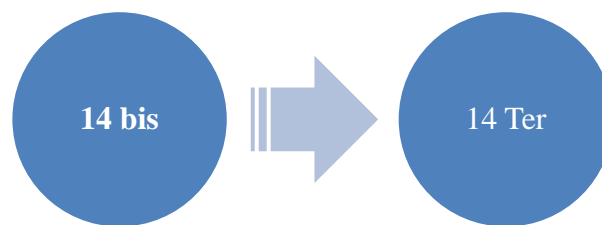


Procedimiento:

1° Determinar las rentas al 31/12/2016

2° Registrarlas en el FUT, quedando gravadas con IGC o IA en la medida que se retiren, distribuyan o remesen.

3° No tendrán derecho a crédito por impuesto de primera categoría



Procedimiento:

1° Balance al 31/12/2016

2° Determinar diferencia entre capital propio inicial y final.

3° Rentas pendientes de tributación, pagarán impuesto único del 35%

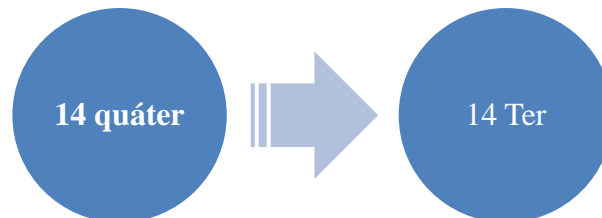
Transición de una empresa acogida al artículo 14 quáter al nuevo régimen tributario



Procedimiento:

1° Si existen utilidades acumuladas al 31/12/2016 se mantendrán registradas en el FUT histórico quedando en el último nivel de imputación comenzando con las utilidades más antiguas con derecho a crédito.

2° Las nuevas utilidades generadas se registrarán en el registro D quedando afectas al IGC o IA en el caso de la renta atribuida (14 letra A) y en el registro X en caso de la renta parcialmente integrada.



Procedimiento:

1° El saldo del FUT se asume retirado y se afecta en el Global Complementario o Adicional del empresario, socio o accionista.

2° Sin derecho a crédito, dado que esas utilidades no pagaron el Impuesto de Primera Categoría.

Cambios que afectan a la empresa:

1. Nuevo concepto de renta.

Se crean dos regímenes alternativos de tributación sobre la renta: Renta Atribuida con régimen de integración total Artículo 14 A) y Renta con régimen de integración parcial Artículo 14 B), a elección del contribuyente.

2. Aumento de la tasa de Impuesto de Primera Categoría.

La tasa del impuesto de primera categoría irá aumentando en forma gradual según el régimen adoptado por el contribuyente, ya sea este el sistema de renta atribuida o el sistema parcialmente integrado, por lo que la tasa de impuesto pasará del actual 20%, a un 27% según la siguiente tabla⁸⁵:

Año de vigencia	Sistema de Renta Atribuida (Arts. 20 y 14 letra A de la LIR)	Sistema Parcialmente integrado (Arts. 20 y 14 letra B de la LIR)
2014	21%	21%
2015	22,5%	22,5%
2016	24%	24%
2017	25%	25,5%
2018		27%

⁸⁵Fuente: Mapa de la Reforma Tributaria. Gobierno de Chile 2014

3. Eliminación registro FUT

Con el fin de extinguir el Fondo de Utilidades Tributables, la Ley 20.780 de 2014 establece normas transitorias⁸⁶ aplicables durante el año comercial 2015, este mecanismo permite suprimir el registro FUT, gravando las utilidades acumuladas que aún no son afectadas por los impuestos personales, es decir, Impuesto Global Complementario o Adicional, ya que estas se encuentran gravadas sólo con el IDPC, según corresponda.

La ley antes mencionada permite acogerse a un régimen opcional y transitorio de pago, destinado a las rentas acumuladas del FUT y retiros en exceso mantenidos al 31 de diciembre de 2014, pagando un Impuesto Sustitutivo.

<p>¿Qué contribuyentes pueden optar al pago del régimen sustitutivo?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Aquellos que se encuentran acogidos al régimen general de tributación⁸⁷ obligados a llevar el registro FUT⁸⁸, que hayan realizado inicio de actividades antes del 1° de enero de 2013.
<p>¿Cuándo ejercer la opción de someterse al régimen transitorio?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Pueden ejercer la opción sólo durante el año comercial 2015, extinguiéndose el derecho, una vez transcurrido el plazo.
<p>¿Cómo ejercer la opción de someterse al régimen transitorio?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Pagando el impuesto sustitutivo, mediante la declaración del formulario 50 el que puede ser presentado las veces que se estime conveniente. una vez ejercida la opción, ésta es irrevocable.
<p>¿Qué rentas forman parte de la base imponible del impuesto sustitutivo?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Las utilidades acumuladas al 31 de Diciembre de 2014 constituyen la suma máxima que pueden acoger al régimen de tributación transitorio y opcional.

⁸⁶N° 11, del numeral I, artículo 3° de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780.

⁸⁷Artículo 14 de la LIR.

⁸⁸N° 3, de la letra A) del artículo 14.

Para el pago de impuesto sustitutivo y las líneas que deben ser ocupadas. Ver Anexo 3.

Tasa Impuesto Sustitutivo.

La tasa del impuesto Sustitutivo de los impuestos finales como regla general es el 32%, sin embargo la ley permite en algunos casos utilizar una tasa especial variable, la que puede ser utilizada por empresas, comunidades y sociedades, cuyos propietarios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile, durante el periodo entre el 01 de enero de 2014 y hasta la fecha en que se ejerza la opción de acogerse a este régimen especial transitorio.

Calculo de la tasa variable:

La tasa será equivalente al promedio ponderado de las tasas marginales más altas del IGC que les hayan afectado en los años tributarios 2012, 2013 y 2014, de acuerdo a la participación que cada socio mantenga vigente al 31 de diciembre de 2014.

Ejemplo 1

En ambos ejemplos la participación del Socio A al 31.12.2014 es del 100%.

	Tasas Marginales IGC			Total	Tasa Variable.
	2012	2013	2014		
Socio A	25%	10%	15%	50%	17%

Ejemplo 2

	Tasas Marginales IGC			Total	Tasa Variable.
	2012	2013	2014		
Socio A	25%	0%	15%	40%	13%

En el ejemplo 2 el socio A. el año 2013 se encontró exento de impuesto global complementario, por lo que las tasas consideradas en el promedio simple son las de los años 2012 y 2014.

Ejemplo 3.

Participación: Socio A. 30% y Socio B. 70%

	Tasas Marginales IGC			Suma Tasas	Prom. Simple	Total
	2012	2013	2014			
Socio A	25%	10%	15%	50%	50%/3	17%
Socio B	Exento	25%	25%	50%	35%/2	25%
Tasa Impto. Sustitutivo	23%					

Calculo del promedio ponderado = $((17\% \times 30\%) + (25\% \times 70\%)) \rightarrow 5\% + 18\% = 23\%$

El socio B el año 2012 se encontró exento de impuesto global complementario, por lo que las consideradas en el promedio simple son las de los años 2013 y 2014.

El **impuesto sustitutivo** no constituye un impuesto establecido por la Ley de Impuesto a la Renta además tampoco establece que no proceda su deducción como gasto. Por lo cual, este desembolso podrá deducirse en la determinación de la RLI afecta al IDPC del año comercial 2015⁸⁹.

Monto máximo acogido al régimen.

Para calcular el monto máximo que puede acoger al régimen optativo de transición, este debe depurar las utilidades acumuladas contenidas en el FUT que fue determinado al 31 de diciembre de 2014.

Para ello se deberán excluir las sumas que pertenezcan a:

- i. Diferencia por depreciación entre la normal y acelerada.
- ii. Reinversiones recibidas durante el año comercial 2014.
- iii. Rentas acumuladas equivalentes al promedio de retiros efectuados en los años comerciales 2011, 2012 y 2013.
- iv. Impuesto de Primera Categoría AT. 2015.

⁸⁹N° 2, del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Ejemplificación⁹⁰:

(i)	Monto máximo susceptible a optar al régimen opcional y transitorio.	Saldo FUT neto determinado al 31.12.2014.	(+)
(ii)		Reinversiones incorporadas al FUT durante el año comercial 2014.	(-)
(iii)		Monto promedio anual del total de retiros, remesas o distribuciones efectuados durante los años 2011, 2012, y 2013. (Sin reajuste al 31.12.2014).	(-)
(iv)	Monto máximo susceptible de acogerse al régimen opcional y transitorio.		(=)

El monto promedio anual de los retiros por los años comerciales 2011,2012 y 2013, debe ser calculado teniendo en cuenta que sólo son considerados aquellos retiros en que la empresa haya realizado actividades, en el caso de no existir retiros no es efectuada la rebaja de utilidades para acogerse al régimen

Ejemplo 1

Año comercial	Retiros
2011	20.000.000
2012	0
2013	40.000.000
Total	60.000.000
Promedio Retiros	20.000.000

Ejemplo 2

Año comercial	Retiros
2011	0
2012	Sin Actividad
2013	30.000.000
Total	30.000.000
Promedio Retiros	15.000.000

Calculo Promedio Retiros:

Ejemplo 1

$$60.000.000/3= \mathbf{20.000.000}$$

Ejemplo 2

$$60.000.000/2= \mathbf{30.000.000}$$

⁹⁰Letra E), literal i), ii), iii), iv), Circular N°70 del 31 de Diciembre 2014.

Ejercicios de aplicación para el impuesto sustitutivo sobre el saldo de FUT acumulado.

Ejercicio 1 (Con tasa Fija del 32%)

Antecedentes:

Inicio de Actividad realizado el año comercial 2009

Renta Liquida Imponible año comercial 2014	\$ 35.000.000
Reinversiones recibidas	\$15.000.000
<hr/>	
Remanente FUT al 31.12.2014:	\$50.000.000

Año Comercial	Retiros
2011	0
2012	Sin Actividad
2013	40.000.000
Total	20.000.000

La opción se ejercerá en el mes de julio de 2015 (IPC 2%).

Desarrollo:

(i)	Saldo de FUT (Neto*) determinado al 31.12.2014	\$50.000.000	(+)
(ii)	Reinversiones recibidas durante el año comercial 2014	\$15.000.000	(-)
(iii)	Promedio anual del total de retiros	\$20.000.000	(-)
(iv)	Monto máximo susceptible de acogerse	\$15.000.000	(=)

Base Imponible.

Monto que se acogerá al régimen. (Reajustado)	\$15.300.000
$\$15.000.000 * 1,020 = \$15.300.000$	
Incremento del IDPC	\$ 4.067.089
$(\$15.300.000 * (21/79))$	
<hr/> Base Imponible Determinada	\$ 19.367.089
Impuesto Único y Sustitutivo (32%)	\$ 6.197.469
$(\$ 19.367.089 * 32\%)$	
Crédito por IDPC	(\$ 4.067.089)
<hr/> Impuesto a declarar F-50⁹¹	\$21.497.469

El contribuyente pagará la suma de \$21.497.469 en julio del 2015, gravando una renta de \$19.367.089, la cual debe ser incorporada al registro FUNT, reajustada al término del ejercicio, con ello el contribuyente cumple con su obligación tributaria del impuesto único y sustitutivo.

⁹¹ Instrucciones en la Resolución Ex. N.º 128, de fecha 31.12.2014. Ver Anexo 3 F-50

Ejercicio 2 (Con tasa Variable)

Antecedentes:

Inicio de Actividad realizado el año comercial 2009

Participación: Socio A. 30% y Socio B. 70%

La opción se ejercerá en el mes de julio de 2015 (IPC 2%).

Renta Liquida Imponible año comercial 2014	\$ 35.000.000
Reinversiones recibidas	\$15.000.000
<hr/>	
Remanente FUT al 31.12.2014:	\$50.000.000

Año Comercial	Retiros
2011	0
2012	Sin Actividad
2013	40.000.000
Total	20.000.000

Desarrollo:

(i)	Saldo de FUT (Neto*) determinado al 31.12.2014	\$50.000.000	(+)
(ii)	Reinversiones recibidas durante el año comercial 2014	\$15.000.000	(-)
(iii)	Promedio anual del total de retiros	\$20.000.000	(-)
(iv)	Monto máximo susceptible de acogerse	\$15.000.000	(=)

Cálculo de la tasa variable:

	Tasas Marginales IGC			Suma Tasas	Prom. Simple	Total
	2012	2013	2014			
Socio A	25%	10%	15%	50%	50%/3	17%
Socio B	Exento	25%	25%	50%	35%/2	25%
Tasa Impto. Sustitutivo	22%					

Calculo del promedio ponderado $((17\% \times 35\%) + (25\% \times 65\%))$
 $5,95\% + 16,25\% = 22\%$

Determinación de la Base Imponible.

Monto que se acogerá al régimen. (Reajustado) \$15.300.000

$\$15.000.000 \times 1,020 = \$15.300.000$

Incremento del IDPC \$ 4.067.089

$(\$15.300.000 \times (21/79))$

Base Imponible Determinada \$ 19.367.089

Impuesto Único y Sustitutivo (22%) \$ 4.260.760

$(\$ 19.367.089 \times 22\%)$

Crédito por IDPC (\$ 4.067.089)

Impuesto a declarar. F-50 \$19.560.760

El contribuyente pagará la suma de \$19.560.760 en julio del 2015, gravando una renta de \$19.367.089, la cual debe ser incorporada al registro FUNT, reajustada al término del ejercicio, con ello el contribuyente cumple con su obligación tributaria del impuesto único y sustitutivo.

Conclusión

Luego de nuestra investigación, si bien no alcanzamos con certeza ver los efectos en las empresas tras el cambio de régimen tributario, en términos de gastos reales o pagos de impuestos reales, si logramos comprender cuales serán las mayores dificultades que traerá este cambio de régimen a las empresas y las consecuencias tras la eliminación del artículo 14bis y 14 quáter.

Sabemos que las Micro y pequeñas empresas son de gran importancia para la economía de nuestro país y tras la realización de esta reforma se eliminan sistemas tributarios que las favorecen como el 14bis y 14 quáter (permiten no pagar impuestos por las utilidades que reinviertan). Entregando a cambio un nuevo artículo 14 ter que carga al pequeño empresario con todos los impuestos sin otorgarle beneficio alguno.

La gran mayoría de las micro y pequeñas empresas se encuentran acogidas a los regímenes especiales del artículo 14 bis y artículo 14 quáter es por esto que son muy pocas las que se encuentran acogidas al régimen general. El reemplazo de estos regímenes especiales de tributación las perjudica ya que se ven enfrentadas a un nuevo régimen mucho más complejo que les obliga a pagar PPM el que perjudica su capital de trabajo y que en términos de costos administrativos el régimen anterior les era mucho más beneficioso.

Por otra parte, si bien el Gobierno ha asegurado que el sistema tributario será más simple que el sistema actual, no estamos de acuerdo con esto, ya que se trata de un artículo mucho más extenso que el anterior y más difícil de llevar a cabo, partiendo por saber cuál es el sistema que más le acomode a la empresa, por lo que se deberá incurrir en asesorías que serán más costosas, ya que los expertos tendrán que realizar una profunda evaluación sobre la conveniencia de un sistema u otro, puesto que el tiempo de permanencia en cada régimen es un plazo muy extenso, por lo que se deberá estudiar bien en cual sistema le conviene estar a cada empresa, además se deberán llevar más registros en los nuevos sistemas tributarios, para lo cual se deberá esperar circulares con instrucciones del SII, para saber con detalle cómo operan estos, además tras la eliminación del FUT se deberán conservar estos , ya que los registros históricos no desaparecen.

En la elección de los regímenes tributarios creemos que es mejor optar por el sistema de renta atribuida en empresas pequeñas, en sociedades de responsabilidad limitada, o en empresas en donde los socios son solo personas naturales y que se presume realizarán retiros altos de las utilidades que perciban. Ya que en este sistema se deberá atribuir a los socios la totalidad de la utilidad obtenida tras el pago del impuesto de primera categoría, de todas las empresas con que esté relacionado.

En cambio el sistema parcialmente integrado está pensado para las empresas más grandes que, en general, tienen una política de reinversión y que no distribuyen la totalidad de las utilidades, como las sociedades anónimas. En estos casos, mientras menor sea la distribución de utilidades que hagan, más bajo será el impuesto a pagar. Ya que los socios solo pagaran IGC o IA solo por las rentas que efectivamente se les distribuyen.

Bibliografía

- Reforma tributaria 2014, Gobierno de Chile.
- Decreto Ley N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario Ley n° 20.780
- Artículo 1° transitorio de la Ley N° 18.775, de 1989
- Circular N° 59, de 1991, instrucciones impartidas sobre régimen tributario optativo simplificado establecido en el artículo 14 bis de la Ley de la renta.
- Circular N° 49, de 1997, modificación introducida al artículo 14 bis.
- Circular N°17 de 2007, régimen de tributación y contabilidad simplificada para la determinación de la base imponible del impuesto a la renta al cual pueden acogerse los contribuyentes de la primera categoría y del artículo 14 bis, que cumplan con las condiciones y requisitos que establece el nuevo artículo 14 ter de la Ley de la renta.
- Circular N° 05, de 2009, instrucciones sobre modificaciones introducidas a los artículos 14 bis y 14 ter de la Ley de Impuesto a la Renta.
- Circular N.° 63 2010, instrucciones sobre aumento transitorio de la tasa del impuesto de primera categoría y otras modificaciones incorporadas a la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Circular N° 48, de 2012, Instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley 20.630, del 27 de Septiembre de 2012, a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

- Circular N° 52 de 2014, Instruye sobre las modificaciones de la tasa del Impuesto de Primera Categoría, la gradualidad en que éstas entran en vigencia y sobre las normas relacionadas con los Pagos Provisionales Mensuales de los contribuyentes de la Primera Categoría, a raíz de las modificaciones efectuadas a la Ley sobre Impuesto a la Renta por la Ley N° 20.780 de 2014
- Circular N° 69 de 2014, Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, al régimen tributario de las micro, pequeñas y medianas empresas contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Circular N°70 de 2014, Instruye sobre el régimen opcional y transitorio, vigente durante el año comercial 2015, de pago sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014, y sobre los retiros en exceso que se mantengan en esa fecha.
- Circular N°10 de 2015, Instrucciones sobre las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, efectuadas por la Ley N° 20.780 y que rigen a contar de 1° de enero de 2015.
- Libros:
 - FUT: Fondo de Utilidades Tributables Luis Catrilef Epuyao
 - Samuel Vergara H, “Teoría general de la planificación tributaria y estudios de casos”.
- Páginas web
 - www.sii.cl
 - www.sistematributario.cl
 - www.cetuchile.cl
 - www.tesischilenas.cl
 - www.transtecnia.cl

Anexos

Anexo 1: Tabla Impuesto global complementario año tributario 2015

Renta Imponible Anual		Factor	Cantidad a Rebajar (No incluye crédito 10% de 1 UTA derogado por n°3 artículo único Ley n°19.753, D.O 28.09.2001)
Desde	Hasta		
De \$0,00	\$6.998.076,00	Exento	\$0,00
6.998.076,01	15.551.280,00	0,04	279.923,04
15.551.280,01	25.918.800,00	0,08	901.974.,24
25.918.800,01	36.286.320,00	0,135	2.327.508,24
36.286.320,01	46.653.840,00	0,23	5.774.708,64
46.653.840,01	62.205.120,00	0,304	9.227.092,80
62.205.120,01	77.756.400,00	0,355	12.399.553,92
77.756.400,01	Y MAS	0,40	15.898.591,92
Unidad Tributaria		Mes de Diciembre 2014 = 43.198	
		Anual (12x \$43.198) = \$518.376	

Anexo 2: Calculo ejemplo 1.1 y ejemplo 1.2

Ejemplo 1.1

Sistema de renta		
Anterior	Atribuida	Parcialmente Integrado
IDPC 300.000.000x0,2 =60.000.000	IDPC 300.000.000x0,25 =75.000.000	IDPC 300.000.000x0,27 =81.000.000
Reinversión 300.000.000x0,7 =210.000.000	Reinversión 300.000.000x0,7 =210.000.000	Reinversión 300.000.000x0,7 =210.000.000
Crédito por reinversión 0	Crédito por reinversión 210.000.000x0,2 =42.000.000	Crédito por reinversión 210.000.000x0,5 =105.000.000 Tope 98.000.000
Nueva base imponible 300.000.000-0 =300.000.000	Nueva base imponible 300.000.000-42.000.000 =258.000.000	Nueva base imponible 300.000.000-98.000.000 =202.000.000
Impuesto final 300.000.000x0,2 =60.000.000	Impuesto final 258.000.000x0,25 =64.500.000	Impuesto final 202.000.000x0,27 =54.540.000
Ahorro de impuesto 60.000.000-60.000.000 = 0	Ahorro de impuesto 75.000.000-64.500.000 = 10.500.000	Ahorro de impuesto 81.000.000- 54.540.000 =26.460.000
Tasa efectiva $\frac{60.000.000}{300.000.000} = 20\%$	Tasa efectiva $\frac{64.500.000}{300.000.000} = 21,5\%$	Tasa efectiva $\frac{54.540.000}{300.000.000} = 18,18\%$

Ejemplo 1.2

Sistema de renta		
Anterior	Atribuida	Parcialmente Integrado
IDPC 300.000.000x0,2 =60.000.000	IDPC 300.000.000x0,25 =75.000.000	IDPC 300.000.000x0,27 =81.000.000
Crédito por reinversión 0	Crédito por reinversión 300.000.000x0,2 =60.000.000	Crédito por reinversión 300.000.000x0,5 =150.000.000 Tope 98.000.000
Nueva base imponible 300.000.000-0 =300.000.000	Nueva base imponible 300.000.000-60.000.000 =240.000.000	Nueva base imponible 300.000.000-98.000.000 =202.000.000
Impuesto final 300.000.000x0,2 =60.000.000	Impuesto final 240.000.000x0,25 =60.000.000	Impuesto final 202.000.000x0,27 =54.540.000
Ahorro de impuesto 60.000.000-60.000.000 = 0	Ahorro de impuesto 75.000.000-60.000.000 = 15.000.000	Ahorro de impuesto 81.000.000- 54.540.000 =26.460.000
Tasa efectiva $\frac{60.000.000}{300.000.000} = 20\%$	Tasa efectiva $\frac{60.000.000}{300.000.000} = 20\%$	Tasa efectiva $\frac{54.540.000}{300.000.000} = 18,18\%$

Anexo 3: Impuesto Sustitutivo

IMPTO. UNICO Y/O SUSTITUTIVO LEY 20.780												
69	Impuesto sustitutivo sobre rentas acumuladas (N° 1 ó 3, del N° 11, del numeral I) del artículo tercero transitorio, de la Ley N° 20.780)	Determinación de la base susceptible de acogerse a la opción			Base susceptible de acogerse a la opción	Base Imponible afecta al Impuesto Sustitutivo	Tasa	Crédito por Impuesto 1° Categoría	Impuesto a Pagar			
		FUT al 31.12.2014	(+)	801		805	32%	808	810	(+)		
		Reinv. en saldo FUT	(-)	802	804							
		Promedio de Retiros o distribuciones	(-)	803		806	807	809	811	(+)		
70	Impuesto único y sustitutivo sobre retiros en exceso (N° 4, del N° 11, numeral I), del artículo tercero transitorio, de la Ley N.° 20.780)				812	813	32%		814	(+)		

Fuente: Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

Anexo 4: Significado de siglas o abreviaciones utilizadas

A.T: Año Tributario

CPT: Capital Propio Tributario

D°: Derecho

DEV: Devolución

EIRL: Empresa individual de responsabilidad limitada

FUF: Fondo de diferencia entre depreciación normal y depreciación acelerada

FUT: Fondo de Utilidades Tributables

FUNT: Fondo de Utilidades No Tributables

IA: Impuesto Adicional

IDPC: Impuesto de Primera Categoría

IGC: Impuesto Global Complementario

INR: Ingreso No Renta

IPC: Índice de Precios al Consumidor

IVA: Impuesto al valor agregado

LIR: Ley de Impuesto a la Renta

REST: Restitución

RLI: Renta Liquida Imponible

SII: Servicio de Impuestos Internos

UF: Unidad de fomento

UTM: Unidad Tributaria Mensual

UTA: Unidad Tributaria Anual