



UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA

**“ANÁLISIS DE LA CARGA TRIBUTARIA GLOBAL DE LOS SISTEMAS
PARCIALMENTE INTEGRADO Y SISTEMA RENTA ATRIBUIDA EN LOS
CONTRIBUYENTES FINALES”**

TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO AUDITOR, LICENCIADO
EN SISTEMAS DE INFORMACIÓN Y CONTROL DE GESTIÓN.

TESISTA: FRANCISCA ALEJANDRA MILLÓN AGUILERA

PROFESOR GUÍA: CARLOS VERGARA LASNIBAT

VALPARAÍSO, OCTUBRE 2017

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	5
CAPÍTULO 1.....	6
MARCO TEÓRICO	6
1. Antecedentes	6
1.1 Concepto de Sistema tributario	7
1.2 Sistema Integrado	7
1.1.1 Antecedentes Generales	9
1.1.1.1 Concepto de renta atribuida	9
1.1.1.2 Que contribuyentes pueden acogerse al sistema de renta atribuida.....	10
1.1.1.3 Que contribuyentes no pueden acogerse al sistema de renta atribuida.....	10
1.1.1.4 Contribuyentes que inicien actividades a contar del 1 de enero de 2017.....	10
1.1.1.5 Formalidades	10
1.1.1.6 Contribuyentes que por defecto quedan acogidos al sistema de renta atribuida	11
1.1.1.7 Permanencia en el régimen al que se encuentren sujetos por opción o por defecto	12
1.1.1.8 Tipo de impuesto	12
1.1.1.9 Determinación de la renta líquida.....	12
1.1.1.10 Forma en que se debe atribuir la renta	15
1.1.1.11 Registros que se deberán llevar las empresas sujetas al régimen de renta atribuida.....	19
1.1.2 Antecedentes Generales	24
1.1.2.1 Sistema Parcialmente Integrado	24
1.1.2.2 Que contribuyentes pueden acogerse al sistema parcialmente integrado	24
1.1.2.3 Que contribuyentes no pueden acogerse al sistema parcialmente integrado	25
1.1.2.4 Contribuyentes que inicien actividades a contar del 1 de enero de 2017.....	25
1.1.2.5 Formalidades	25
1.1.2.6 Contribuyentes que por defecto se acogen al sistema parcialmente integrado...	26
1.1.2.7 Permanencia en el régimen al que se encuentren sujetos por opción o por defecto	26
1.1.2.8 Tipo de impuesto	27
1.1.2.9 Determinación de la renta líquida imponible	27
1.1.2.10 Tributación que afecta a los contribuyentes finales	31
1.1.2.11 Tratados de doble tributación	37
1.1.2.12 Registros que debe llevar el contribuyente acogido al régimen parcialmente integrado	39

CAPÍTULO II.....	43
ANÁLISIS DE LA INVESTIGACIÓN	43
2. Planteamiento del problema	43
2.1 Objetivos de la investigación.....	44
2.1.1 Objetivo general	44
2.1.2 Objetivos específicos:	44
2.2 Propuesta Metodológica	45
Etapa 1: Recopilación de información	45
Etapa 2: Sistematización de la información	45
Etapa 3: Sujeto de investigación.....	45
Etapa 5: Modelación de casos	48
Etapa 6: Análisis y discusión de resultados	48
Etapa 7: Conclusiones	48
ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS	49
Objetivo Específico N° 1.....	49
Objetivo Específico N° 2.....	56
CONCLUSIONES	66
BIBLIOGRAFIA	70
ANEXOS.....	74
1.- Mapa Conceptual del Marco Teórico	74
2.- Tabla de cálculo Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional	75
3.- Referencias:	76

RESUMEN

Es muy común por estos días preguntarse ¿Para qué sirve una reforma tributaria?, o más bien ¿Qué es una reforma tributaria? Como en todos los países del mundo, el estado chileno también necesita generar recursos para financiar el gasto público, lo cual significa mantener ingresos para la salud pública, educación, transporte entre otros; lo que constituye la principal razón del por qué el país necesita una reforma tributaria. Otra opción sumamente válida es redistribuir la carga que colocan los impuestos en la ciudadanía, subiéndola a unos y bajándola a otros.

La reforma tributaria que hoy se discute en Chile tiene varios objetivos, uno de ellos es mejorar la equidad en la recaudación del impuesto, es decir, que dos personas que ganen el mismo ingreso paguen la misma cantidad de impuesto y que las personas que ganen más ingreso paguen proporcionalmente más impuesto que las que ganan menos. Recaudar ingresos para financiar la reforma educacional que propone el gobierno actual, reformas en el sector salud y otros sectores sociales, y eliminar el déficit estructural del 1% del PIB que tiene Chile, para llevarlo a presupuesto equilibrado. Estos son algunos de los objetivos de esta reforma tributaria que traen consigo el nacimiento de nuevos regímenes de tributación, el sistema parcialmente integrado y el sistema renta atribuida, sin duda uno de los grandes cambios que contempla la Ley 20.780 de la Reforma Tributaria, lo cual necesariamente implica un mayor conocimiento por parte del contribuyente.

Con la presente investigación se podrá evaluar si se cumple la equidad tributaria que promete la reforma, tras la incorporación de estos nuevos regímenes de tributación, y cómo afecta la carga fiscal a los contribuyentes finales, de acuerdo al régimen al cual se hayan acogido.

CAPÍTULO 1

MARCO TEÓRICO

1. Antecedentes

La Ley 20.780 de la Reforma Tributaria publicada en septiembre de 2014 modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario chileno, entre sus principales cambios destacan:

- Creación de nuevos regímenes de renta: Sistema parcialmente integrado y sistema de renta atribuida
- Beneficios para las micro, pequeñas y medianas empresas: Postergación del pago del IVA y Sistema de Tributación Simplificada 14 ter.
- IVA en materia inmobiliaria
- Norma Anti elusión

“Una reforma tributaria es cuando la autoridad económica introduce cambios sustantivos al sistema tributario que tiene el país, es decir: puede cambiar la manera en que se cobran los impuestos y también los impuestos mismos”. José Yáñez (2014).

Una forma más simple se entendería como, “Las políticas internas de cada gobierno y sus economías son las que determinan si se debe o no modificar esta estructura, entonces a esto se le llama “reforma tributaria”, Abecia (2011).

“Las reformas tributarias pueden servir a diferentes objetivos en la práctica. Pueden servir para recaudar más ingresos para el Estado, para que financie un gasto mayor en actividades prioritarias para la población. O bien para mejorar la simplicidad, la equidad o la eficiencia del sistema tributario. Pueden servir para redistribuir la carga que colocan los impuestos en la ciudadanía, subiéndola a unos y bajándola a otros. También para traspasarle recursos a los privados, en caso de que se juzgue necesario por razones económicas, reduciendo los impuestos que se aplican en un momento del tiempo”. José Yáñez (2014).

La Ley 20.780 de la Reforma Tributaria (septiembre de 2014) y la Ley 20.899 de Simplificaciones de la Reforma Tributaria (febrero de 2016) tienen los siguientes objetivos:

1. Aumentar la carga tributaria en 3% del PIB, para financiar con ingresos permanentes gastos permanentes.
2. Avanzar en equidad tributaria mejorando la distribución del ingreso.
3. Introducir nuevos y más eficientes incentivos de ahorro a la inversión.
4. Impulsar medidas para disminuir la evasión y elusión tributaria.

La ley estipula que, “Los contribuyentes obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa podrán optar por aplicar las disposiciones de las letras A) o B) de este artículo”, haciendo referencia al artículo 14 de la ley de la renta.

1.1 Concepto de Sistema tributario

El concepto de sistema tributario, definido por Héctor Villegas (1992) señala que, “El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época.” (p.513).

También se entiende que, “Es el conjunto, racional, coherente de normas, principios institucionales que regula las relaciones que se originan por la aplicación de los tributos de un país” Manrique (2014). O bien como el conjunto de leyes, reglas y normas que regulan la tributación de las actividades económicas.

1.2 Sistema Integrado

El sistema tributario en nuestro país, es un sistema integrado, el cual consiste en la integración entre el impuesto de primera categoría que afecta a las rentas obtenidas por la empresa (IDPC) y los impuestos finales que deben pagar sobre dichas rentas los propietarios, comuneros, socios o accionistas de éstas (IGC o IA), y que se desprende de lo establecido en el artículo 20 de la LIR, al señalar que el IDPC “*podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3 y 63*”.

1.1.1 Sistema de renta atribuida

La Ley señala como “régimen de renta atribuida” o “régimen de la letra A” al régimen de renta efectiva, con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría (en adelante IDPC) en los impuestos finales.

A contar del 1 de enero de 2017, la Ley modifica el concepto de renta, incluyendo dentro de este a los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación. Incorporando en este concepto, las utilidades o incrementos de patrimonio que se atribuyan.

En relación a lo anterior la Ley también señala, que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la Ley de la Renta (en adelante LIR) se gravarán con el Impuesto Global Complementario (en adelante ICG) o Impuesto Adicional (en adelante IA), sobre las rentas que les sean atribuidas por la empresa al término del año comercial respectivo, incluyéndose dentro de estas, aquellas que sean percibidas, devengadas, o le sean a su vez “atribuidas” a dicha empresa en la misma oportunidad.

Cuadro 1: Sistema Renta Atribuida.

Propietarios, socios, accionistas o comuneros de un contribuyente que puede acogerse al régimen del Art. 14 letra A de la LIR	- Personas naturales con domicilio o residencia en Chile (esto es, contribuyentes de IGC) - Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile (esto es, contribuyentes de IA)
Naturaleza jurídica de un contribuyente que puede acogerse al régimen de Renta Atribuida del art. 14 letra A de la LIR:	 14 A EI – EIRL – Cm – SpA – Establecimientos permanentes (58 N°1 LIR) – SP (excluidas SCA)
Tipos de empresas, según su régimen de tributación, en las que puede invertir un contribuyente sujeto al régimen del Art. 14 A	- 14 A: sólo excepcionalmente, si el 14 A que invierte es una persona natural que actúa como EI, pues sólo en tal caso la empresa 14 A que recibe la inversión cumplirá el requisito de tener un propietario persona natural domiciliado o residente en Chile; o si el 14 A que invierte es un EP constituido en Chile, pues en tal caso su propietario será un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile - 14 B - 14 C N°1: Contribuyente que determina renta efectiva sin contabilidad completa - 14 C N°2: Contribuyente acogido a Renta Presunta: sólo excepcionalmente, si el 14 A que invierte es una persona natural que actúa como Empresario individual, pues sólo en tal caso la empresa acogida a Renta Presunta que recibe la inversión cumplirá el requisito de tener un propietario persona natural - 14 ter letra A)

Fuente: Circular N° 49, 2016

1.1.1 Antecedentes Generales

1.1.1.1 Concepto de renta atribuida

La Ley de la renta en el párrafo 2°, del N 2° del artículo 2 señala que 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 aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente”.

1.1.1.2 Que contribuyentes pueden acogerse al sistema de renta atribuida

- Empresarios individuales
- Empresas individuales de responsabilidad limitada
- Contribuyentes del artículo 58, N° 1
- Las comunidades y sociedades de personas

1.1.1.3 Que contribuyentes no pueden acogerse al sistema de renta atribuida

- Las sociedades anónimas, abiertas o cerradas.
- Las sociedades en comandita por acciones.
- Toda sociedad que tenga entre sus socios, accionistas o comuneros a otra empresa o sociedad domiciliada en Chile.

1.1.1.4 Contribuyentes que inicien actividades a contar del 1 de enero de 2017

Los contribuyentes que inicien actividades a contar del 1 de enero de 2017, deberán ejercer la opción durante los 2 meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, de acuerdo a lo establecido en el artículo 68 del Código Tributario.

1.1.1.5 Formalidades

a) Empresarios Individuales, EIRL y contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio, suscrita por el contribuyente, o mediante la aplicación disponible en el sitio web sii.cl, para tal efecto.

b) Comunidades: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por la totalidad de los comuneros, quienes deben adoptar por

unanimidad dicha decisión. También pueden ejercer la opción mediante la aplicación disponible en el sitio web sii.cl para tal efecto, en cuyo caso deben contar con la declaración suscrita por la totalidad de los comuneros, la cual deben presentar cuando el Servicio se los solicite.

c) Sociedades de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), y Sociedades por Acciones: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar además una escritura pública en que conste el acuerdo unánime sobre el ejercicio de la opción de la totalidad de los socios o accionistas. También pueden ejercer la opción mediante la aplicación disponible en el sitio web sii.cl para tal efecto, en cuyo caso igualmente deben contar con la escritura pública correspondiente, la cual deben presentar cuando el Servicio se los solicite.

Las Sociedades por Acciones, al ejercer la opción del sistema atribuido, deben cumplir con el requisito de que sus accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, y con el requisito de que su pacto social no contenga una estipulación expresa que permita un quórum distinto a la unanimidad de los accionistas para aprobar la cesibilidad de sus acciones a cualquier persona o entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile.

1.1.1.6 Contribuyentes que por defecto quedan acogidos al sistema de renta atribuida

Quedarán por defecto, sujetos al régimen de renta atribuida los siguientes contribuyentes, cuyos propietarios, comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile y que no hayan ejercitado la opción:

i) El Empresario Individual;

ii) La Empresa Individual de Responsabilidad Limitada;

iii) Las Comunidades, cualquiera sea su origen;

iv) Las Sociedades de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones).

1.1.1.7 Permanencia en el régimen al que se encuentren sujetos por opción o por defecto

La norma señala que una vez que los contribuyentes hayan ejercido la opción por uno de los regímenes establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, o bien, cuando por defecto se encuentren sujetos a uno de esos regímenes de tributación, según lo analizado en el número precedente, el contribuyente deberá permanecer en el régimen general respectivo durante un período de a lo menos 5 años comerciales consecutivos. Transcurrido dicho periodo, el contribuyente se podrá cambiar al régimen general alternativo, debiendo para tal efecto cumplir con los requisitos y formalidades que establece el inciso 6°, del artículo 14 de la LIR.

1.1.1.8 Tipo de impuesto

La Ley N° 20.780 modificó el artículo 20 de la LIR aumentando en forma gradual la tasa del IDPC. A partir del año comercial 2017, ésta alcanza una tasa de 25%.

En consecuencia, tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, el IDPC se determinará aplicando sobre la Renta Líquida Imponible (en adelante RLI) la tasa general correspondiente al 25%.

1.1.1.9 Determinación de la renta líquida

Para la determinación de la Renta Líquida Imponible la Ley indica que los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, deben determinar la RLI afecta al IDPC de acuerdo al mecanismo establecido en el Párrafo 3°, del Título II de la LIR, considerando lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de dicha ley y demás normas legales. Al respecto, se hace mención sobre aquellas normas que se han visto modificadas por la Ley, y que tienen una incidencia en la determinación de la RLI.

a) Modificaciones al artículo 33 de la LIR

- i) Deducción por gastos rechazados afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR.

Las cantidades correspondientes a gastos rechazados, se gravan en la propia empresa con un impuesto único de 40% de acuerdo al numeral I del inciso 1° del artículo 21, y de acuerdo a las partidas gravadas conforme al numeral I del inciso 3 del citado artículo se afectarán con el IGC o IA, más una tasa adicional del 10%.

- ii) Retiros o dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas, que forman parte de la RLI.

La Ley N° 20.780 incorporó un N° 5 nuevo al artículo 33 de la LIR, esto fue con el objeto de establecer la nueva forma en que los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa deberán atribuir las rentas o cantidades afectas al IGC o IA que perciban a título de retiros o dividendos desde otras empresas.

- b) Deducción a la RLI por la que pueden optar las micro, pequeñas y medianas empresas, cuando cumplan los requisitos legales.

La Ley establece un incentivo al ahorro para las micro, pequeñas y medianas empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR, que se encuentren sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la misma ley.

Este beneficio consiste en la posibilidad de que estos contribuyentes efectúen una deducción de la RLI con el IDPC hasta por un monto equivalente al 50% de dicha RLI, que se mantenga invertida en la empresa. A su vez la Ley señala que en ningún caso podrá exceder de una suma equivalente a 4.000 Unidades de Fomento (UF), según el valor de esta al último día del año comercial respectivo.

La norma establece que la RLI mantenida en la empresa corresponde al valor positivo que resulte de restar a la RLI determinada conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, todas las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas durante el mismo ejercicio comercial, actualizadas por variación experimentada por el índice de precios al Consumidor (IPC) entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes

anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo, independientemente de las cantidades o registros a los cuales resulten imputados tales retiros, remesas o distribuciones, esto es, sea que estos deban gravarse o no con los impuestos de la LIR.

Para acceder al beneficio mencionado en el párrafo precedente, las empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR, deberán cumplir los siguientes requisitos copulativos al término del año comercial respectivo:

- i) Tener un promedio anual de ingresos de su giro no superior a 100.000 UF en los tres últimos ejercicios comerciales, incluido aquel respecto del cual se pretende invocar la referida deducción.
- ii) Que los ingresos obtenidos durante el año comercial respecto del cual se invoca la deducción, provenientes de las inversiones efectuadas en derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, rentas derivadas de la participación en contratos de asociación o cuentas en participación, o las que provengan de instrumentos de renta fija, no excedan en su conjunto de un monto equivalente al 20% del total de ingresos del ejercicio.
- iii) Que se manifieste expresamente la voluntad de acogerse al beneficio, en la forma que establezca este Servicio mediante resolución, y dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta respectiva. Esta circunstancia deberá verificarse por cada año en que el contribuyente decida acogerse a este beneficio.

c) Imputación de pérdidas tributarias conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR.

A partir del 1 de enero de 2017, la Ley 20.780 modifica el N°3 del artículo 31 de la LIR, sustituyendo el inciso 2° de este numeral por 4 nuevos incisos, pasando los anteriores 3° y 4° a ser los nuevos incisos 6° y 7°.

La señalada modificación ha tenido por objeto regular la forma en que deben ser imputadas las pérdidas tributarias sufridas por el contribuyente, determinando los casos

en que se tendría derecho a la imputación o devolución del IDPC pagado sobre las utilidades que resulten absorbidas por dichas pérdidas.

Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el N° 3, del artículo 31 de la LIR, se debe distinguir entre:

- i) Pérdidas materiales: Corresponde a aquellas pérdidas sufridas por el negocio o empresa, comprendiéndose dentro de estas a las que provienen de delitos contra la propiedad, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del N° 3 del artículo 31 de la LIR.
- ii) Pérdida tributaria del ejercicio (PT): Corresponde al resultado negativo que se obtiene en la aplicación del mecanismo de determinación de la RLI establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.
- iii) Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores: Corresponde a la pérdida tributaria determinada durante el año comercial inmediatamente anterior, que no absorbió utilidades de acuerdo a lo indicado en el numeral anterior.

De acuerdo con la modificación legal analizada, a contar del 1 de enero de 2017, la Pérdida Tributaria en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, procediendo solamente su imputación a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, debidamente incrementadas en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62, todos de la LIR, en caso que dichas rentas no sean suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto de tal ejercicio según lo señalado en el numeral iii) precedente y así sucesivamente.

1.1.1.10 Forma en que se debe atribuir la renta

La norma señala, que para efectos de determinar la forma de atribuir la renta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, se debe efectuar la siguiente distinción:

a) Empresas con un único propietario o accionista:

Se encuentran en esta situación las EI, las EIRL, el establecimiento permanente, así como las SpA cuando existe un único accionista.

En todos estos casos, debe atribuirse el total de la renta respectiva al dueño de la empresa individual, al titular de la EIRL, al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, y al único accionista propietario del 100% de las acciones de una SpA, según corresponda.

b) Empresas con más de un comunero, socio o accionista:

Se encuentran en esta situación las Cm, SP (excluidas las sociedades en comandita por acciones), las SpA con más de un accionista, todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

b.1) Regla de atribución en base al acuerdo de las partes:

La atribución de rentas deberá efectuarse en la forma en que los comuneros, socios o accionistas hayan acordado repartir las utilidades de la empresa. Para que proceda esta forma de atribuir la renta, deben cumplirse los siguientes requisitos copulativos:

i) Que exista un acuerdo expreso

El acuerdo sobre la forma en que se efectuará el reparto de utilidades debe constar expresamente en el contrato social o en los estatutos de la sociedad, según corresponda, y en el caso de comunidades en una escritura pública que se otorgue al efecto. Tratándose de sociedades, se deberán cumplir las solemnidades legales exigidas para la validez de este tipo de cláusulas contractuales o estatutarias.

Se hace presente que para poder aplicar esta regla de atribución en un año comercial determinado, deberá haberse cumplido este requisito con anterioridad al término del mismo.

- iii) Que se haya informado al Servicio Impuesto Internos, en la forma y plazo que establezca mediante resolución.

Según la referida norma legal, el contribuyente deberá haber informado al SII sobre el acuerdo respecto de la forma de repartir las utilidades en la empresa, siendo aplicable lo dispuesto en el N° 6, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. De acuerdo con esta última norma, tal información deberá ser presentada en la forma y plazo que este Servicio establecerá mediante resolución.

A diferencia del requisito anterior, su cumplimiento se verificará con posterioridad a la fecha en que deben atribuirse las rentas, pero con anterioridad a la fecha en que deben presentarse las declaraciones anuales de impuesto a la renta.

b.2) Regla residual de atribución.

En caso que no pueda aplicarse la regla de atribución señalada en el numeral anterior, sea porque no existe el acuerdo expreso, o éste no ha sido informado al Servicio en la forma y oportunidad señaladas, las rentas deberán ser atribuidas en la misma proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. Si sólo algunos de los socios o accionistas han pagado a la sociedad la parte del capital al que se han obligado, la atribución de rentas se efectuará sólo respecto de los socios o accionistas que han suscrito y pagado todo o una parte de su obligación de aporte, en la proporción que a cada uno corresponda sobre el capital efectivamente pagado.

En tales casos, y sólo para efectos de calcular la proporción correspondiente a cada socio o accionista que haya enterado su aporte, se entenderá que el capital corresponde al 100% del capital efectivamente pagado.

Si el capital solamente se encuentra suscrito y pendiente de pago en su totalidad, la atribución de rentas se efectuará a todos los socios o accionistas, en la proporción en que hayan acordado enterar dicho capital.

Tratándose de comunidades, cuando no pueda aplicarse la primera regla de atribución, ésta se efectuará en la proporción de la cuota o parte que a cada comunero corresponda sobre el bien adquirido en comunidad.

3) Tributación que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, sobre las rentas determinadas por éstas.

De acuerdo a la tributación que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sobre las rentas percibidas o devengadas por éstas, o bien, sobre las rentas que les hayan sido atribuidas a las mismas, se sujeta a lo dispuesto por dicha norma y a las siguientes instrucciones:

a) Rentas o cantidades que se gravan con el IGC o IA.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de sociedades por acciones, cuyas empresas se encuentran sujetas al régimen de renta atribuida, quedarán gravados con el IGC o IA, según corresponda, sobre las siguientes rentas o cantidades:

i) Sobre las rentas que la empresa, comunidad o sociedad les atribuya conforme a las reglas de la letra A), del artículo 14 de la LIR y demás disposiciones legales, correspondientes a rentas o cantidades percibidas o devengadas en el mismo ejercicio por la empresa, o a rentas que le hayan sido atribuidas desde otras empresas sujetas a las disposiciones del N°1 de la letra C), del artículo 14 de la LIR, o a la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, según corresponda.

- ii) Sobre todas las rentas o cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, siempre que no se trate de rentas exentas de IGC o IA, según corresponda, de ingresos no constitutivos de renta, o de cantidades que ya han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.

1.1.1.11 Registros que se deberán llevar las empresas sujetas al régimen de renta atribuida

Para el control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, y con el objeto de mantener un detalle de las cantidades que se encuentran liberadas de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución, así como también para determinar en qué oportunidad tales retiros, remesas o distribuciones se afectan con el IGC o IA, según corresponda, y el crédito por IDPC a que éstas tendrán derecho, se establece la obligación para estos contribuyentes de efectuar y mantener los siguientes registros.

- a) Rentas Atribuidas Propias (RAP).

En este registro, los contribuyentes deberán efectuar las siguientes anotaciones, según corresponda:

a.1) Rentas propias que deben ser atribuidas.

Estas sumas se anotarán al término del año comercial respectivo, incluyendo.

- i) El saldo positivo de la Renta Líquida Imponible
- ii) Las rentas o cantidades afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, percibidas por la empresa a título de retiros o distribuciones efectuadas desde empresas, comunidades o sociedades.
- iii) Las rentas percibidas o devengadas por la empresa que se encuentren exentas del IDPC.

- iv) Otras cantidades percibidas o devengadas por la propia empresa durante el año comercial respectivo, que no haya formado parte de la RLI o de las rentas exentas del IDPC, pero que igualmente se encuentren gravadas con IGC o IA, según corresponda.

La sumatoria de estas rentas o cantidades, conforman la renta generada u obtenida por la propia empresa durante el año comercial respectivo, la que debe ser atribuida a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, y se sumará al remanente de dichas cantidades proveniente del ejercicio anterior que se mantengan acumuladas en la empresa.

a.2) Imputación de gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR.

La norma indica que al término del año comercial respectivo, se deberá rebajar de este registro, siguiendo el orden cronológico en que hayan sido pagadas durante dicho año, las cantidades a que se refiere el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, reajustados de acuerdo a la variación experimentada por el IPC entre el mes que precede al de su pago, retiro o desembolso, y el mes anterior al de término del ejercicio.

Esta imputación se efectúa a todo evento, considerando que tales sumas disminuyen el Capital Propio Tributario de la empresa y no forman parte de las rentas o cantidades susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, y por tanto, deben rebajarse con el objeto de reflejar el saldo neto de dichas utilidades que se mantienen disponibles en la empresa.

b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (FUF).

Los contribuyentes que apliquen el régimen de depreciación acelerada a que se refiere el N° 5 y/o 5 bis del artículo 31 la LIR, solo considerarán dicha depreciación para los efectos de la primera categoría. Por lo tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará como una renta afecta a IGC o IA para la imputación de retiros, remesas o distribuciones.

Cabe señalar que el cálculo de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada debe ser determinada activo por activo, anotando en este registro el total de la diferencia por cada bien en el periodo respectivo, incrementando o disminuyendo, según

corresponda, el remanente de tal diferencia proveniente del ejercicio inmediatamente anterior que no haya sido retirada, remesada o distribuida, reajustada por variación anual del IPC. De estas diferencias se rebajarán las cantidades que corresponden a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada de los bienes, siempre que las primeras diferencias no hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas previamente.

c) Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX).

En este registro, los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, según corresponda:

i) Las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por el contribuyente, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

ii) Los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas. A su vez formarán parte de estos ingresos los retiros y dividendos percibidos que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR.

En este registro deberá incorporarse como remanente inicial al 1° de enero de 2017, las rentas acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en el registro Fondo de Utilidades No Tributables (en adelante FUNT), clasificando las rentas de acuerdo a su naturaleza en los siguientes términos:

- Las rentas exentas del registro FUNT se incorporarán como exentas del registro REX.
- Los ingresos no rentas y aquellas que se afectaron con el impuesto de primera categoría en carácter de único del registro FUNT se incorporarán como ingresos no renta del registro REX.

D) Saldo Acumulado de Créditos (SAC).

Este registro tiene por objeto llevar un control de los créditos por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y/o los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR.

Cabe tener presente, que en ningún caso formará parte de los créditos que se controlan en este registro, el IDPC correspondiente a la RLI del ejercicio, por cuanto, dicho impuesto se imputará como crédito contra el IGC o IA, según corresponda, que se determine en el mismo ejercicio sobre la renta que se atribuye a los propietarios, comuneros, socios o accionistas respectivos.

Por lo tanto, el saldo acumulado de créditos podrá estar conformado, de aquellos créditos generados a partir el de 1 de enero de 2017 en adelante, como también de aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 proveniente de los créditos acumulados en el registro del Fondo de Utilidades Tributables, los cuales contienen créditos contra los impuestos de primera categoría y de aquellos créditos contra los impuestos finales respectivamente

e) Registro y control del saldo de FUT, FUNT, FUR y de retiros en exceso pendientes de tributación que mantenga la empresa al 31 de diciembre de 2016.

De acuerdo a lo establecido en las disposiciones transitorias de la Ley N° 20780, los contribuyentes sujetos al IDPC que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, deberán determinar al 31 de diciembre de 2016 e informar al servicio mediante declaración jurada que deberá ser presentada antes del 15 de marzo de 2017, en la forma que se establecerá por resolución los siguientes antecedentes:

- i) El saldo de utilidades que se registren en el FUT a que se refiere a la letra a), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 13 de diciembre de 2016, el crédito e incremento por IDPC que corresponde sobre

dichas utilidades, así como el saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales.

- ii) El saldo de utilidades que se registre en el FUR a que se refiere el inciso 2° de la letra b), del N°3 de la letra A), del artículo 14 de la LIR según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, el crédito e incremento por IDPC que corresponde sobre dichas utilidades, así como el saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales, según proceda.
- iii) El saldo de utilidades que se registre en el FUNT a que se refiere el inciso 1° de la letra b), del N°3 del artículo 14 de la LIR según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, identificando las rentas exentas del IGC o IA, y los ingresos no constitutivos de renta, incluyendo dentro de estas las cantidades que se afectaron con el IDPC en carácter de único. Adicionalmente a ello cuando el contribuyente opte por el pago del impuesto sustitutivo al FUT, deberá considerar como rentas que cumplieron su tributación e incorporarlas al registro FUNT en una columna separada, en atención a que dichas rentas no deben ser consideradas en el orden de imputación de acuerdo al artículo 14 de la LIR.
- iv) El saldo de retiros en excesos que se mantengan en la empresa al 31 de diciembre de 2016 como pendientes de tributación, con identificación del socio que efectuó tales retiros o de su cesionario.
- v) El saldo de utilidades correspondientes a la diferencia entre la depreciación acelerada y normal a que se refiere el N°5, del artículo 31 de la LIR, según su texto vigente al 13 de diciembre de 2016, originada producto de la aplicación de lo dispuesto en los Ns 5 y 5 bis de dicho artículo.
- vi) El monto que se determine por la diferencia positiva que resulte de restar al valor positivo del CPT determinados al 31 de diciembre de 2016, el saldo de FUT, FUR y FUNT a que se refieren los numerales i) al iii) precedentes y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, re ajustados de acuerdo a la variación

del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectuó el aporte, aumento o disminución y el mes de noviembre de 2016.

1.1.2 Antecedentes Generales

1.1.2.1 Sistema Parcialmente Integrado

La Ley define como “régimen de imputación parcial de crédito” o “régimen de la letra B” al régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial de crédito por IDPC en los impuestos finales.

La norma menciona que el régimen de tributación del impuesto a la renta contenido en la LIR mantiene su principal característica, que es la integración existente entre el IDPC que afecta a las rentas obtenidas por la empresa y los impuestos finales que deben pagar sobre dichas rentas los propietarios, comuneros, socios o accionistas de éstas, y se desprende de lo establecido en el artículo 20 de la LIR, al señalar que el IDPC *“podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo a las normas de los artículos 56, N°3 y 63”*. De acuerdo a ello, en el régimen de imputación parcial de crédito, tal como su nombre lo indica, la integración es parcial, por cuanto como regla general, sólo una parte del IDPC soportado por la empresa podrá ser imputado en contra de los impuestos finales.

Por lo tanto, de acuerdo a lo expresado precedentemente el sistema parcialmente integrado es un régimen de tributación general que establece que los dueños de las empresas deben tributar sobre la base de los retiros efectivos de utilidad que realizan desde éstas. Sin embargo, y a diferencia del régimen de renta atribuida, los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a imputar como crédito un 65% del impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa respectiva.

1.1.2.2 Que contribuyentes pueden acogerse al sistema parcialmente integrado

Todos los contribuyentes de Primera Categoría pueden acogerse al sistema parcialmente integrado.

Quedan excluidos aquellos contribuyentes que no obstante obtener rentas afecta al Impuesto de Primera Categoría carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas. Es el caso de Corporaciones y Fundaciones y de empresas en que el Estado tenga el 100% de su propiedad.

1.1.2.3 Que contribuyentes no pueden acogerse al sistema parcialmente integrado

- Sociedades anónimas abiertas o cerradas
- Sociedades en comandita por acciones
- Y, en general, aquellos contribuyentes en los cuales al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

1.1.2.4 Contribuyentes que inicien actividades a contar del 1 de enero de 2017

Al igual que en el régimen renta atribuida, los contribuyentes que inicien actividades a contar del 1 de enero de 2017, deberán ejercer la opción durante los 2 meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, de acuerdo a lo establecido en el artículo 68 del Código Tributario.

1.1.2.5 Formalidades

a) Empresarios Individuales, EIRL y contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio, suscrita por el contribuyente, o mediante la aplicación disponible en el sitio web sii.cl, para tal efecto.

b) Comunidades: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por la totalidad de los comuneros, quienes deben adoptar por unanimidad dicha decisión. También pueden ejercer la opción mediante la aplicación disponible en el sitio web sii.cl para tal efecto, en cuyo caso deben contar con la declaración suscrita por la totalidad de los comuneros, la cual deben presentar cuando el Servicio se los solicite.

c) Sociedades de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), y Sociedades por Acciones: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar además una escritura pública en que conste el acuerdo unánime sobre el ejercicio de la opción de la totalidad de los socios o accionistas. También pueden ejercer la opción mediante la aplicación disponible en el sitio web sii.cl para tal efecto, en cuyo caso igualmente deben contar con la escritura pública correspondiente, la cual deben presentar cuando el Servicio se los solicite.

Las Sociedades por Acciones, al ejercer la opción del sistema atribuido, deben cumplir con el requisito de que sus accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, y con el requisito de que su pacto social no contenga una estipulación expresa que permita un quórum distinto a la unanimidad de los accionistas para aprobar la cesibilidad de sus acciones a cualquier persona o entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile.

1.1.2.6 Contribuyentes que por defecto se acogen al sistema parcialmente integrado

Todos los contribuyentes afectos al artículo 14 de la LIR que no tengan la calidad jurídica y composición societaria indicada en el punto 1.1.1.4 quedarán sujetos al régimen general de tributación que da cuenta la letra B) del artículo 14 de la LIR.

Así por ejemplo, quedan por defecto en el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las Sociedades por Acciones integradas sólo por accionistas personas naturales y los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR.

1.1.2.7 Permanencia en el régimen al que se encuentren sujetos por opción o por defecto

La norma señala que una vez que los contribuyentes hayan ejercido la opción por uno de los regímenes establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, o bien, cuando por defecto se encuentren sujetos a uno de esos regímenes de tributación, según lo analizado en el número precedente, el contribuyente deberá permanecer en el régimen general respectivo durante un período de a lo menos 5 años comerciales consecutivos.

Transcurrido dicho periodo, el contribuyente se podrá cambiar al régimen general alternativo, debiendo para tal efecto cumplir con los requisitos y formalidades que establece el inciso 6°, del artículo 14 de la LIR.

1.1.2.8 Tipo de impuesto

La Ley N°20.780 modificó el artículo 20 de la LIR aumentando en forma gradual la tasa del IDPC. A partir del año comercial 2017, ésta alcanza un 25%. Las instrucciones del Servicio relativas a esta modificación particular se encuentran contenidas en la Circular N° 52, de 2014.

No obstante lo anterior, el artículo cuarto de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 y Circular referenciada, señalan que los contribuyentes que se encuentren sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, aplicarán una tasa de 25,5% sobre las rentas obtenidas durante el año comercial 2017, y un 27% sobre las rentas obtenidas a contar del año comercial 2018.

1.1.2.9 Determinación de la renta líquida imponible

Para la determinación de la Renta Líquida Imponible la Ley indica que los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, deben determinar la RLI afecta al IDPC de acuerdo al mecanismo establecido en el Párrafo 3°, del Título II de la LIR, considerando lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de dicha ley y demás normas legales. Al respecto, se hace mención sobre aquellas normas que se han visto modificadas por la Ley, y que tienen una incidencia en la determinación de la RLI.

a) Modificaciones al artículo 33 de la LIR

- i) Las cantidades correspondientes a gastos rechazados, se gravan en la propia empresa con un impuesto único de 40% de acuerdo al numeral I del inciso 1° del artículo 21, y de acuerdo a las partidas gravadas conforme al numeral I del inciso 3 del citado artículo se afectarán con el IGC o IA, más una tasa adicional del 10%.

ii) Retiros o dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas

La norma hace mención que cuando se trate de retiros o dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas, se aplicará la exención y/o deducción que establece el N° 1 del artículo 39 como también la letra a) del N°2 del artículo 33, ambos de la LIR, según corresponda.

Esta circular destaca, que en términos generales un contribuyente acogido a este régimen de imputación parcial no puede participar en otra empresa sujeta al régimen de renta atribuida, porque este último régimen solo admite a propietarios que sean contribuyentes del IGC o IA. Sin embargo en una situación de excepción se encuentran las personas naturales que ejerzan una actividad como empresarios individuales acogidos al régimen del artículo 14 letra B) y que inviertan en otra empresa acogida al régimen del artículo 14 letra A) de la LIR, y los contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR, que constituyen en Chile un establecimiento permanente (en adelante EP).

De acuerdo a lo mencionado en el párrafo precedente, es importante señalar que en si se produce la situación descrita, no significará que las atribuciones de rentas recaigan sobre el empresario individual o sobre el EP afectos al IDPC, sino sobre la persona natural quien es el contribuyente del IGC, o sobre el contribuyente del artículo 58 N°1 quien es el contribuyente del IA. Lo anterior, con el objeto de que dichas rentas atribuidas tributen con el impuesto final en el mismo ejercicio de su generación, sin requerir registros especiales que resulten innecesarios considerando que se produce el mismo efecto impositivo.

b) Deducción a la RLI por la que pueden optar las micro, pequeñas y medianas empresas, cuando cumplan los requisitos legales.

La Ley establece un incentivo al ahorro para las micro, pequeñas y medianas empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR, que se encuentren sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la misma ley.

Este beneficio consiste en la posibilidad de que estos contribuyentes efectúen una deducción de la RLI con el IDPC hasta por un monto equivalente al 50% de dicha RLI,

que se mantenga invertida en la empresa. A su vez la Ley señala que en ningún caso podrá exceder de una suma equivalente a 4.000 Unidades de Fomento (UF), según el valor de esta al último día del año comercial respectivo.

b.1) Agregado a renta líquida imponible por concepto de retiros, remesas o distribuciones posteriores.

Los contribuyentes acogidos al régimen de la letra B), del artículo 14 que hayan hecho uso del beneficio que contempla dicha disposición legal, consistente en rebajar de su renta líquida imponible aquella parte de ella que no ha sido retirada, remesada o distribuida, deberán efectuar el siguiente ajuste a contar del año posterior al uso del beneficio.

Los contribuyentes que se encuentren en la situación descrita, deberán agregar en la determinación de la RLI del año siguiente o de los subsiguientes de haber invocado el beneficio, una cantidad anual equivalente al 50% del monto de los retiros, remesas o distribuciones, afectos al IGC o IA que se haya efectuado durante el ejercicio respectivo. Sin embargo, en el caso que los retiros se, remesas o distribuciones hayan sido imputados al registro REX, no se deberá realizar el ajuste comentado.

El agregado de tales cantidades a la RLI tiene por objeto gravar aquella parte de la renta que no se afectó con el IDPC en el año de su generación, pero que con posterioridad está siendo retirada, remesa o distribuida a los propietarios, y en consecuencia, ha dejado de estar invertida en la empresa.

A través de este mecanismo los contribuyentes repondrán la renta líquida no gravada en su oportunidad con el IDPC, por lo tanto, el agregado deberá efectuarse hasta contemplar la suma deducida de la renta líquida imponible por aplicación de la norma en comento.

Cuadro N°2: Ejemplo incentivo al ahorro para las micro, pequeñas y medianas empresas.

<u>Año 2018</u>		<u>Año 2019</u>	
RLI (Art. 29 al 33)	\$ 100.000	RLI (Art. 29 al 33)	\$ 100.000
Retiros del ejercicio	<u>-\$ 25.000</u>	Retiros del ejercicio	<u>-\$ 30.000</u>
RLI invertida en la empresa	\$ 75.000	RLI invertida	\$ 70.000
RLI (Art. 29 al 33)	\$ 100.000	RLI (Art. 29 al 33)	\$ 100.000
Deducción por incentivo al ahorro (\$75.000 x 50%)	<u>-\$ 37.500</u>	Deducción por incentivo al ahorro (\$70.000 x 50%)	<u>-\$ 35.000</u>
RLI Final	\$ 62.500	Reverso deducción RLI por retiros (\$30.000 x 50%)	<u>\$ 15.000</u>
IDPC, según tasa	27%	RLI Final	\$ 80.000
	\$ 16.875	IDPC, según tasa	27%
			\$ 21.600
<u>Control inversiones 14 ter, letra C</u>			
Inversión año 2018	\$ 37.500		
Inversión año 2019	\$ 35.000		
Rev deducción RLI año 2019	<u>-\$ 15.000</u>		
Saldo por reversar	\$ 57.500		
<u>Nota :</u>			
1. La deducción por incentivo al ahorro del artículo 14 ter, letra C) de la LIR, corresponde a la cantidad menor entre el 50% de la renta líquida invertida en la empresa o 4000 UF.			
2. El saldo por reversar debe ser reajustado anualmente por la variación del IPC, para su ajuste en la renta líquida imponible.			
3. El ejemplo está desarrollado bajo el supuesto de un IPC igual a cero.			

Fuente: Circular N° 49, 2016

C) Imputación de pérdidas tributarias conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR

A partir del 1 de enero de 2017, la Ley 20.780 modifica el N°3 del artículo 31 de la LIR, sustituyendo el inciso 2° de este numeral por 4 nuevos incisos, pasando los anteriores 3° y 4° a ser los nuevos incisos 6° y 7°.

La señalada modificación ha tenido por objeto regular la forma en que deben ser imputadas las pérdidas tributarias sufridas por el contribuyente, determinando los casos en que se tendría derecho a la imputación o devolución del IDPC pagado sobre las utilidades que resulten absorbidas por dichas pérdidas.

Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el N° 3, del artículo 31 de la LIR, se debe distinguir entre:

- i) Pérdidas materiales: Corresponde a aquellas pérdidas sufridas por el negocio o empresa, comprendiéndose dentro de estas a las que provienen de delitos contra la propiedad, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del N° 3 del artículo 31 de la LIR.
- ii) Pérdida tributaria del ejercicio (PT): Corresponde al resultado negativo que se obtiene en la aplicación del mecanismo de determinación de la RLI establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.
- iii) Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores: Corresponde a la pérdida tributaria determinada durante el año comercial inmediatamente anterior, que no absorbió utilidades de acuerdo a lo indicado en el numeral anterior.

De acuerdo al N° 3 del artículo 31 de la LIR, a contar del 1 de enero de 2017, la pérdida tributaria en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, procediendo solamente su imputación a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, debidamente incrementadas, y finalmente, en el caso que dichas rentas no sean suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiendo como un gasto de tal ejercicio, y así sucesivamente.

1.1.2.10 Tributación que afecta a los contribuyentes finales

De acuerdo a la tributación que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de crédito, quedarán gravados con el IGC o IA, según corresponda, sobre las rentas o cantidades que, a cualquier título, retiren, remesen o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, siempre que no se trate de rentas exentas de IGC o IA, según corresponda, de ingresos no constitutivos de renta, o de cantidades que ya han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.

- a) Tributación de los contribuyentes gravados con el IGC, sobre los retiros o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos.

i) Contribuyentes gravados.

Estarán gravados con el IGC los contribuyentes personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, que sean empresarios individuales, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, por los retiros o dividendos afectos al IGC efectuados desde estas empresas, comunidades o sociedades.

ii) Determinación de la base imponible del IGC.

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 1°, del N° 1, del artículo 54 de la LIR, los contribuyentes anteriormente, deben incorporar en la determinación de la renta bruta global, las rentas o cantidades percibidas o retiradas por éstos, que correspondan a rentas imponibles determinadas de acuerdo con las normas de las categorías que establece la misma ley.

Esta norma, establece en su inciso 7° que se incluyen también todas las demás rentas que se encuentren afectas al IGC, y que no estén señaladas de manera expresa en alguno de los numerales del referido artículo.

De esta forma, los retiros o dividendos percibidos por los contribuyentes de este impuesto, cuando se trate de cantidades afectas al IGC, conforme a lo dispuesto en el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán formar parte de la renta bruta global.

Además, cuando proceda aplicar el crédito por IDPC establecido en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 de la LIR, correspondiente a los retiros o dividendos señalados, se agregará también en la determinación de la renta bruta global como incremento un monto equivalente al referido crédito.

Cabe mencionar que, conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 54 de la LIR, estos contribuyentes deberán considerar en la renta bruta global, los retiros o dividendos que se encuentren exentos del IGC, para el sólo efecto de aplicar la escala progresiva del referido tributo, sin perjuicio del derecho al crédito proporcional correspondiente a estas rentas, según lo dispuesto en la misma norma legal antes señalada.

iii) Tasa del impuesto.

Se gravarán sobre el conjunto de rentas afectas a IGC, aplicando la escala de tasas establecida en el artículo 52 de la LIR.

De acuerdo a lo mencionado en el párrafo precedente el artículo 52 establece lo siguiente, “Se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto global complementario sobre la renta imponible determinada en conformidad al párrafo 2º de este Título, de toda persona natural, residente o que tenga domicilio o residencia en el país, y de las personas o patrimonios a que se refieren los artículos 5º, 7º y 8º, con arreglo a las siguientes tasas:

Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias anuales, estarán exentas de este impuesto;

Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias anuales, 4%;

Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias anuales, 8%;

Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias anuales, 13,5%;

Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias anuales, 23%;

Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias anuales, 30,4%;

Sobre la parte que exceda de 120 unidades tributarias anuales, 35%.

iv) Casos en que procede la restitución, a título de débito fiscal, de una suma equivalente al 35% del crédito por IDPC que haya correspondido.

La LIR establece la obligación para el contribuyente de IGC, de restituir una cantidad equivalente al 35% del crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando se trate de aquel IDPC que gravó la RLI determinada a partir del año comercial

2017 por una empresa sujeta al señalado régimen, restitución que se hará a título de débito fiscal, y que para todos los efectos legales se considerará mayor IGC.

Dentro de esta clase de créditos se encuentra el IDPC que gravó la RLI determinada por la empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017. Asimismo, forman parte de esta clase, el crédito por IDPC que corresponda de acuerdo al párrafo primero del N° 3, del artículo 56 de la LIR, sobre los retiros, dividendos o participaciones percibidas desde otras empresas sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando tal crédito corresponda al IDPC que gravó la RLI determinada por dichas empresas, y así sucesivamente, según corresponda. Es decir, dicho crédito por IDPC siempre tiene su origen, en aquel impuesto que gravó la RLI determinada por una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En estos casos, el IDPC que paga la empresa sobre la RLI, se incorpora al término del año comercial respectivo, momento en que se determina dicha RLI. Tratándose del crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros, dividendos o participaciones percibidas, éste se incorporará al referido registro al término del año comercial en que dichas rentas o cantidades sean percibidas, sin aplicar reajuste alguno a dicho crédito por ese periodo.

Ahora bien, la obligación de restituir procederá en los siguientes casos:

- i) Cuando el crédito por IDPC se impute en contra del IGC, o contra cualquier otro impuesto que deba declararse anualmente, y
- ii) Cuando dicho crédito no se impute en la forma antes indicada, y se solicite la devolución del mismo.

Las empresas, comunidades o sociedades desde las cuales se efectúen retiros de utilidades o distribuciones de dividendos, deberán certificar a sus propietarios, comuneros,

socios o accionistas el monto del crédito por IDPC y si éste se encuentra sujeto o no a la referida obligación de restitución.

b) Tributación de los contribuyentes gravados con el IA, sobre los retiros, remesas o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos.

i) Contribuyentes gravados.

Estarán gravados con el IA los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, por los retiros, remesas o dividendos afectos a IA efectuados desde las respectivas empresas, comunidades o sociedades.

ii) Determinación de la base imponible afecta al IA.

Según lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 62 de la LIR, para determinar la base imponible afecta a IA, los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 y del inciso 1° del artículo 60, ambos de la LIR, deberán sumar al conjunto de rentas afectas a este impuesto, las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas por el respectivo establecimiento permanente, comunidad o sociedad, sujetos al régimen de imputación parcial de crédito, siempre que se trate de cantidades afectas al referido impuesto.

De acuerdo a lo dispuesto en el N° 2, del artículo 58 de la LIR, los accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, se gravarán con el IA por las cantidades que las respectivas sociedades les acuerden distribuir a cualquier título, siempre que se trate de cantidades afectas al referido IA.

Además, cuando proceda aplicar el crédito establecido en el artículo 63 de la LIR, correspondiente a los retiros, remesas o dividendos señalados, se agregará en la determinación de la base imponible de IA como incremento un monto equivalente al referido crédito.

iii) Tasa del impuesto.

De conformidad con lo dispuesto en el N° 1 del artículo 58 y en el inciso 1° del artículo 60, ambos de la LIR, la tasa aplicable sobre las rentas señaladas, es de un 35% sobre el total de rentas retiradas, remesadas o distribuidas al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, incrementadas en una cantidad equivalente al crédito por IDPC, cuando corresponda aplicar dicho crédito.

- iv) Casos en que procede la restitución, a título de débito fiscal, de una suma equivalente al 35% del crédito por IDPC que haya correspondido.

Según lo establecido en el inciso 3°, del artículo 63 de la LIR, el contribuyente de IA tiene la obligación de restituir una cantidad equivalente al 35% del crédito por IDPC que ha tenido derecho a imputar contra el IA, cuando éste proviene de los retiros, remesas o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la misma ley, cuando se trate de aquel IDPC que gravó la RLI determinada a partir del año comercial 2017 por una empresa sujeta al mismo régimen, restitución que se hará a título de débito fiscal, y que para todos los efectos legales se considerará mayor IA.

Dicha restitución deberá efectuarse a través de la declaración anual de impuesto a la renta que presente el contribuyente, a excepción de los contribuyentes que sean accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, en cuyo caso la restitución operará en la forma que establece el N° 4, del artículo 74 de la LIR.

Dentro de esta clase de créditos, según ya se ha señalado, se encuentra el IDPC que gravó la RLI determinada por la empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017. Asimismo, forman parte de esta clase, el crédito por IDPC que corresponda de acuerdo a los párrafos 1° y 2°, del artículo 63 de la LIR, sobre los retiros, dividendos o participaciones percibidas desde otras empresas sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando tal crédito corresponda al IDPC que gravó la RLI determinada por dichas empresas, y así sucesivamente, según corresponda. Es decir, dicho crédito por IDPC siempre tiene su origen, en aquel impuesto que gravó la RLI determinada por una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

No obstante lo anterior, no procederá aplicar dicha restitución del 35% del crédito por IDPC, cuando los retiros, remesas o dividendos gravados con el IA, sean percibidos por un contribuyente de dicho tributo a quién le resulten aplicables las normas contenidas en un convenio para evitar la doble tributación que Chile haya suscrito y se encuentre vigente con el país en el cual éste reside, en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto. Al respecto es importante destacar, que de conformidad al artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899 de 2016, a partir del 1° de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, tampoco se aplicará la obligación de restitución a los contribuyentes del IA residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017 un convenio para evitar la doble tributación internacional, aunque aún no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea sociedades les acuerden distribuir a cualquier título, siempre que se trate de cantidades afectas al referido IA.

Además, cuando proceda aplicar el crédito establecido en el artículo 63 de la LIR, correspondiente a los retiros, remesas o dividendos señalados, se agregará en la determinación de la base imponible de IA como incremento un monto equivalente al referido crédito.

1.1.2.11 Tratados de doble tributación

Cabe señalar que los tratados de doble tributación corresponden a instrumentos jurídicos internacionales suscritos entre dos Estados, que se incorporan al ordenamiento jurídico interno de cada uno de ellos y que tienen por finalidad eliminar o aminorar la doble tributación internacional que afecta o dificulta el intercambio de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas, beneficiando exclusivamente a las personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en alguno de los Estados Contratantes.

En términos generales, estos convenios se aplican a los impuestos que gravan la renta y al patrimonio, y los procedimientos que contemplan para eliminar o aminorar la doble tributación son los siguientes:

1. Se concede la potestad tributaria exclusiva a uno de los Estados Contratantes para gravar la renta o el patrimonio, ya sea al Estado donde la empresa tiene su domicilio o residencia o al Estado donde la renta se origina o tiene su fuente;
2. Se concede la potestad tributaria a ambos Estados Contratantes, pero estableciendo una tasa límite con la cual el Estado de la fuente puede gravar determinadas rentas (intereses, regalías) y,
3. Se contempla una norma en la cual los Estados Contratantes se comprometen a evitar la doble tributación, en los casos en que una renta es gravada en ambos Estados, a través de la concesión de créditos o exenciones por los impuestos pagados en el otro Estado Contratante.

Los convenios que Chile mantiene con otros estados para evitar la doble imposición son los siguientes:

Vigentes

- Argentina
- Australia
- Austria
- Bélgica
- Brasil
- Canadá
- Colombia
- Corea
- China
- Croacia
- Dinamarca
- Ecuador
- España
- Francia
- Irlanda
- Italia
- Japón
- Malasia
- México

- Noruega
- Nueva Zelanda
- Paraguay
- Perú
- Polonia
- Portugal
- Reino Unido
- República Checa
- Rusia
- Sudáfrica
- Suecia
- Suiza
- Tailandia

Suscrito pero no vigente

- Uruguay
- Estados Unidos

1.1.2.12 Registros que debe llevar el contribuyente acogido al régimen parcialmente integrado

La norma señala que para el control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, y con el objeto de mantener un detalle de las cantidades que se encuentran liberadas de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución, así como también para determinar en qué oportunidad tales retiros, remesas o distribuciones se afectan con el IGC o IA, según corresponda, y el crédito por IDPC a que éstas tendrán derecho, se establece la obligación para estos contribuyentes de efectuar y mantener los siguientes registros.

a) Rentas o cantidades Afectas al IGC o IA (RAI).

En este registro se anotarán todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representan un incremento del capital propio tributario en ésta, y que en

caso de ser efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con IDPC, IGC o IA, según corresponda.

La forma de determinar las cantidades a anotar en este registro RAI puede resumirse de la siguiente forma:

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

Cuadro N° 3: Ejemplo Registro RAI

Fuente: “Circular N° 49”

b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

Los contribuyentes que apliquen el régimen de depreciación acelerada a que se refiere el N° 5 y/o 5 bis del artículo 31 de la LIR, solo considerarán dicha depreciación para los efectos de la determinación de la Renta Líquida de la Primera Categoría. Por lo tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará como una renta afecta a IGC o IA para la imputación de retiros, remesas o distribuciones.

c) Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)

En este registro, los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, según corresponda:

i) Las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por el contribuyente, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

ii) Los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

iii) Los retiros y dividendos percibidos que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR.

iv) Los retiros o dividendos con cargo al registro RAP, de empresas acogidas al régimen de renta atribuida, en consideración a que la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las califica como ingreso no constitutivo de renta. Sin embargo, estas cantidades deberán ser controladas en una columna separada dentro de los ingresos no renta, con el objeto de certificarlas como tales, pero con la característica de que han sido gravadas con los impuestos de la LIR. Dicha certificación tiene especial relevancia en el caso que los propietarios deseen invocar como crédito los impuestos pagados en Chile en sus respectivos países.

d) Saldo Acumulado de Créditos (SAC)

Este registro tiene por objeto llevar un control de los saldos totales de crédito por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR.

La suma total del SAC en este registro originado a contar del 1 de enero de 2017, está compuesta por dos clases de créditos, la primera corresponde al saldo de los créditos no sujetos a la obligación de restitución, y la segunda a créditos que están sujetos a dicha obligación, los que deberán controlarse separadamente en este registro.

Por lo tanto en este registro se debe distinguir entre:

i) SAC no sujeto a la obligación de restitución

La norma indica que deberán incorporarse aquellos créditos por IDPC determinados conforme al párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1 y 2 del artículo 63, ambos de la LIR, cuya imputación contra el IGC o IA, según corresponda, no origina la obligación de restituir una parte de dicho crédito.

iii) SAC sujeto a la obligación de restitución.

En esta parte del registro se debe incorporar la suma del monto del IDPC que haya afectado a la empresa o sociedad durante el año comercial respectivo sobre la RLI, el cual constituye el crédito por IDPC establecidos en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, que de acuerdo a lo establecido en el párrafo final y tercero, de dichos artículos respectivamente, en caso de otorgarse a los contribuyentes del IGC o IA, según corresponda, implica la obligación de restituir una cantidad equivalente al 35% del monto total del referido crédito por IDPC, a título de débito fiscal, y que para todos los efectos legales se considera un mayor IGC o IA determinado al contribuyente, según corresponda.

CAPÍTULO II

ANÁLISIS DE LA INVESTIGACIÓN

2. Planteamiento del problema

La Ley 20.780 de la Reforma Tributaria (septiembre de 2014) y la Ley 20.899 de Simplificaciones de la Reforma Tributaria (febrero de 2016), traen consigo una serie de cambios al sistema tributario chileno, entre ellos dos nuevos regímenes de tributación el sistema de renta atribuida y el sistema parcialmente integrado, que entran en vigencia el 1 de enero de 2017. Los contribuyentes tienen distintas alternativas: optar por uno de los dos regímenes, si es que cumplen con los requisitos, o aceptar el régimen que por defecto la ley les establezca.

Debido a lo precedente surge la incertidumbre de preguntarse ¿cuál es el régimen al cual me conviene optar como contribuyente?, por lo cual nace la iniciativa de analizar los Sistemas tributarios que comenzaran a regir desde el año 2017 en Chile, Sistema parcialmente integrado o parcialmente integrado y sistema de renta atribuida, verificando como afecta la carga tributaria al contribuyente final.

Por lo anteriormente expuesto el propósito de la investigación se basa en analizar la carga tributaria global de los sistemas tributarios (Sistema parcialmente integrado y Sistema de renta atribuida), en los contribuyentes finales, verificando si se cumple con el gran objetivo que plantea la Reforma tributaria “avanzar en equidad tributaria mejorando la distribución del ingreso” Bachelet, (2014:1).

2.1 Objetivos de la investigación

2.1.1 Objetivo general

Analizar la carga tributaria global de los sistemas parcialmente integrado y sistema renta atribuida, evaluando cuál es el efecto en los contribuyentes finales.

2.1.2 Objetivos específicos:

1. Describir el sistema parcialmente integrado y sistema de renta atribuida, comprendiendo de manera general de que trata cada uno de ellos, a través de un análisis bibliográfico de la Circular N° 49 del año 2016.
2. Demostrar de manera cuantitativa el efecto que produce la aplicación de cada sistema en los contribuyentes finales, seleccionados estos según tamaño, a través de casos modelados.

2.2 Propuesta Metodológica

La propuesta metodológica, es de tipo cualitativo, con alcance de comprensión, basada en la información obtenida en relación a los nuevos sistemas de tributación en Chile, tras la reforma tributaria. Se llevara a cabo mediante las siguientes etapas:

Etapla 1: Recopilación de información

La recopilación de información se basará en:

La Ley 20.780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

La Ley 20.899, Sobre Simplificaciones de la Reforma tributaria.

Circular N° 49

Páginas Web asociadas a la reforma tributaria.

Etapla 2: Sistematización de la información

Los criterios de orden de la información son los siguientes:

- Sistema tributario
 - Sistema de renta atribuida
 - Antecedentes generales
 - Determinación de la renta líquida imponible
 - Registros
 - Sistema semi integrado
 - Antecedentes generales
 - Determinación de la renta líquida imponible
 - Registros

Etapla 3: Sujeto de investigación

El estudio analizará uno de los grandes cambios establecidos por la reforma tributaria, publicada en septiembre de 2014, a través de análisis documental.

Para el análisis documental se consideraran los siguientes documentos:

- Ley 20.780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. (Septiembre 2014)
- La Ley 20.899, Sobre Simplificaciones de la Reforma tributaria. (2016)
- Circular N° 49, emitida a través del servicio de impuestos internos.

Etapa 4: Categoría y subcategoría de análisis

CATEGORÍA	SUB CATEGORÍA	SUB SUB CATEGORÍA	SUB SUB SUB CATEGORÍA
Sistema Tributario	Sistema Renta Atribuida	Antecedentes generales	Concepto de Renta Atribuida
			Que contribuyentes pueden acogerse al sistema renta atribuida
			Que contribuyentes no pueden acogerse al sistema renta atribuida
			Plazo para acogerse al sistema renta atribuida
			Formalidades
			Contribuyentes que queden por defecto acogidos al sistema renta atribuida
			Permanencia en el regimen
			Tipo de impuesto
			Determinación de la renta líquida
			Forma en que se debe atribuir la renta
			Registros
	Sistema Parcialmente Integrado	Antecedentes generales	Que contribuyentes pueden acogerse al sistema Parcialmente Integrado
			Que contribuyentes no pueden acogerse al sistema Parcialmente Integrado
			Plazo para acogerse al sistema Parcialmente Integrado
			Formalidades
			Contribuyentes que queden por defecto acogidos al sistema Parcialmente Integrado
			Permanencia en el regimen
			Tipo de impuesto
			Determinación de la renta líquida
			Tributación que afecta a los contribuyentes finales
			Tratados para evitar la doble tributación
			Registros
Sistema Integrado			

Etapas 5: Modelación de casos

Se efectuarán casos modelados, donde se considerará una sociedad acogida al sistema renta atribuida y otra sociedad acogida a sistema parcialmente integrado. Luego se realizará el cálculo de los impuestos finales, entendiéndose por impuestos finales Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, efectuando una comparación entre ambas cargas tributarias que afectan al contribuyente.

Etapas 6: Análisis y discusión de resultados

En esta etapa se busca concluir respecto de la etapa anterior, por lo tanto se efectuará una comparación entre los casos modelados realizados precedentemente, analizando cuáles son los principales factores influyentes en la toma de decisión a la hora de acogerse a uno u otro régimen de tributación.

Etapas 7: Conclusiones

En esta etapa se procederá a publicar los resultados obtenidos respecto de la información analizada y a través de los casos modelados efectuados, basándose principalmente en los objetivos que se propusieron al inicio de la investigación.

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Objetivo Especifico N° 1

Describir el sistema parcialmente integrado y sistema de renta atribuida, comprendiendo de manera general de que trata cada uno de ello, a través de un análisis bibliográfico de la Circular N° 49 del año 2016.

En este objetivo se busca comprender las características generales de cada uno de los nuevos regímenes de tributación, que incorpora la reforma tributaria. Para ello se efectuó un análisis bibliográfico, conforme a la circular N° 49.

Cabe señalar que la circular N° 49, emitida por el Servicio de Impuestos Internos instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1 de enero de 2017.

La principal modificación introducida a la Ley sobre Impuesto a la Renta, dice relación con la forma en que deberán tributar los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

De acuerdo a lo anterior es importante definir qué se entiende por los siguientes términos:

- Propietarios: Una persona jurídica o persona física que cuenta con los derechos de propiedad sobre un bien. Un propietario es dueño de la cosa y tiene su titularidad.
- Comunero: Persona que tiene conjuntamente con otras derechos de igual naturaleza sobre un grupo de bienes que configuran o conforman una universalidad jurídica. Cada comunero será solidariamente responsable de la declaración y de los impuestos de la Ley de la Renta que afecten a las rentas obtenidas por la comunidad o sociedad de hecho.

- Socio: Individuo que está asociado con otro u otros con algún interés común o que es miembro de una sociedad de personas de cualquier tipo.
- Accionista: Persona natural o jurídica que posee acciones representativas de una parte del capital de una sociedad. Su responsabilidad y derechos se limitan al número de acciones que posea.

Al efectuar el análisis bibliográfico de las características generales de cada régimen de tributación, se consideró que los siguientes puntos son los más relevantes de la circular, ya que se entiende que tienen una interpretación más profunda por parte de la norma.

- 1) Definición de sistema renta atribuida
- 2) Definición de sistema parcialmente integrado
- 3) Quienes pueden optar por acogerse al sistema renta atribuida
- 4) Quienes pueden optar por acogerse al sistema parcialmente integrado
- 5) Quienes están obligados a acogerse al sistema renta atribuida
- 6) Quienes están obligados a acogerse al sistema parcialmente integrado
- 7) Opción que por defecto la ley determina uno u otro sistema

1) Definición de sistema renta atribuida

La Ley señala como “régimen de renta atribuida” o “régimen de la letra A” al régimen de renta efectiva, con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales.

A su vez también determina que se entiende 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 aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente”.

Por lo tanto es importante comprender que se entiende por atribuir. En el ámbito jurídico se entiende por atribuir, al causante o generador de algo, en este caso ese algo se entiende que es “renta”. Un socio, comunero o accionista es el generador o causante de la renta, por lo tanto se le debe atribuir la renta que está generando.

En consecuencia, a partir del 1 de enero de 2017, los socios, comuneros, o accionistas de las sociedades acogidas al sistema renta atribuida, deberán tributar por las rentas que se les atribuyan en el mismo periodo en que sean generadas, sean estas retiradas o no.

En consiguiente se determina que los contribuyentes acogidos al sistema renta atribuida, tendrán derecho a imputar como crédito en los impuestos finales el 100% del IDPC pagado.

Cabe mencionar que se entiende por impuestos finales, el Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional.

Se entiende que el IGC es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría. Afecta a los contribuyentes cuya renta neta global exceda de 13,5 UTA. Su tasa aumenta progresivamente a medida que la base imponible aumenta. Se aplica, cobra y paga anualmente.

El Impuesto Adicional afecta a las personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile. Se aplica con una tasa general de 35% y opera en general sobre la base de la renta atribuida, retiros, distribuciones o remesas de rentas al exterior, que sean de fuente chilena.

2) Sistema parcialmente integrado

Para entender a qué se refiere la norma, cuando hace mención a un sistema parcialmente integrado debemos partir de la premisa, que nuestro sistema en Chile es un sistema integrado. Entendiéndose por sistema integrado aquella integración existente entre el impuesto de primera categoría que afecta a las rentas obtenidas por la empresa y los impuestos finales que deben pagar sobre dichas rentas los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas y que así lo indica el artículo 20 de la Ley de la Renta, al señalar que el impuesto de primera categoría “podrá ser imputado a los impuestos global complementario o adicional de acuerdo a las normas de los artículos 56, N°3 y 63”.

La circular que interpreta la Ley de la reforma tributaria señala que el régimen de imputación parcial de crédito, tal como su nombre lo indica, la integración es parcial, por

cuanto, como regla general, sólo una parte del impuesto de primera categoría soportado por la empresa podrá ser imputado en contra de los impuestos finales.

Como análisis a este punto, cabe mencionar que en primera instancia siempre se tiene derecho a utilizar como crédito un 100% del impuesto de primera categoría pagado. Sin embargo se pueden presentar las siguientes situaciones.

Situación N° 1

Los propietarios, socios, accionistas o comuneros que deban pagar impuesto global complementario, tienen derecho a utilizar como crédito el 100% del impuesto de primera categoría pagado, sin embargo tienen la obligación de restituir al fisco un 35% de este, por lo tanto, solo pueden imputar como crédito contra el impuesto global complementario un 65% del impuesto de primera categoría pagado. Es por esto que la norma lo define como imputación parcial.

Situación N° 2

Los propietarios, socios, accionistas o comuneros que deban pagar impuesto adicional, con los cuales Chile no tenga un convenio o acuerdo para evitar la doble tributación, tienen derecho a utilizar como crédito el 100% del impuesto de primera categoría pagado, sin embargo al igual que en el caso anterior estarán obligados a restituir al fisco un 35% de este, pudiendo imputar como crédito contra el impuesto global complementario un 65% del impuesto de primera categoría pagado.

Situación 3

Los propietarios, socios, accionistas o comuneros que deban pagar impuesto adicional, con los cuales Chile mantenga un acuerdo para evitar la doble tributación, podrán imputar como crédito contra el impuesto adicional el 100% del impuesto de primera categoría pagado, hasta el año 2019, una vez que se cumpla este plazo, si el acuerdo para evitar la doble tributación no ha sido ratificado, es decir no se ha concretado el convenio, los propietarios, socios, accionistas o comuneros estarán obligados a restituir al fisco un 35% del impuesto de primera categoría pagado, pudiendo imputar como crédito contra el impuesto adicional, solo el 65% de este.

Los propietarios, socios, accionistas o comuneros que deban pagar impuesto adicional, con los cuales Chile mantenga un convenio para evitar la doble tributación, podrán

imputar como crédito contra el impuesto adicional el 100% del impuesto de primera categoría pagado.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto se determina que los contribuyentes acogidos al sistema parcialmente integrado, si bien tendrán derecho a utilizar como crédito el 100% del IDPC pagado, tendrán la obligación de restituir al fisco el 35% de dicho impuesto. No obstante en los casos señalados precedentemente, en los cuales se tenga un convenio o acuerdo para evitar la doble tributación con nuestro país.

3) Quienes pueden acogerse al sistema Renta Atribuida

La norma indica que las sociedades que pueden acogerse al sistema renta atribuida son:

- Empresas Individuales, entendiendo que Un “empresario individual” es una entidad integrada por el capital, dedicada a actividades industriales, mercantiles, y no está organizada como una persona jurídica, si no que se encuentra formada por una sola persona natural, es decir, se trata de una empresa individual, empresa unipersonal.
- Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, correspondiente a sociedades de personas en que los socios responden hasta el monto de sus aportes. contempladas en el Código Civil y en el Código de Comercio.
- Sociedades de personas y comunidades, conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.
- Sociedades por Acciones conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. La sociedad por acciones, es una persona jurídica creada por una o más personas mediante un acto de constitución, cuya participación en el capital es representada por acciones.
- Contribuyentes del artículo 58 N° 1 de Ley de la Renta (establecimientos permanentes situados en Chile).

Por lo tanto por regla general sólo pueden acogerse al sistema renta atribuida personas naturales, con domicilio o residencia en Chile y personas naturales, jurídicas o cualquier otro ente sin domicilio o residencia en Chile.

4) Quienes pueden acogerse al Sistema Parcialmente Integrado

La norma indica que todos los contribuyentes de Primera Categoría pueden acogerse al sistema parcialmente integrado.

Quedan excluidos aquellos contribuyentes que no obstante obtener rentas afecta al Impuesto de Primera Categoría carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas. Es el caso de Corporaciones y Fundaciones y de empresas en que el Estado tenga el 100% de su propiedad.

5) Quienes están obligados a acogerse al sistema Renta Atribuida

La norma no hace mención a sociedades que estén obligadas a acogerse al sistema renta atribuida, pero si hace mención a aquellos contribuyentes que quedan excluidos de acogerse al sistema parcialmente integrado, que es el caso de las Fundaciones y Corporaciones mencionados en el párrafo precedente, quienes por defecto tendrán que acogerse al sistema renta atribuida.

6) Quienes están obligados a acogerse al sistema parcialmente integrado

La norma señala que las sociedades obligadas a acogerse al sistema parcialmente integrado son:

- Sociedades anónimas abiertas o cerradas. Es definida en la ley, como una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables.
- Sociedades en comandita por acciones. Esta sociedad se constituye por la reunión de un capital dividido en acciones, que es aportado por socios cuyo nombre no figura en la escritura social.
- Y, en general, aquellos contribuyentes en los cuales al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

En consecuencia, lo que la norma busca es llegar al causante o generador de la renta, es decir llegar al pago de los impuestos finales (IGC o IA). Por lo tanto la manera más efectiva de hacerlo, es determinando como requisito principal para acogerse al sistema renta atribuida, que los propietarios, socios, comuneros o accionistas deban ser personas naturales.

En consideración a lo anterior, el fisco lograría una mayor recaudación en el mismo periodo en que sea generada la renta, sin tener que esperar hasta que se hagan efectivos los retiros.

7) Opción que por defecto la ley determina uno u otro sistema

De acuerdo a lo establecido en el artículo 68 del Código Tributario, los contribuyentes que inicien actividades a contar del 1° de enero de 2017, deberán acogerse durante los 2 meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades.

Por lo tanto si el contribuyente no opta por uno u otro régimen en el plazo mencionado precedentemente por defecto la ley determina el régimen al cual deberán acogerse.

Los contribuyentes que por defecto deberán acogerse al sistema renta atribuida son:

- El Empresario Individual, la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, las Comunidades, las Sociedades de Personas (excluidas las Sociedades en Comandita por Acciones) pasan automáticamente al sistema de Renta Atribuida.
- Las sociedades anónimas (abiertas o cerradas), las sociedades en comandita por acciones, las sociedades por acciones (SpA) o, en general, cualquier sociedad que tenga uno o más socios personas jurídicas domiciliadas en Chile, pasan automáticamente al régimen semi integrado.

Los contribuyentes que por defecto deberán acogerse al sistema parcialmente integrado son:

- Las Sociedades Anónimas (abiertas o cerradas)
- Las Sociedades en Comandita por Acciones
- Las Sociedades por Acciones y los contribuyentes del artículo 58 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (Agencias, Establecimientos Permanentes, etc.)

Por lo tanto se entiende, que lo que busca la norma con esta determinación es certeza jurídica, es decir, tener previsibilidad del contribuyente de las consecuencias jurídicas, como bien lo señala Cesare Beccaria, permite que el sujeto pueda *“juzgar por sí mismo cuál será el éxito de su libertad”*.

De acuerdo a lo señalado en el párrafo precedente, se interpreta que lo que lo que busca el fisco es certeza jurídica respecto de la recaudación fiscal que se obtendrá a raíz de la incorporación de los nuevos sistemas de tributación y a su vez los contribuyentes buscan tener certeza de la carga fiscal que les afectará para planificar la toma de decisiones a futuro.

Objetivo Específico N° 2

Demostrar de manera cuantitativa el efecto que produce la aplicación de cada sistema en los contribuyentes finales, a través de casos modelados.

En este objetivo se busca demostrar de manera cuantitativa, cual es la carga fiscal que afecta al contribuyente final, para ello se efectuó una modelación de 5 casos, en los cuales en los primeros 3 casos se efectúan casos similares manteniendo como variante el porcentaje de distribución o reparto de utilidades y los otros 2 casos restantes, muestran el efecto que produce el tramo en el cual se encuentra la distribución de utilidades y la rebaja a la cual se tiene derecho, según tabla proporcionada por la página web del Servicio Impuestos Internos.

Caso N°1

Los datos considerados en el primer caso modelado fueron los siguientes:

- Renta Líquida Imponible de \$500.000.000
- Reparto de utilidades del 100%
- Tasa de Impuesto Sistema renta atribuida 25%
- Tasa de Impuesto sistema parcialmente integrado 27%

- Tasa de Impuesto Global Complementario 35% (Obtenido de acuerdo a tabla de IGC, en página web SII)
- Rebaja \$12.936.723 (Obtenido de acuerdo a tabla de IGC, en página web SII)

Cuadro N°3: Caso Modelado N°1

	Reparto del 100%	
	SPI	RA
	27%	25%
Renta Líquida	500.000.000	500.000.000
Impuesto	135.000.000	125.000.000
Renta Neta	365.000.000	375.000.000
Distribución Real		
Distribución	365.000.000	375.000.000
Incremento	135.000.000	125.000.000
Base Incrementada	500.000.000	500.000.000
IGC	175.000.000	175.000.000
Rebaja	(12.936.723)	(12.936.723)
Crédito	135.000.000	125.000.000
Débito	47.250.000	-
Imuesto por Pagar	74.313.277	37.063.277
Flujo Neto	290.686.723	337.936.723
Flujo Libre %	58,14%	67,59%
Carga Total %	41,86%	32,41%

Fuente: Elaboración propia “caso modelado N° 1”

Los resultados obtenidos una vez efectuado el caso modelado N°1 son los siguientes:

Como se puede apreciar cuando se efectúa una distribución del 100% de las utilidades generadas por la sociedad, la carga fiscal para un contribuyente acogido al sistema parcialmente integrado es superior en un 41,87% en comparación a la carga fiscal que afecta a un contribuyente acogido al sistema renta atribuida que es de un 32,41%, por lo tanto en este caso y considerando los datos mencionados anteriormente convendría acogerse al sistema renta atribuida.

Caso N° 2

Los datos considerados en el segundo caso modelado fueron los siguientes:

- Renta Líquida Imponible de \$500.000.000
- Reparto de utilidades del 50%
- Tasa de Impuesto Sistema renta atribuida 25%
- Tasa de Impuesto sistema parcialmente integrado 27%
- Tasa de Impuesto Global Complementario 35% (Obtenido de acuerdo a tabla de IGC, en página web SII).
- Rebaja \$12.936.723 (Valor proyectado de acuerdo a tabla de IGC, en página web SII).

Cuadro N° 4: Caso modelado N° 2

	Reparto 50%	
	SPI 27%	RA 25%
Renta Líquida	500.000.000	500.000.000
Impuesto	135.000.000	125.000.000
Renta Neta	365.000.000	375.000.000
Distribución Real		187.500.000
Distribución	182.500.000	375.000.000
Incremento	67.500.000	125.000.000
Base Incrementada	250.000.000	500.000.000
IGC	87.500.000	175.000.000
Rebaja	(12.936.723)	(12.936.723)
Crédito	67.500.000	125.000.000
Débito	23.625.000	-
Impuesto por Pagar	30.688.277	37.063.277
Flujo Neto	151.811.723	150.436.723
Flujo Libre %	30,36%	30,09%
Carga Total %	33,14%	32,41%

Fuente: Elaboración propia “caso modelado N° 2”

Los resultados obtenidos una vez efectuado el caso modelado N° 2 son los siguientes:

Como se puede apreciar cuando se efectúa una distribución del 50% de las utilidades generadas por la sociedad, la carga fiscal para un contribuyente acogido al sistema parcialmente integrado es de un 33,14% en comparación a la carga fiscal que afecta a un contribuyente acogido al sistema renta atribuida de 32,41, por lo tanto en este caso y considerando los datos mencionados anteriormente convendría en relación a la carga tributaria acogerse al sistema renta atribuida. Sin embargo en términos de flujo libre para el inversionista conviene marginalmente el sistema parcialmente integrado.

Caso N° 3

Los datos considerados en el tercer caso modelado fueron los siguientes:

- Renta Líquida Imponible de \$500.000.000
- Reparto de utilidades del 0%
- Tasa de Impuesto Sistema renta atribuida 25%
- Tasa de Impuesto sistema parcialmente integrado 27%
- Tasa de Impuesto Global Complementario 35% (Obtenido de acuerdo a tabla de IGC, en página web SII)
- Rebaja \$12.936.723 (Valor proyectado de acuerdo a tabla de IGC, en página web SII)

Cuadro N° 4: Caso modelado N° 3.

	No se reparte	
	SPI	RA
	27%	25%
Renta Líquida	500.000.000	500.000.000
Impuesto	135.000.000	125.000.000
Renta Neta	365.000.000	375.000.000
Distribución Real		-
Distribución	-	375.000.000
Incremento	-	125.000.000
Base Incrementada	-	500.000.000
IGC	-	175.000.000
Rebaja	-	(12.936.723)
Crédito	-	125.000.000
Débito	-	-
Impuesto por Pagar	-	37.063.277
Flujo Neto	-	(37.063.277)
Flujo Libre %	0,00%	-7,41%
Carga Total %	27,00%	32,41%

Fuente: Elaboración propia “caso modelado N° 3”

Los resultados obtenidos una vez efectuado el caso modelado N° 3 son los siguientes:

Como se puede apreciar cuando no se efectúan retiros o distribución de utilidades, la carga fiscal para un contribuyente acogido al sistema renta atribuida es 100% superior a la carga fiscal que afecta a un contribuyente acogido al sistema parcialmente integrado. Como se puede observar en el recuadro, este es el caso en que se aprecia con mayor efectividad lo que representa el sistema renta atribuida, el cual demuestra que aun

cuando no se efectúen retiros de la sociedad, se deberá tributar en un 7,41% más que en el caso del sistema parcialmente integrado, debiendo el inversionista recurrir a recursos propios para pagar el impuesto.

En consecuencia, de acuerdo a lo mencionado en el párrafo anterior se puede determinar que un contribuyente acogido al sistema renta atribuida siempre deberá tributar por el total de las rentas generadas en el periodo, a diferencia de los contribuyentes acogidos al sistema parcialmente integrado que no tienen esa limitante y tienen la opción de decidir la cantidad de distribución o retiro de utilidades que deseen, de acuerdo a las políticas estipuladas por cada sociedad.

Caso N° 4

Los datos considerados en el cuarto caso modelado fueron los siguientes:

- Renta Líquida Imponible de \$7.489.098 correspondiente al primer tramo de la tabla de Impuesto Global Complementario.
- Reparto de utilidades del 100%, 50% y 0%
- Tasa de Impuesto Sistema renta atribuida 25%
- Tasa de Impuesto sistema parcialmente integrado 27%
- Tasa de Impuesto Global Complementario 0% (Obtenido de acuerdo a tabla de IGC, en página web SII)
- Rebaja \$0 (Valor proyectado de acuerdo a tabla de IGC, en página web SII)

Cuadro N° 5: Caso modelado N° 4.

	Reparto del 100%		Reparto 50%		No se reparte	
	SPI 27%	RA 25%	SPI 27%	RA 25%	SPI 27%	RA 25%
Renta Líquida	7.489.098	7.489.098	7.489.098	7.489.098	7.489.098	7.489.098
Impuesto	2.022.056	1.872.275	2.022.056	1.872.275	2.022.056	1.872.275
Renta Neta	5.467.042	5.616.824	5.467.042	5.616.824	5.467.042	5.616.824
Distribución Real				2.808.412		-
Distribución	5.467.042	5.616.824	2.733.521	5.616.824	-	5.616.824
Incremento	2.022.056	1.872.275	1.011.028	1.872.275	-	1.872.275
Base Incrementada	7.489.098	7.489.098	3.744.549	7.489.098	-	7.489.098
IGC	-	-	-	-	-	-
Rebaja	-	-	-	-	-	-
Crédito	2.022.056	1.872.275	1.011.028	1.872.275	-	1.872.275
Débito	(707.720)	-	(353.860)	-	-	-
Impuesto por Pagar	1.314.337	1.872.275	657.168	1.872.275	-	1.872.275
Flujo Neto	4.152.705	3.744.549	2.076.352	936.137	-	1.872.275
Impuesto 1 categoría	(2.022.056)	(1.872.275)	(2.022.056)	(1.872.275)	(2.022.056)	(1.872.275)
IGC	1.314.337	1.872.275	657.168	1.872.275	-	1.872.275
Total impuestos	(707.720)	0	(1.364.888)	0	(2.022.056)	0
Flujo consolidado	3.444.985	3.744.549	711.464	936.137	-	1.872.275
Flujo futuro	-	-	2.733.521	2.808.412	5.467.042	5.616.824
Flujo total	3.444.985	3.744.549	3.444.985	3.744.549	3.444.985	3.744.549

Fuente: Elaboración propia “caso modelado N° 4”

Como se puede apreciar en recuadro anterior, cuando se obtiene una Renta Líquida Imponible inferior o igual a \$7.489.098 y se efectúa una distribución del 100%, 50% o no se efectúa distribución de utilidades, la carga fiscal siempre es superior para un contribuyente acogido al sistema parcialmente integrado, debido a la restitución que está obligado a efectuar al fisco el contribuyente acogido al sistema parcialmente integrado.

Caso N° 5

Los datos considerados en el quinto caso modelado fueron los siguientes:

- Renta Líquida Imponible de \$66.569.760 correspondiente al último tramo de la tabla de Impuesto Global Complementario, enero 2017.
- Reparto de utilidades del 100%, 50%, 0%
- Tasa de Impuesto Sistema renta atribuida 25%

- Tasa de Impuesto sistema parcialmente integrado 27%
- Tasa de Impuesto Global Complementario 35% y 14% para el caso de distribución del 50% del sistema parcialmente integrado (Obtenido de acuerdo a tabla de IGC, enero 2017 en página web SII)
- Rebaja \$12.936.723 y \$2.490.819 para el caso de distribución del 50% del sistema parcialmente integrado (Valor proyectado de acuerdo a tabla de IGC enero 2017, en página web SII)

Cuadro N° 6: Caso modelado N° 5.

	Reparto del 100%		Reparto 50%		No se reparte	
	SPI 27%	RA 25%	SPI 27%	RA 25%	SPI 27%	RA 25%
Renta Líquida	66.569.760	66.569.760	66.569.760	66.569.760	66.569.760	66.569.760
Impuesto	17.973.835	16.642.440	17.973.835	16.642.440	17.973.835	16.642.440
Renta Neta	48.595.925	49.927.320	48.595.925	49.927.320	48.595.925	49.927.320
Distribución Real				24.963.660		-
Distribución	48.595.925	49.927.320	24.297.962	49.927.320	-	49.927.320
Incremento	17.973.835	16.642.440	8.986.918	16.642.440	-	16.642.440
Base Incrementada	66.569.760	66.569.760	33.284.880	66.569.760	-	66.569.760
IGC	(23.299.416)	(23.299.416)	(4.659.883)	(23.299.416)	-	(23.299.416)
Rebaja	12.936.723	12.936.723	2.490.819	12.936.723	-	12.936.723
Crédito	17.973.835	16.642.440	8.986.918	16.642.440	-	16.642.440
Débito	(6.290.842)	-	(3.145.421)	-	-	-
Impuesto por Pagar	1.320.300	6.279.747	3.672.432	6.279.747	-	6.279.747
Flujo Neto	49.916.225	56.207.067	27.970.394	31.243.407	-	6.279.747
Impuesto 1 categoría	(17.973.835)	(16.642.440)	(17.973.835)	(16.642.440)	(17.973.835)	(16.642.440)
IGC	1.320.300	6.279.747	3.672.432	6.279.747	-	6.279.747
Total impuestos	(16.653.535)	(10.362.693)	(14.301.403)	(10.362.693)	(17.973.835)	(10.362.693)

Fuente: Elaboración propia “caso modelado N° 5”

Como se puede apreciar en el recuadro anterior, cuando se obtiene una Renta Líquida imponible desde el primer tramo que corresponde a \$7.489.098 hasta el último tramo que corresponde a \$66.569.760 y se efectúa una distribución del 100%, 50% o no se efectúa distribución de utilidades, la carga fiscal siempre es superior para un contribuyente acogido al sistema parcialmente integrado, debido a la restitución que este está obligado a efectuar al fisco.

En relación a los últimos dos casos presentados, se determinó que un punto a considerar para la toma de decisiones depende de la Renta Líquida Imponible, lo cual tiene un efecto en relación al factor para el cálculo de impuesto global complementario y también respecto a la rebaja a la cual tienen derecho los contribuyentes de impuesto global complementario, tal como se puede apreciar en los dos recuadros anteriores. Esto se debe principalmente a que los contribuyentes acogidos al sistema renta atribuida como se ha mencionado anteriormente deben tributar por el total de las utilidades generadas en el periodo, aun cuando el retiro efectivo sea parcial o nulo.

De acuerdo a lo mencionado precedentemente, al estar acogido al sistema renta atribuida y tributar por el total de las rentas obtenidas en el ejercicio, el factor para el cálculo del impuesto es mayor, como a su vez también se obtiene una mayor rebaja.

Reflexión

Cuadro N° 7: Cuadro sintético

Tramo	Nivel de RLI	Renta Atribuida			Parcialmente Integrado			Diferencia Neta **
		1° categoría	IGC	Total	1° categoría	IGC	Total	
Tramo 1	7.489.088	1.872.272	(1.872.272)	-	2.022.054	(1.314.335)	707.719	707.719
Tramo 2	16.642.440	4.160.610	(3.794.475)	366.135	4.493.459	(2.554.614)	1.938.845	1.572.711
Tramo 3	27.737.400	6.934.350	(5.680.619)	1.253.731	7.489.098	(3.614.183)	3.874.915	2.621.184
Tramo 4	38.832.360	9.708.090	(6.956.539)	2.751.551	10.484.737	(4.063.529)	6.421.209	3.669.658
Tramo 5	49.927.320	12.481.830	(7.178.438)	5.303.392	13.480.376	(3.458.853)	10.021.523	4.718.132
Tramo 6	66.589.760	16.647.440	(6.278.667)	10.368.773	17.979.235	(1.317.730)	16.661.505	6.292.732
Tramo 7	*	?	?	?	?	?	?	?

* Rentas superiores al valor tramo 6.

** La diferencia corresponde al 35% de la restitución del débito fiscal.

Fuente: Elaboración propia “Cuadro de síntesis, apuntes profesor Carlos Vergara”

En relación al cuadro precedente se observó que al mantener una renta dentro de los tramos 1 al 6 es de menor complejidad tomar una decisión con respecto a qué sistema convendría optar, pues, tal como se presenta en el cuadro la carga impositiva de un contribuyente acogido a sistema parcialmente integrado es superior en todos los tramos al sistema renta atribuida. En efecto, la diferencia corresponde al 35% de la restitución del débito fiscal por Impuesto de Primera Categoría. Por lo tanto a simple vista convendría acogerse al sistema renta atribuida, no obstante como ya se comentó en los párrafos anteriores un factor importante a considerar son las políticas de retiro de la sociedad.

En consideración a las rentas superiores al tramo 6, la toma decisión respecto a que sistema conviene optar es de mayor complejidad, debido a que los factores involucrados son diversos e inestables. Es por ello que se hace indispensable considerar las políticas de retiro de cada sociedad y el nivel de flujo de caja que estas posean. En general, como lo cita el Profesor Vergara¹, a un nivel promedio de utilidades “U” y con un nivel promedio de Retiros “R”; el punto de equilibrio entre ambos sistemas sería:

$$R = U * 7,3 / 17,45$$

Así por ejemplo una empresa con utilidades anuales promedio “U” de \$200.000.000 (cifra por encima del tramo 6; y con retiros promedio “R” de \$90.000.000; su punto de equilibrio estaría dado por:

$$R = 200.000.000 * 7,3 / 17,45$$

$$R = 83.667.621$$

Esto significa que si el nivel de retiros “R” a una tasa de utilidades “U” está en el nivel de \$83.667.621; ambos sistemas sería indiferentes. Por el contrario, si el nivel de retiros está por encima de ese valor, convendría el Sistema Renta Atribuida; en caso contrario, convendría el sistema Parcialmente Integrado. A continuación se muestra el efecto en el impuesto y en el flujo neto para el propietario:

	Sistema Renta Atribuida \$	Sistema Parcialmente Integrado \$
Renta líquida Imponible "U"	200.000.000	200.000.000
Retiros Efectivos "R"	83.667.621	83.667.621
Incremento	-	30.945.558
Retiro Atribuido	116.332.379	-
Base Incrementada	200.000.000	114.613.179
IGC 35%	(70.000.000)	(40.114.613)
Rebaja	12.936.723	12.936.723
Crédito	50.000.000	30.945.558
Apuntes Profesor Carlos Vergara La:		
Débito	0	(10.830.945)
Impuesto a Pagar	(7.063.277)	(7.063.277)
Flujo Neto	76.604.344	76.604.344

Cuadro N° 7:
Demostración Equidad Tributaria

Fuente: Elaboración propia “Equidad Tributaria, apuntes del profesor Carlos Vergara”

CONCLUSIONES

El proceso investigativo y análisis de la información permitió comprender y evaluar la importancia de tomar una decisión informada y a su vez, como puede beneficiar al contribuyente tener un mayor conocimiento, tras una reforma tributaria que sin duda trae una serie de cambios importantes a nuestro país.

Al desarrollar el primer objetivo, se concluye que estamos frente a un sistema discriminatorio, que solo por el hecho de tener una calidad jurídica se encuentra obligado a acogerse a uno u otro sistema, no teniendo la facultad de poder optar por la conveniencia del contribuyente. Esto ocurre en el caso de las sociedades anónimas abiertas o cerradas, sociedades en comandita por acciones y en general, con todos aquellos contribuyentes en los cuales al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sean personas naturales con domicilio y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, quienes solo por tener este tipo de calidad jurídica están obligados a someterse al sistema parcialmente integrado.

Dado el desarrollo del segundo objetivo, se concluyó que los factores determinantes para la toma de decisión de cuál es el régimen al que le convendría optar al contribuyente, es importante mencionar que el principal factor es la política de reparto o distribución de utilidades que mantenga la sociedad. Si la sociedad efectúa constantemente reparto o distribución de utilidades, conviene optar por el régimen renta atribuida, ya que se tiene derecho a imputar como crédito el 100% del impuesto de primera categoría pagado. En el caso que la sociedad no efectúe constantemente reparto o distribución de utilidades, conviene optar por el régimen parcialmente integrado, ya que no tendrá la limitante de tener que tributar por el 100% de las utilidades obtenidas, aun cuando no efectúe reparto o distribución de utilidades, teniendo la facultad de poder decidir cuándo efectuar reparto o distribución de utilidades y cuando no.

Lo anteriormente expuesto, indica la gran diferencia entre uno u otro régimen de tributación, lo cual si consideramos que estamos frente a un sistema igualitario no debiese ocurrir. Por lo tanto se reafirma la conclusión expuesta en el segundo párrafo.

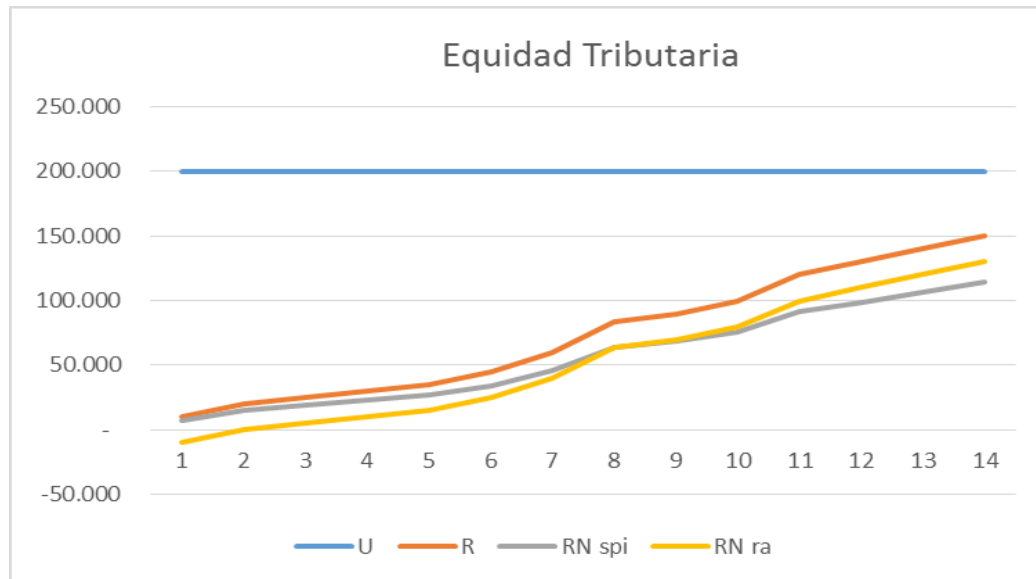
Otro concepto importante a considerar es el flujo de caja que mantenga la sociedad, ya que si es una sociedad que mantiene un acotado flujo de caja, no tendrá como efectuar distribución de utilidades, y al estar acogido al sistema renta atribuida deberá efectuar el pago del impuesto de igual manera, ya que la renta que genere en el periodo será atribuida a los propietarios, socios, comuneros o accionistas.

Cabe mencionar que al acogerse al sistema renta atribuida, siempre tendrá que pagar impuesto por el 100% por las utilidades que genere la sociedad, no pudiendo postergar el pago de este a diferencia del sistema parcialmente integrado, que dependerá de cuando la sociedad efectúe reparto de utilidades, pero con la limitación de poder imputar sólo un 65% del pago de impuesto de primera categoría, como crédito contra los impuestos finales, ya que si bien se tiene derecho a utilizar como crédito el 100% del impuesto de primera categoría pagado, el contribuyente tiene la obligación de restituir al fisco el 35% de este. Tal como se mencionó en el análisis de resultados es importante considerar los Estados con que nuestro país mantiene un convenio para evitar la doble tributación, ya que ellos son los únicos que podrán imputar como crédito el 100% del impuesto de primera categoría pagado sin tener la obligación de restituir el 35% de este, así mismo ocurre en el caso de los acuerdos hasta el año 2019, sin embargo si estos no son ratificados hasta entonces, estarán obligados a restituir el 35% del impuesto de primera categoría pagado. Esto también puede verse como una medida discriminatoria respecto de los inversionistas no domiciliados en países con los cuales Chile tenga un convenio para evitar la doble tributación al mismo tiempo que es discriminatorio respecto de los inversionistas nacionales.

En relación a los tramos a los cuales se encuentra afecto el cálculo del impuesto global complementario, se concluye que si el monto de la renta líquida imponible de la sociedad se encuentra entre el tramo uno hasta el tramo siete, siempre es más conveniente optar por el régimen renta atribuida, así lo demuestran los casos modelados efectuados en el punto anterior. Cuando el monto de la renta líquida imponible supere el monto del último tramo, dependerá del porcentaje de distribución o reparto de utilidades que se efectuó.

En consecuencia, de acuerdo al análisis de los casos modelados efectuados, como se puede apreciar en el gráfico precedente, en los primero seis tramos de renta no se da la equidad tributaria, asumiendo que se distribuye el total de las utilidades. Respecto de tramos de renta superiores a los \$ 66.569.760, la equidad tributaria depende del nivel de retiros, que en un punto sensible se genera una igualdad tributaria, en cualquier otro punto de retiros se genera un grado de inequidad.

Gráfico: Equidad Tributaria



Fuente: Elaboración propia “Equidad Tributaria, apuntes del profesor Carlos Vergara”

En conclusión se considera que la mejor elección para todos los casos, en primera instancia sería acogerse al sistema parcialmente integrado, ya que el contribuyente tiene la opción de elegir si desea o no efectuar un reparto o distribución de utilidades y no estoy obligado a tributar cada vez que la sociedad obtenga utilidades, pudiendo invertir esos fondos, desde el punto de vista económico. No obstante, siempre hay que visualizar cuales son los puntos que podrían afectar, como por ejemplo monto de renta líquida imponible, cual es el flujo de caja que tiene la sociedad, etc.

No obstante es importante posicionarse en todos los escenarios posibles y siempre considerando cuales son las políticas que tiene la sociedad que podrían minimizar la carga impositiva y maximizar el valor de la sociedad.

BIBLIOGRAFIA

- 1) Banco mundial.(2015). CHILE:Efectos Distributivos de la Reforma Tributaria de 2014. Recuperado el 13 de septiembre de 2016, de http://www.gob.cl/wp-content/uploads/2015/10/EstudioBancoMundial_ReformaTributaria.pdf
- 2) Campos Guerrero, María Paz, Rodríguez Salas, Carolina Natalia.(2013). Discusión sobre la legitimidad de la elusión tributaria en el Estado de Chile: acercamiento a una mirada global desde la realidad del sistema tributario. Recuperado el 15 de septiembre de 2016, de <http://www.tesischilenas.cl/index.php/record/view/288970>
- 3) Catalán Hugo . (2016-08). Como ejercer la opción de régimen tributario. Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de <http://www.pwc.com/cl/es/prensa/columnas-de-opinion/Como-ejercer-la-opcion-de-regimen-tributario.html>
- 4) Catalán Hugo. (2016-07). Renta atribuida y régimen parcialmente integrado. ¿Quiénes pueden optar? Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de <http://www.pwc.com/cl/es/prensa/columnas-de-opinion/nuevos-sistemas-renta-atribuida.html>
- 5) Catalán Hugo . (2016-08). Como ejercer la opción de régimen tributario. Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de <http://www.pwc.com/cl/es/prensa/columnas-de-opinion/Como-ejercer-la-opcion-de-regimen-tributario.html>
- 6) Catalán Hugo. (2016-07). Renta atribuida y régimen parcialmente integrado. ¿Quiénes pueden optar? Recuperado el 16 de septiembre de 2016, de <http://www.pwc.com/cl/es/prensa/columnas-de-opinion/nuevos-sistemas-renta-atribuida.html>

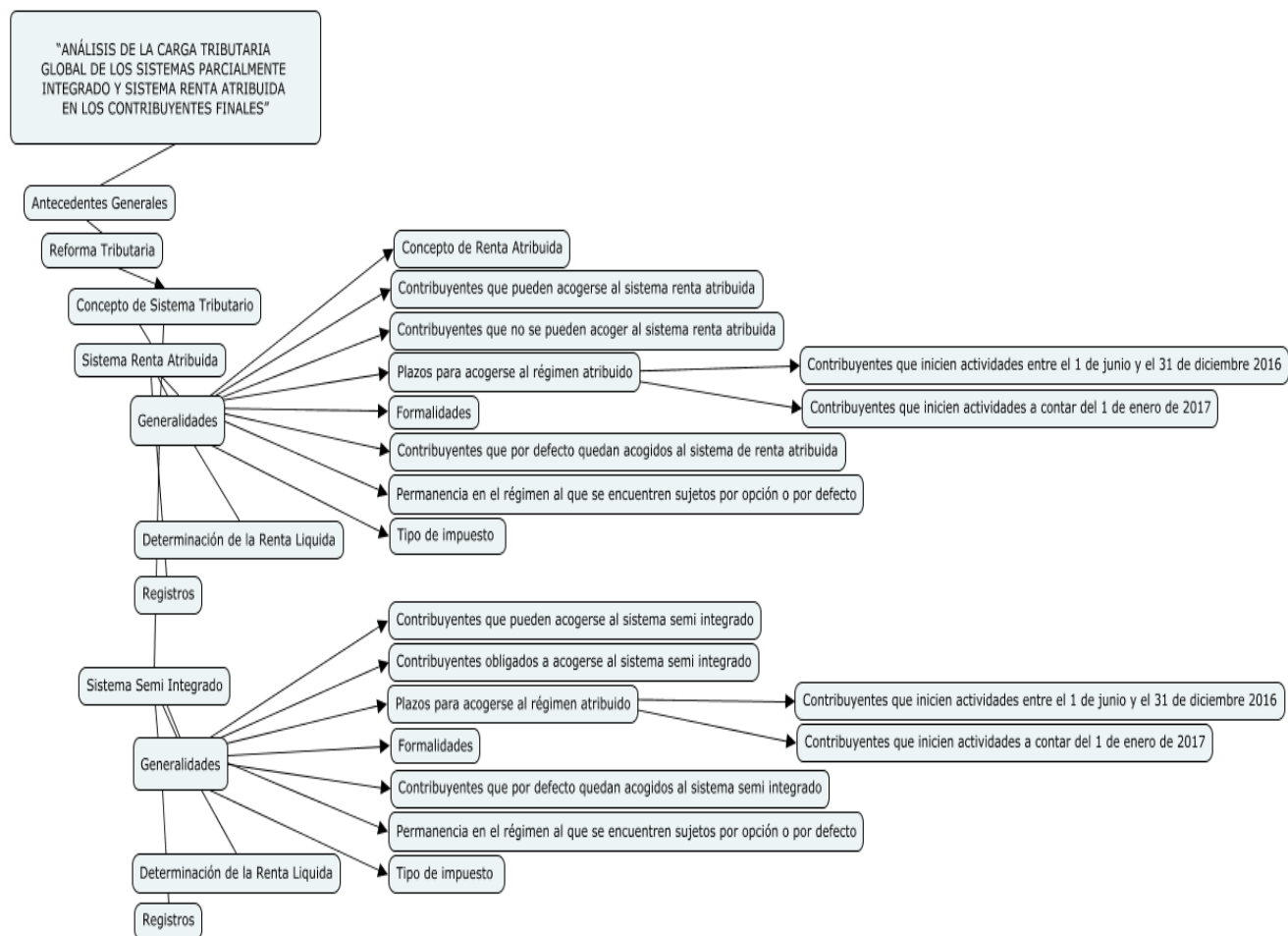
- 7) Díaz H., F. (2002-09-27). Estructuras impositivas óptimas y el problema de la doble tributación del capital en economías pequeñas y abiertas. Recuperado el 07 de septiembre de 2016, de <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/127069>
- 8) ESTAPÉ Y RODRÍGUEZ, Fabián, La reforma tributaria de 1845. Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos. Prólogo de Enrique Fuentes. Recuperado el 09 de septiembre de 2016, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1465246>
- 9) Ley 20.780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. (Septiembre 2014). Recuperado el 22 de septiembre de 2016, de <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>
- 10) Ley 20.899, Sobre Simplificaciones de la Reforma tributaria (2016), Recuperado el 22 de septiembre de 2016, de <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1087342>
- 11) Lizana Castro, M. y Pizzeghello Ríos, M. (2014-11). Efectos de la ley de reforma tributaria No. 20.780 en el régimen general de tributación del artículo 14 LIR. Recuperado el 07 de septiembre de 2016, de <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/130001>
- 12) [Mackenna](#) Cristián. (2014-04). Lo bueno y lo malo de la reforma tributaria. Recuperado el 15 de septiembre de 2016, de <http://www.semana.com/economia/articulo/lo-bueno-malo-feo-reforma-tributaria/326185>
- 13) Naranjo Jaque, Joel Andrés. (2013-10). Planificación y elusión tributaria. Recuperado el 13 de septiembre de 2016, de www.impuestospanama.com/.../Monografia_Elusion_Planificacion_y_Evasion_Tributaria

- 14) Osorio Morales, H. y Vildósola Godoy, C. (2015-10). ELUSIÓN: el abuso de las formas jurídicas en la reforma tributaria del año 2014. Recuperado el 08 de septiembre de 2016, de <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/137669?show=full>
- 15) Pelegrí Haro Loreto. (2015-08). Simplificación de la reforma tributaria y sus consecuencias. Recuperado el 21 de septiembre de 2016, de <https://www2.deloitte.com/cl/es/pages/tax/articles/resumen-simplificacion-reforma-tributaria.html>
- 16) PricewaterhouseCoopers Consultores, Auditores y Compañía Limitada. (2015-12). Reforma a la reforma tributaria: como era el sistema antes, como es hoy y como cambiara post indicaciones del Gobierno. Recuperado el 15 de septiembre de 2016, de <http://www.pwc.com/cl/es/prensa/prensa/2015/Reforma-a-la-reforma-tributaria-como-era-el-sistema-antes-como-es-hoy-y-como-cambiara-post-indicaciones-del-Gobierno.html>
- 17) PricewaterhouseCoopers Consultores, Auditores y Compañía Limitada.(2014-10). Newsletter Reforma Tributaria. Recuperado el 21 de septiembre de 2016, de https://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/newsletter_reforma_tributaria_publicada_v_espanol.pdf
- 18) Quintana (Madrid, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2001), 221 pp. Recuperado el 09 de septiembre de 2016, de http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0716-54552003002500017
- 19) Selamé Francisco. (2015-10). Chile elusivo. Recuperado el 22 de septiembre de 2016, de <http://www.pwc.com/cl/es/prensa/columnas-de-opinion/Chile-elusivo.html>
- 20) Servicios Impuestos Internos.(2016,1). Circular N° 49. Recuperado el 08 de septiembre de 2016, de http://reformatributaria.gob.cl/wp-content/uploads/2016/07/Circular_N%C2%B049_14072016.pdf

- 21) Solorza Muñoz, B., Ortiz Sierra, C. y González Muñoz, P. (2014-10). Impacto del proyecto de ley de reforma tributaria 2014 en el resultado de las sociedades y sus propietarios. Recuperado el 12 de septiembre de 2016, de www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/download/.../41951
- 22) Tapia Krug Hugo. (2015-08). Implicancias de una reforma del sistema tributario. Recuperado el 21 de septiembre de 2016, de <http://www.pwc.com/cl/es/prensa/columnas-de-opinion/implicancias-de-una-reforma-del-sistema-tributario.html>
- 23) Valenzuela Baraona, Juan Cristóbal. (2012-09). Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, en relación al impuesto a la renta. Recuperado el 13 de septiembre de 2016, de www.tesis.uchile.cl/tesis/uchile/2001/valenzuela_j/pdf/valenzuela_j.pdf
- 24) Vallejo Zamudio Luis E.. (2015,10-11). La reforma tributaria: alcances y limitaciones. Recuperado el 12 de septiembre de 2016, de <http://www.scielo.org.co/pdf/cenes/v34n59/v34n59a01.pdf>

ANEXOS

1.- Mapa Conceptual del Marco Teórico



Fuente: Elaboración propia

2.- Tabla de cálculo Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional

MONTO DE CÁLCULO DEL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA

Monto de la renta líquida imponible Factor Cantidad a rebajar Tasa de Impuesto Efectiva, máxima por cada tramo de Renta

Desde	Hasta							Tasa	Rebaja
-	624.091,50	-	-	Exento	12,00	-	7.489.098,00	-	-
624.091,51	1.386.870,00	0,04	24.963,66	0,02	12,00	7.489.098,12	16.642.440,00	0,0400	299.563,92
1.386.870,01	2.311.450,00	0,08	80.438,46	0,05	12,00	16.642.440,12	27.737.400,00	0,0800	965.261,52
2.311.450,01	3.236.030,00	0,14	207.568,21	0,07	12,00	27.737.400,12	38.832.360,00	0,1350	2.490.818,52
3.236.030,01	4.160.610,00	0,23	514.991,06	0,11	12,00	38.832.360,12	49.927.320,00	0,2300	6.179.892,72
4.160.610,01	5.547.480,00	0,30	822.876,20	0,16	12,00	49.927.320,12	66.569.760,00	0,3040	9.874.514,40
5.547.480,01	-	0,35	1.078.060,28	Más de 15,57%	12,00	66.569.760,12	-	0,3500	12.936.723,36

Fuente: Elaboración propia “Tabla Impuesto Global Complementario, apuntes profesor Carlos Vergara”

3.- Referencias:

“Una reforma tributaria es cuando la autoridad económica introduce cambios sustantivos al sistema tributario que tiene el país, es decir: puede cambiar la manera en que se cobran los impuestos y también los impuestos mismos”. JoséYáñez (2014). Recuperado el 22 de septiembre de 2016, de <http://www.educarchile.cl/ech/pro/app/detalle?ID=225217>

“Las políticas internas de cada gobierno y sus economías son las que determinan si se debe o no modificar esta estructura, entonces a esto se le llama “reforma tributaria”,Abecia (2011). Recuperado el 22 de septiembre de 2016, de http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/reforma_tributaria

“Las reformas tributarias pueden servir a diferentes objetivos en la práctica. Pueden servir para recaudar más ingresos para el Estado, para que financie un gasto mayor en actividades prioritarias para la población. O bien para mejorar la simplicidad, la equidad o la eficiencia del sistema tributario. Pueden servir para redistribuir la carga que colocan los impuestos en la ciudadanía, subiéndola a unos y bajándola a otros. También para traspasarle recursos a los privados, en caso de que se juzgue necesario por razones económicas, reduciendo los impuestos que se aplican en un momento del tiempo”. José Yáñez (2014). Recuperado el 22 de septiembre de 2016, de <http://www.educarchile.cl/ech/pro/app/detalle?ID=225217>

“El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época.” (p.513). Recuperado el 22 de septiembre de 2016, de <http://www.monografias.com/trabajos14/sist-tributario-arg/sist-tributario-arg.shtml>

“Es el conjunto, racional, coherente de normas, principios institucionales que regula las relaciones que se originan por la aplicación de los tributos de un país” Manrique (2014). Recuperado el 22 de septiembre de 2016, de <https://es.scribd.com/doc/92870241/SISTEMA-TRIBUTARIO>