IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL

RENTA LIQUIDA IMPONIBLE Y FUT

UNIDAD Nº I

Definiciones y conceptos de tributación

WWW.IPLACEX.CL

Introducción

Normas Generales

1.-Impuestos en Chile

Los impuestos son uno de los principales instrumentos del desarrollo económico del país. Estos son cantidades que se exigen obligatoriamente por ley sin que exista una contraprestación individualizada específica y que se fundamentan en hechos que demuestran la capacidad económica de los ciudadanos, con estos tributos se financian el gasto público. El ente regulador de la veracidad de los impuestos es el Servicio de Impuestos Internos y el encargado de recibir los pagos es la Tesorería General de la Republica.

En Chile se clasifican dos tipos de impuestos**, los** directos **y los** indirectos, estos recaen sobre diferentes bases para su determinación.

Los impuestos directos **se materializan cuando se produce la renta** son aquellos que recaen directamente sobre la persona natural o jurídica, dentro de este grupo encontramos el Impuesto a la Renta de Primera Categoría (Artículo 20 Ley de Impuesto a la Renta), Impuesto Único de Segunda Categoría (Artículo 42 N°1 y Artículo 43 N°1 Ley de la Renta), Impuesto Global Complementario (Artículo 52 Ley de la Renta) e Impuesto Adicional (Artículos 58 y 60 inc. 1° Ley de Impuesto a la Renta).

Los impuestos indirectos **se materializan cuando se consume de la renta**, es decir, son aquellos que deben pagarlos cualquier persona que compre un bien o un servicio gravado con un impuesto, sin importar que esta persona esté o no en capacidad de tributar, dentro de este grupo se encuentran el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA), Impuesto a los Productos Suntuarios, Impuesto a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Productos Similares, Impuesto a los Tabacos, Impuestos a los Combustibles, Impuesto a los Actos Jurídicos (de Timbres y Estampillas) e Impuesto al Comercio Exterior.

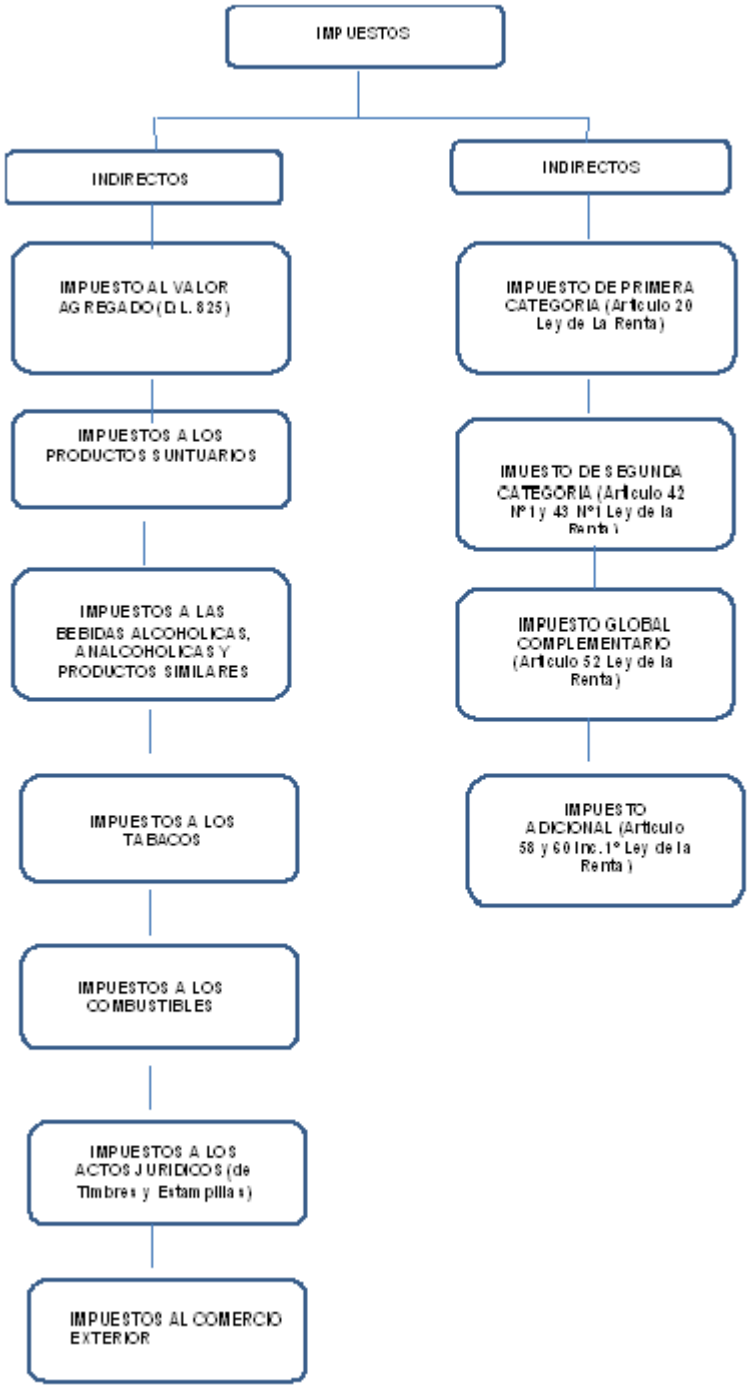
IDEAS FUERZA

1...El estudio de materias tributarias permite **conocer los efectos que los impuestos causan en los contribuyentes afectos a los tributos establecidos para efectos de aportamientos a los planes fiscales del gobierno central.**

2. Los hechos económicos cuantitativos que se procesan en los sistemas de contabilidad, son realmente importantes, son evidentemente relevantes, puesto que la fuente o la base impositiva nace de la gestión comercial de la empresa.

3. Todo es continuo en los procesos empresariales y la dinámica del día a día no es mera circunstancia, la actividades son dinámicas y permanentes, y, ello debemos tener muy presente, puesto que precisamente el estudio del curso, obliga en alguna medida a la continua mirada con el entorno, y con la internación de estos nuevos saberes, los cuales en conjunto con otros permiten obtener la sabiduría del análisis integral.

1.1.-Mapa conceptual impuesto en Chile



1.2.- Impuestos indirectos

1.2.1.- Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)

Este impuesto grava la venta de bienes y servicios, se genera en cada etapa de la comercialización del bien afectando en definitiva al consumidor final, dicho tributo se aplica con una tasa actual del 19% sobre la base que instruye el D.L. 825. Para determinar el pago del impuesto es necesario determinar la diferencia existente entre el IVA Debito Fiscal (Impuesto recargado a las ventas y servicios) y el IVA Crédito Fiscal (Impuesto recargado a las facturas de adquisición de un bien o de servicio, también el impuesto recargado a las importaciones), si la imputación resulta remanente (IVA Crédito Fiscal > IVA Debito Fiscal) este se acumula al mes siguiente hasta terminarlo, ejecutado un mecanismo de reajustabilidad en la época en que se declare el tributo y si el IVA Debito Fiscal es mayor nace la obligación de pagar de Aduanas

1.3.- Impuestos directos

1.3.1.-Impuesto a La Renta Primera Categoría

El Impuesto de Primera Categoría grava las rentas provenientes del capital según lo establece el D.L 824.

La base de este impuesto son las utilidades percibidas o devengadas en el caso de empresas que declaren su renta efectiva determinada mediante contabilidad, planillas o contratos. La excepción la constituyen los contribuyentes de los sectores agrícola, minero y transporte, que pueden tributar a base de la renta presunta, cuando cumplan con los requisitos que exige la Ley de la Renta.

1.3.2.-Impuesto Único de Segunda Categoría

El Impuesto grava las rentas del trabajo dependiente, se aplica con una escala de tasas progresivas, declarándose y pagándose mensualmente sobre las rentas percibidas provenientes de una actividad laboral y a partir de un monto que exceda de 13,5 UTM.

El tributo debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el respectivo empleador, habilitado o pagador de la renta.

En el caso que un trabajador tenga más de un empleador, deben sumarse todas las rentas obtenidas e incluirlas en el tramo de tasas de impuesto.

Si se perciben otras rentas distintas a las señaladas, se deben consolidar tales ingresos en forma anual y pagar el Impuesto Global Complementario. El Impuesto Único de Segunda Categoría retenido y pagado mensualmente, se da de crédito en contra del Impuesto Global Complementario.

1.3.3.-Impuesto Global Complementario

Se aplica a las personas naturales domiciliadas o residentes en Chile por el total de sus rentas, ya sea que provengan de Chile o el extranjero.

Este impuesto se paga una vez al año y tiene una tasa progresiva por tramos que llega hasta el 40% (las primeras 13,5 UTA están exentas). Los impuestos de Primera categoría y de Segunda Categoría son un crédito contra este impuesto.

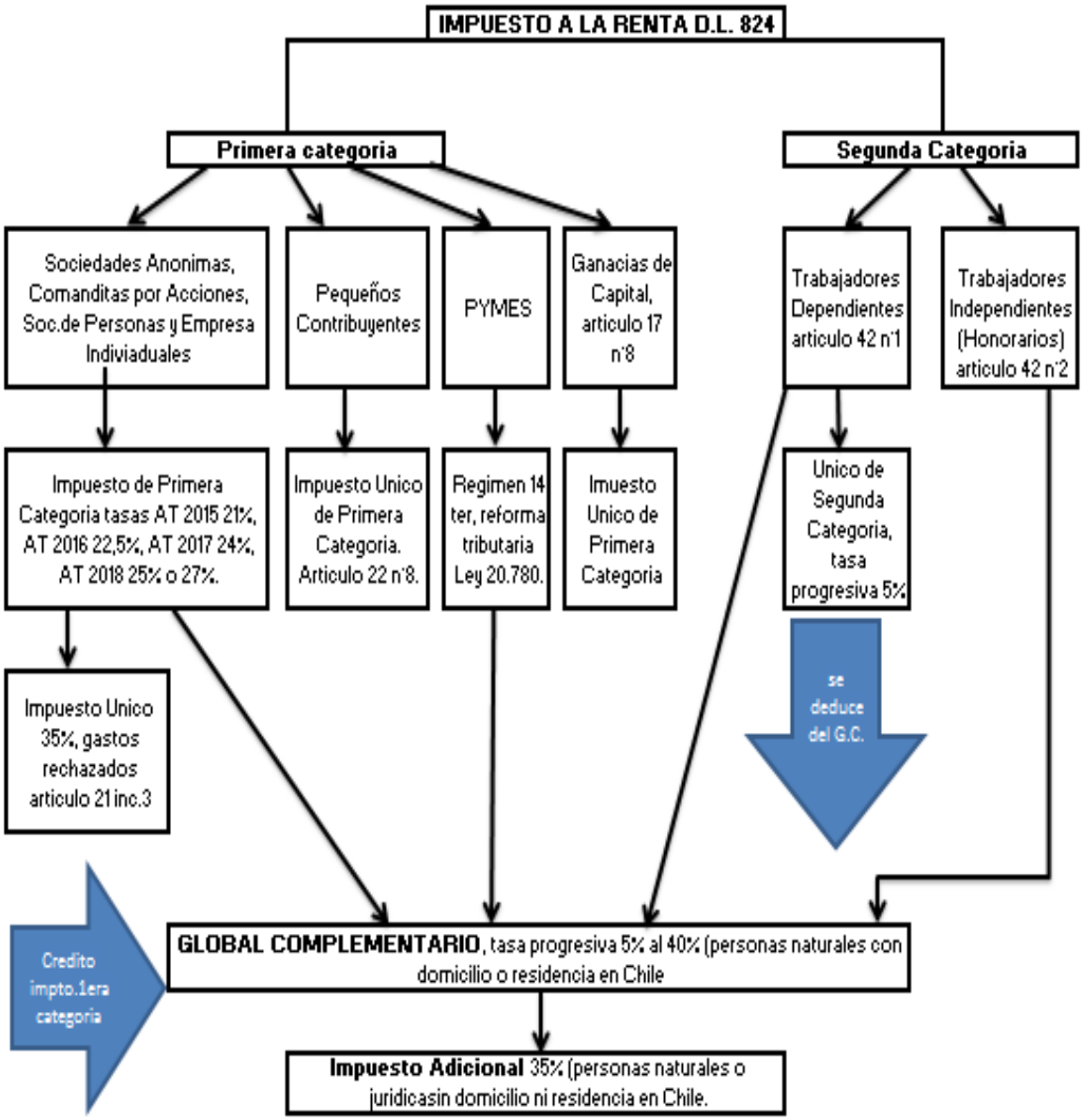
1.3.4.-Impuesto adicional

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 retiros y remesas de rentas al exterior, que sean de fuente chilena.

Este impuesto se devenga en el año en que las rentas se retiran o distribuyen al exterior. Los contribuyentes afectos a este impuesto tienen derecho a un crédito equivalente al Impuesto de Primera Categoría pagado por las empresas sobre las rentas que retiran o distribuyen.

2.-Impuesto a la Renta

MAPA CONCEPTUAL IMPUESTO A LA RENTA D.L. 824.



2.1.-Definiciones

El Impuesto a La Renta D.L.824 (Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado al 1 de octubre de 2014) LIR en adelante, grava las rentas obtenidas según lo establecido en el art. 1° de la LIR dejando en claro que por la presente Ley, a beneficio fiscal un impuesto sobre la renta.

Para cumplir con el objetivo de entender el impuesto mencionado anteriormente se debe manejar un vocablo correcto en la interpretación de la Ley por eso nombrare alguna definiciones establecidas por ley para familiarizar el contenido. Según el artículo 2° de la LIR define lo siguiente:

1. **Ingresos:** Son los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación. Estos ingresos, beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio se consideran renta sean eventuales o esporádicos.

    - Ingreso: es algo que entra, que pasa a ser disponible por alguien o a formar parte del patrimonio de una persona.
    - Utilidad: sinónimo de ganancia.
    - Beneficio: utilidad o provecho.
    - Incremento de Patrimonio: Es el crecimiento de los bienes corporales e incorporales susceptibles de apreciación pecuniaria que pertenecen a una persona.

2. **Renta devengada**: es aquella sobre la cual se tiene un derecho o un título.
3. **Renta perseguida**: ingresa en el patrimonio de una persona.
4. **Renta mínima presunta**: en cantidad a la cual no tiene deducción alguna por parte del contribuyente.
5. **Capital efectivo**: el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

    En el caso de contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41º, la valorización de los bienes que conforman su capital efectivo se hará por su valor real vigente a la fecha en que se determine dicho capital. Los bienes físicos del

activo inmovilizado se valorizarán según su valor de adquisición reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el índice de precios al consumidor (IPC), menos las depreciaciones anuales que autorice la Dirección.

Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva a la fecha en que se determine el citado capital, aplicándose las normas contempladas en el Nº 3 del artículo 41º (respaldo de la información)

CAPITAL EFECTIVO

Total activos	_____
Menos valores into	( )
sub total	═══
	_____
Más. Valor comercial en plaza de las maquinarias y equipos de terceros, cuyo uso o goce haya sido cedido al taller a cualquier título,que estén en el taller o hayan sido devueltos a su dueño en el curso del ejercicio.	_____
	═══
CAPITAL EFECTIVO	

6. **Sociedad de personas**: las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas.
7. **Año calendario**: periodo de 12 meses termina el 31 de diciembre.
8. **Año comercial**: el período de doce meses que termina el 31 de diciembre o el 30 de junio y, en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquél en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha del balance.
9. **Año tributario**: el año en que deben pagarse los impuestos

El código tributario mantienen unas definiciones muy importantes para la interpretación de la ley en su artículo 8° encontramos las siguientes:

1. **Contribuyente (art.8n°5):** las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.
2. **Representante (art.8n°6)**: persona natural o jurídica que obre por cuenta o beneficio de otra persona natural o jurídica
3. **Persona (art.8n°7)**: las personas naturales o jurídicas y los "representantes".
4. **Residente (art.8n°8):** toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.
5. **Unidad tributaria (art.8n°10):** la cantidad de dinero cuyo monto, determinado por la ley y permanentemente actualizado, sirve como medida o como punto de referencia tributario
6. **U.T.M. (art.8n°10):** unidad tributaria mensual, es una unidad de cuenta utilizada para temas tributarios y para multas.
7. **U.T.A. (art.8n°10):** vigente en el último mes del año comercial respectivo, multiplicada por doce o por el número de meses que comprenda el citado año comercial.
8. **I.P.C. (art.8n°11):** el índice de precio al consumidor mide la evolución del conjunto de precios de los bienes y servicios que consume la población, se utiliza para realizar ajustes tributarios.
9. **Transformación de sociedad (art.8n°13)**: cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica.

Otras definiciones:

1. **Domicilio del Contribuyente**: El domicilio consiste en la residencia, acompañada del ánimo real o presuntivo de permanecer en ella (Art. 59 Código Civil)
   No se pierde el domicilio en Chile: (Art. 4° LIR) por la sola ausencia o falta de residencia en el país. Ausentarse del país conservando el asiento principal de los negocios en Chile, en forma individual o a través de sociedades de personas.

2. **Rentas de Fuente Chilena:** Art. 10º inc. 1º Las que provengan de bienes situados en Chile o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.
   Regalías, derechos por el uso de marcas, acciones de una S.A. Constituida en el país, derechos en sociedades de personas.

3. **Rentas de Fuente Extranjera:** Las que provengan de bienes situados en el extranjero o de actividades desarrolladas fuera de Chile, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.
   Renta de arriendo de bienes situados en el exterior, dividendos provenientes de acciones de una sociedad anónima constituida en el exterior, intereses correspondientes a un mutuo de dinero.

2.2.-Impuesto de Primera Categoría.

Entrando al tema principal del curso hay que tener claro que el Impuesto de primera categoría de la LIR grava a las utilidades de los negocios, por lo tanto afecta las rentas provenientes de capital y las empresas comerciales, industriales, mineras y otras, la ley en su artículo 20 clasifica las rentas de primera categoría establece la tasa que ira aumentado entre el AT 2015 y 2018 debido a la reforma tributaria Ley 20.780 del 30-09-2014, la tasa vigente para cada año es:

AT-2015	AT-2016	AT-2017	AT-2018	At-2018
21%	22.5%	24%	25%	27%
			14 A	14 B

Este impuesto se determina sobre la base de la utilidades liquidas obtenida por la empresa, vale decir, sobre los ingresos percibidos o devengados menos los gastos aceptados por la LIR, este impuesto es anual debiéndose declarar en abril de cada año por aquellas utilidades obtenidas en el año comercial anterior.

Dentro de este impuesto también existen algunas actividades donde el contribuyente puede pagar según un sistema de renta presunta, en la medida que cumpla lo señalado por la ley.

Además, el impuesto de primera categoría también es utilizado como crédito en contra de los impuestos finales dependiendo del régimen tributario elegido de acuerdo al artículo 14 de la LIR.

2.2.1.-Rentas de primera categoría.

Para la aplicación del impuesto de primera categoría es necesario identificar el tipo de renta ya que tienen diferente tratamiento tributario, para este punto es necesario analizar el artículo 20 de la ley de la renta en particular los numerales 1, 3, 4 y 5.

- **Articulo 20 n°1:** en este numeral se identifican las rentas provenientes de los bienes raíces los cuales tienen opción de tributar de acuerdo a lo estipulados en sus letras.
  a) Señala que los contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces se gravara en renta efectiva, dentro de esta modalidad el impuesto territorial ajustado por el IPC podrá rebajarse del impuesto de primera categoría, dejando en claro que solo tendrá derecho a la rebaja el propietario o usufructuario[1].
  b) En esta letra se incorpora la opción para contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas que no sean sociedad anónima y que cumpla con los requisitos que indica la ley, tributar sus rentas de predios agrícola con una presunción de renta equivalente al 10% del avaluó fiscal si la explotación es a otro título esta será del 4% del avaluó fiscal.

Requisitos:

- La sociedad debe estar formada exclusivamente por personas naturales.

- El contribuyente no puede obtener rentas de primera categoría.

- Ventas anuales no deben superar en su conjunto 8.000 UTM, no se considera venta la venta ocasional de bienes muebles o inmuebles del activo inmovilizado.

- Se deben sumar las ventas realizadas por las sociedades con la que se encuentre relacionado y realicen actividades agrícolas, se considerara relacionado cuando:

- ♦ Tiene facultad en más de 10% de las utilidades o capital.
- ♦ Participa en más de 10% en el contrato de asociación.

[1] Usufructo: posesión de una cosa pero no es el propietario.

- Si es dueño de más de 10% de acciones de una sociedad anónima.
- Si la sociedad en que participa es relacionada de otra, se entenderá que la persona también mantiene relación.

c) Las personas que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes.
Estos contribuyentes podrán rebajar el impuesto indicado en la letra a).

d) Se presume que la renta de bienes raíces no agrícolas es igual al 7% del avalúo fiscal, pero el Director podrá solicitar la declaración en renta efectiva en el caso que dichos bienes raíces no agrícola excedan el 11% del avalúo.
No se aplicara presunción aquellos bienes raíces no agrícola destinados al uso del propietario o familiar.

e) Los contribuyentes que exploten bienes raíces no agrícolas, en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario, se gravará la renta efectiva de dichos bienes.

f) No se presumirá renta alguna respecto de los bienes raíces propios o parte de ellos destinados exclusivamente al giro de las actividades indicadas en los artículos 20, Nºs. 3º, 4º y 5º y 42, Nº 2, ni respecto de los bienes raíces propios de los contribuyentes de los artículos 22 y 42, Nº 1º, siempre que el monto total de los avalúos del conjunto de dichos inmuebles no exceda de 40 UTA y siempre que dichos contribuyentes obtengan únicamente rentas referidas en los artículos 22, 42, Nº 1 y 57, inciso primero.

- **Articulo 20 n°2:** Las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación, y que no estén expresamente exceptuados.

- **Articulo 20 n°3:** Se gravaran con el impuesto de primera categoría las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones

- **Articulo 20 n°4:** Corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el Nº 2 del artículo 42, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que in-tervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento serán gravados en primera categoría.

- **Articulo 20 n°5:** También será consideradas dentro de esta categoría todas las rentas de cualquier origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas.

Ya analizado el artículo 20 de la LIR se puede identificar en quien recae la afectación de impuestos de primera categoría, cabe señalar que la ley dispone de beneficios tributarios a los cuales puede optar el contribuyente, para determinar si la persona es susceptible a otros régimen, es importante analizar la situación impositiva de los pequeños contribuyentes ya que como indica el articulo señalado entran en la nominación de los numerales detallados.

2.3 Pequeños Contribuyentes

Dentro del comercio existen diversos actores, para esta inquietud la LIR dispone sistemas de tributación dentro de la renta de primera categoría que identifican y regulan la imposición de otras actividades consideradas y definidas en el artículo 22 del documento legal que identifica como pequeños contribuyentes.

Para que estas actividades puedan tributar como pequeños contribuyentes tiene que cumplir con los requisitos del artículo y así poder tributar con Impuesto Único de Primera Categoría.

El artículo 22 señala lo siguiente:

1. Pequeños mineros artesanales, se entiende en este número las personas que trabajan personalmente una mina propia o ajena con un máximo de 5 dependientes asalariados, también se consideran las sociedades legales que no tengas más de 6 socios siempre que estos tengan carácter de mineros artesanales.
   Estos tributaran con una tasa que varía de acuerdo al valor internacional del cobre y la tasa será aplicable al valor neto de ventas (1% no exceda de 293.60 centavos de dólar por libra, 2% si excede 293.60 centavos por libra y menos a 377.52 centavos por libra y 4% si excede 377.52 centavos por libra)

   Si se trata de otro mineral sin contenido de cobre es de 2% sobre precio de ventas.

   Además estos contribuyentes podrán acogerse al artículo 34 n°1 para tributar en base a renta presunta.

2. Pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía publica, se entiende de personas naturales que prestan servicios o venden productos en la vía publica en forma ambulante o estacionada y directamente al público, esto bajo una debida calificación en el permiso municipal.
   Estos contribuyentes pagaran media UTM como impuesto anual.

3. Suplementeros son aquellos comerciantes que venden periódico, revistas, folletos y similares, estos son gravados con el 0.5% de las ventas totales.
4. Propietarios de un taller artesanal u obrero, son las personas naturales que posean una pequeña empresa y que la exploten personalmente, dedicada a la fabricación de bienes y prestación de servicios, el capital efectivo no puede exceder de 10 UTA y que no emplee más de 5 operarios.
   Este contribuyente pagara como impuesto la cantidad que resulte mayor entre 2 UTM y el monto de pago provisionales obligatorios.

5. Pescadores artesanales inscritos en la Ley General de Pesca y Acuicultura, que sean personas naturales calificadas como armadores artesanales a cuyo nombre exploten una o dos naves que no superen las 15 toneladas en conjunto.
   Estos pagaran el impuesto en base al tonelaje de sus naves:

   - ½ UTM hasta las 4 toneladas
   - 1 UTM sobre 4 y 8 toneladas
   - 2 UTM sobre 8 y hasta 15 toneladas.

2.4.- Ganancias de capital

Dentro de las rentas de primera categoría existe la tributación de las ganancias de capital que se encuentra inserta en el artículo 17 n°8 de la LIR

> La parte del mayor valor que exceda de la cantidad referida en el inciso anterior (por sobre el costo reajustado) se gravará con el impuesto de Primera Categoría en el carácter de impuesto único a la renta, a menos que operen las normas sobre habitualidad a que se refiere el artículo 18.

El artículo 18 de la ley establece

> En los casos indicados en las letras a), b), c), d), i) y j) del Nº 8 del artículo 17, si tales operaciones representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, el mayor valor que se obtenga estará afecto a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda

Sistema de tributación simplificada para PYMES

Con la aprobación de la ley 20.780 se introdujeron modificaciones importantes a los beneficios que soportaban las PYMES el artículo 14 bis, 14ter y 14 quater de la LIR, como se señaló había una variedad de regímenes a los cuales podía optar un grupo de contribuyentes, cabe una gran incertidumbre de cómo será el beneficio actual ya que se derogan los artículos indicados y dejando como único el 14 ter.

Además de eliminar los otros artículos se han aumentado los topes límite para que los contribuyentes se acojan a estos beneficios, de manera de extender sus ventajas a un amplio sector.

Los cambios, sin embargo, no serán inmediatos. La entrada en vigencia de estas modificaciones suponen un periodo de transición, es este capítulo tras describir la situación actual, se focaliza en lo que sucederá en el periodo 2015-2016 y luego, tras la entrada en régimen definitiva, el 2017.

Conclusiones

Una vez revisado y estudiado los temas de este material podemos concluir con cierta certeza que la doctrina tributaria ha desarrollado su teoría, en hechos empíricos

Puesto que la actividad mercantil que se desarrolla a nivel nacional e internacional genera y produce nuevos hechos económicos y sobre los cuales la norma tributaria debe ir adecuando su tributación, esto en el ámbito de la globalización y desarrollo de los mercados internacionales. Por lo tanto es muy necesario que usted alumno(a) internalice estos saberes y mantenga una permanente lectura, recomendada en su curso, como también, situaciones que se produzcan en la contingencia, prensa escrita, televisión, radio, etc. En materias tributarias es muy necesario el enfoque macro que usted debe aplicar puesto que de esa forma los saberes convergen a la experticia del profesional exitoso.

IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL

IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE Y FUT

UNIDAD Nº I

Definiciones y conceptos de tributación

WWW.IPLACEX.CL

Introducción

En la semana anterior se han entregado algunos conceptos básicos sobre el sistema tributario nacional, incluyendo definiciones claves que le permiten al alumno hacerse una idea global del ordenamiento jurídico-tributario chileno, incluyendo una breve mirada a los distintos regímenes que contempla la ley de la renta para la determinación de las rentas empresariales.

En esta segunda semana, por consiguiente, se continuará y profundizará el análisis de dichos regímenes de tributación, haciendo hincapié en las particularidades de cada uno a efectos de determinar la renta líquida afecta al impuesto de primera categoría.

En función de ello, se estudiará con cierto detalle el régimen general de la ley de la renta, contemplado en el artículo 14 de la ley del ramo, el que –en concordancia con los artículos 20 y 21 de la misma ley– establece las bases generales de la tributación de las empresas frente al impuesto de primera categoría, como asimismo la de sus propietarios o dueños respecto de los impuestos finales.

Junto con lo anterior, se revisarán los regímenes alternativos contenidos en los artículos 14 bis, 14 ter y 14 quáter de la ley de la renta. El régimen citado en primer término consiste básicamente en gravar con los impuestos anuales de primera categoría, global complementario o adicional **todos los retiros** que efectúen los propietarios o socios en sus respectivas empresas o –tratándose de sociedades anónimas o en comandita por acciones- todas las cantidades distribuidas por ellas a sus accionistas, sin distinguir o considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas exceptuadas de tributación de acuerdo con el régimen general de la ley.

A su vez, el régimen opcional contenido en el artículo 14 ter establece un **régimen de tributación y de contabilidad simplificados**, el que ha sido fuertemente potenciado por la Reforma Tributaria, para determinar la base imponible del impuesto a la renta de los contribuyentes de la primera categoría que cumplan con las condiciones y requisitos que exige dicho precepto legal.

Por último, se estudiará también en esta semana el más nuevo de los regímenes alternativos de tributación, establecido en el artículo 14 quáter de la ley de la renta, que consiste –en la medida que se cumplan los requisitos exigidos en su texto- en la exención del impuesto de primera categoría, hasta por un tope de 1.440 UTM, fijado por el N° 7° del artículo 40 de la ley de la renta.

Ideas fuerza

El artículo 14 de la ley de la renta fija las bases de la tributación general corporativa frente al impuesto de primera categoría, en concordancia con los artículos 20 y 21 de la ley de la renta.

Los regímenes establecidos en los artículos 14 bis y 14 quáter han sido derogados desde el 1 de enero de 2015 aunque continúan vigentes transitoria y extraordinariamente hasta el 31 de diciembre de 2016 por efecto de la ley N° 20.780, de Reforma Tributaria.

El artículo 14 ter, ampliado y potenciado por la ley N° 20.780, de Reforma Tributaria, es el único régimen opcional al cual pueden optar los contribuyentes de la primera categoría para no tributar en base al régimen general del artículo 14 de la ley de la renta.

La base imponible del impuesto de primera categoría de los contribuyentes adscritos al artículo 14 ter corresponde a la diferencia entre los ingresos percibidos y los gastos efectivamente pagados, es decir, en base a un flujo de caja.

2. Tributación de las rentas empresariales.

En términos generales, toda empresa o sociedad que se clasifique en el artículo 20 de la ley de la renta debe tributar con el impuesto de primera categoría, sea que determine sus rentas efectivas mediante contabilidad completa o simplificada, o que tribute de acuerdo a una presunción de renta.

La ley de la renta contempla un régimen general de tributación, contemplado en el artículo 14, que fija las bases generales de la tributación de las empresas frente al impuesto de primera categoría, como asimismo la de sus propietarios o dueños respecto de los impuestos global complementario y/o adicional, según corresponda.

No obstante ello, los contribuyentes de la primera categoría disponen de otros regímenes alternativos de tributación, a nivel empresarial, establecidos por los artículos 14 bis, 14 ter y 14 quáter, en los cuales la determinación de la renta afecta al mencionado impuesto corporativo se calcula con arreglo a sus disposiciones.

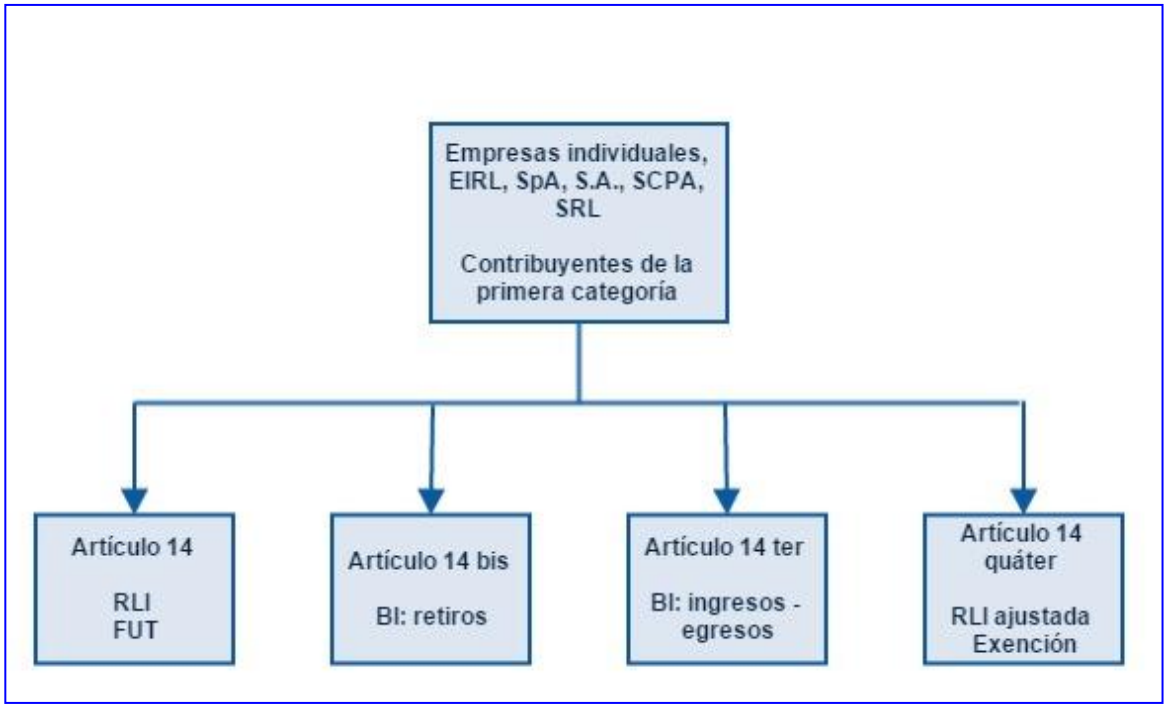
Téngase presente que la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, derogó a contar del año comercial 2015 los artículos 14 bis y 14 quáter, y amplió y potenció fuertemente el artículo 14 ter, como único régimen opcional para las empresas de menor tamaño.

Empero, de conformidad con las normas transitorias de la misma ley de Reforma Tributaria, los regímenes contenidos en los artículos 14 bis y 14 quáter **continuarán vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016**, con la particularidad eso sí de que no es posible acogerse a dichos regímenes en ninguno de los años comerciales que continuarán vigentes (2015 y 2016), pudiéndose sólo mantener en ellos los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 estuvieran adscritos a dichas normas.

Por consiguiente, si bien en la actualidad **existen tres regímenes opcionales**, los contribuyentes tienen sólo la alternativa de optar por el régimen simplificado del artículo 14 ter para no tributar en el régimen general del artículo 14.

En la figura siguiente se muestra esquemáticamente las opciones de tributación de las empresas o sociedades chilenas:

Fig. N° 1. Opciones de tributación de las empresas sujetas a primera categoría



Fuente: Confección propia.

3. Régimen general del artículo 14 de la ley de la renta.

El artículo 14 de la ley de la renta fija las bases generales de la tributación de las empresas frente al impuesto de primera categoría, como asimismo la de sus propietarios o dueños respecto de los impuestos global complementario y adicional.

Cabe señalar que el citado artículo 14 fue sustituido transitoriamente a contar del 1 de enero de 2015 por el N° 1) del artículo segundo transitorio de la ley N° 20.780 (D.O. 29.9.14), sobre Reforma Tributaria, para regir en los años comerciales 2015 y 2016, luego de lo cual entrará en vigencia su texto definitivo establecido por el número 4) del artículo 1° de la misma ley modificatoria.

En cuanto a la tributación de los señalados dueños o propietarios, la letra A) del artículo en comento establece y regla un procedimiento aplicable a todos los contribuyentes propietarios o dueños de empresas que declaren en la primera categoría sus rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa, y con arreglo al cual dichos contribuyentes, deben tributar con los mencionados impuestos personales, **sobre todos los retiros, remesas o distribuciones de rentas que efectúen o reciban** en el curso del respectivo ejercicio comercial, sin importar el monto de las utilidades tributables registradas en el FUT. (Araya, 2013)

Aunque no es parte de los objetivos del curso, bien vale la pena comentar que, si bien la estructura del nuevo texto del artículo 14 de la ley de la renta que regirá por los años comerciales 2015 y 2016, es muy similar a la del texto anterior, que rigió hasta el 31 de diciembre de 2014, hay al menos 5 tópicos de importancia que presentan modificaciones de fondo, las que dicen relación principalmente con la tributación de los dueños o propietarios de las empresa o sociedades sujetas al impuesto de primera categoría, los que sólo se señalan a continuación:

a) Rentas o cantidades sobre las cuales quedarán gravados con los impuestos finales los contribuyentes de este artículo: deben tributar sobre las cantidades que a cualquier título **retiren desde la empresa o sociedad respectiva**, vale decir, sin importar el monto de las utilidades tributables acumuladas en el FUT.

b) Retiros en exceso: a contar del 1 de enero de 2015, no podrán generarse nuevos retiros en exceso, por lo que los retiros en exceso acumulados al 31 de diciembre de 2014 se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en la letra a) del N° 3° de la letra A) del artículo 14 de la ley de la renta.

c) Reinversiones: se modificó el tratamiento tributario de las reinversiones efectuadas mediante el aporte a sociedades de personas, asimilándose al régimen aplicable a la reinversión en acciones de pago de sociedades anónimas existente hasta el 31 de diciembre de 2014, al cual igualmente se le introducen ciertas modificaciones.

d) FUT: Por una parte, el nuevo artículo 14 no contempla el concepto de FUT devengado y por otro lado, el registro FUT sólo será aplicable para determinar los créditos que correspondan según lo dispuesto en los artículos 56, N° 3), y 63 de la ley de la renta.

El FUT sólo aplica para determinar los créditos que correspondan

e) Reorganizaciones empresariales: El nuevo N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la ley de la renta, regla en términos generales el régimen tributario de las reinversiones, incluyendo de manera especial varios tipos de reorganización empresarial, como la conversión de empresa individual y la fusión y división de sociedades.

Ahora bien, para determinar la renta líquida imponible de los contribuyentes de la primera categoría sujetos al presente artículo, la ley de la renta implanta el siguiente mecanismo, que será visto con más detalle en las semanas siguientes: (Araya, 2014)

1) Cómputo de los Ingresos Brutos: De acuerdo con el artículo 29, deben computarse como tales todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la primera categoría, con la sola excepción, por regla general, de aquellos que no constituyen renta según el artículo 17.

2) Determinación de la Renta Bruta: Establecidos los ingresos brutos, el siguiente paso lo constituye la determinación de la renta bruta, a la cual se llega deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de las rentas, de conformidad con las normas que al respecto establece el artículo 30.

3) Determinación de la Renta Líquida: Esta etapa está prevista en el artículo 31, con arreglo al cual la renta líquida de los contribuyentes debe determinarse deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud de la disposición citada en la letra anterior.

4) Ajuste de la Renta Líquida: De conformidad con el artículo 32, la renta líquida determinada de acuerdo con las normas referidas en el número precedente debe ser ajustada deduciendo o agregando, según el caso, las partidas que en dicho precepto se señalan, provenientes de la aplicación de las disposiciones sobre corrección monetaria contenidas en el artículo 41.

5) Determinación de la Renta Líquida Imponible: El último paso del proceso que se describe lo constituye el establecimiento de la renta líquida imponible, vale decir, la cantidad sobre la cual se aplica la tasa o alícuota del impuesto.

Al tenor de lo dispuesto por el artículo 33, para estos efectos deben agregarse a la renta líquida imponible, cuando hayan disminuido la renta líquida declarada, las partidas que se especifican en el número 1º de dicha disposición, que constituyen gastos que la ley rechaza para los fines tributarios, entre ellos los retiros particulares en dinero o especies efectuados por los contribuyentes, las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten su valor, los costos, gastos y desembolsos imputables a ingresos no reputados renta o a rentas exentas, etc.

Para estos mismos efectos, deberán deducirse de la renta líquida, cuando hayan aumentado la renta líquida declarada, los dividendos percibidos y las utilidades sociales

percibidas o devengadas por el contribuyente, como asimismo las rentas exentas en virtud de la propia ley de la renta o de leyes especiales.

Debe aclararse que este no es el único mecanismo para calcular la RLI del contribuyente afecto al impuesto de primera categoría. Otra forma consiste en efectuar los ajustes que correspondan al resultado obtenido según balance tributario, cuando la empresa o sociedad respectiva esté obligada a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa.

Sobre esto se volverá en las semanas siguientes, de modo que ahora corresponde analizar someramente los regímenes alternativos al régimen general recién estudiado.

4. Regímenes opcionales de tributación.

Como se mencionó, corresponde ahora revisar los diversos regímenes alternativos de tributación, teniendo presente que ya no es posible acogerse a dos de ellos (los establecidos por los artículos 14 bis y 14 quáter), toda vez que ellos fueron derogados a contar del 1 de enero de 2015 pero continúan vigentes de manera extraordinaria hasta el 31 de diciembre de 2016 por efecto de normas transitorias de la ley N° 20.780, de Reforma Tributaria.

Se inicia la revisión por estos dos regímenes, dejando para el final el sistema de tributación simplificada del artículo 14 ter, por su importancia como el **único régimen opcional al que pueden acogerse** en la actualidad los contribuyentes de la primera categoría y por sus características propias, reforzadas con la sustitución de su texto por la Reforma Tributaria, que lo convierten en una muy interesante opción para las empresas de menor tamaño (Mipyme).

4.1. Artículo 14 bis.

El artículo 14 bis de la ley de la renta, agregado a ese cuerpo legal por la ley Nº 18.775, de 1989, establece un régimen especial, de carácter optativo, al que podían acogerse todos los contribuyentes que desarrollasen actividades clasificadas en la primera categoría según el artículo 20 de la ley del ramo -a excepción de las empresas que poseían o explotaban a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades o formen parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor- por las cuales debían declarar la renta efectiva determinada en base a contabilidad completa, siempre que reúnan los requisitos que dicha norma establecía.

Dicho régimen especial consiste, básicamente, en gravar con los impuestos anuales de primera categoría y global complementario o adicional **todos los retiros que efectúen los propietarios o socios en sus respectivas empresas** o –tratándose de S.A., SpA o en comandita por acciones- todas las cantidades distribuidas por ellas a sus accionistas, sin distinguir o considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas exceptuadas de tributación de acuerdo con el régimen general de la ley.

Al tenor de lo dispuesto en la parte final del inciso primero del precepto a que se alude, en todo lo demás se aplicarán a los contribuyentes adscritos a esta modalidad impositiva las mismas normas que afectan a la generalidad de los contribuyentes del impuesto de primera categoría obligados a llevar contabilidad completa.

Recuérdese que –como ya se dijo– esta disposición fue derogada, a contar del 1 de enero de 2015, por el número 5) del artículo 1° de la ley N° 20.780, no obstante lo cual, de conformidad con lo preceptuado por el numeral II del artículo tercero transitorio de la misma ley, los "contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2014 se encuentren acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, **podrán mantenerse acogidos a dicho régimen de tributación hasta el 31 de diciembre de 2016**. Para tal efecto, lo dispuesto en los artículos 2° N° 1 párrafo segundo, 14 bis, 21, 40 número 6, 54, 62, 84 letra g), 91 y demás normas relacionadas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2014, mantendrán su vigencia, sólo respecto de los contribuyentes referidos y por el período señalado."

Cabe anotar que la opción de tributar bajo este régimen "afectará a la empresa y a todos los socios, accionistas y comuneros". De consiguiente, tanto aquélla como éstos deben tributar, computando como rentas, para los efectos de la aplicación de sus respectivos tributos, **todas las cantidades retiradas o distribuidas por la empresa.** (Araya, 2013)

En efecto, los contribuyentes adscritos a este régimen optativo deben aplicar, declarar y pagar los impuestos anuales de primera categoría y global complementario o adicional sobre las siguientes cantidades, las que para los efectos de la ley del ramo deben ser consideradas renta, tanto respecto de la empresa, como de sus propietarios, comuneros o socios: (Araya, 2013)

a) Todos los retiros en dinero o en especies efectuados por éstos en el curso del respectivo ejercicio, **cualquiera que sea la fuente u origen** de ellos y aun cuando de acuerdo con el régimen general se encuentren exceptuados de tributación.

b) Todas las cantidades que distribuyan durante el ejercicio a sus accionistas las empresas constituidas como sociedades anónimas, SpA o en comandita por acciones, sin excepción alguna, cualquiera que sea la fuente u origen de las cantidades distribuidas y sin distinguir tampoco si se trata o no de sumas no gravadas o exentas de conformidad con las normas generales de la ley.

De ello se sigue que si durante un ejercicio cualquiera, no existen retiros ni distribuciones de utilidades, la base imponible de la empresa o sociedad respectiva –y de los dueños o propietarios respectivos– es cero.

4.2. Artículo 14 quáter.

El artículo 14 quáter de la ley de la renta, agregado a dicho cuerpo legal por el número 1) del artículo 2º de la ley Nº 20.455 (D.O. 31.7.10), establecía un nuevo régimen tributario, de carácter opcional, que favorecía a los contribuyentes de la primera categoría de la ley del ramo,

que tributen por su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, que consiste –en la medida que se cumplan los requisitos exigidos en su texto- en la exención del impuesto de la citada categoría, **hasta por un monto de 1.440 UTM**.

Propiamente tal, este no es un régimen alternativo al régimen general del artículo 14 de la ley de la renta, ya que en la práctica correspondiendo sólo a un **nuevo tipo de contribuyente exento del impuesto de primera categoría**, por una parte de la renta líquida imponible calculada en base al régimen general y ajustada de acuerdo al Nº 7º del artículo 40 de la ley del ramo. (Araya, 2013)

Antes de proseguir con el análisis de esta norma, es importante tener presente que dicho artículo fue derogado, a contar del 1 de enero de 2015, por el número 7) del artículo 1° de la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria. Empero, dicha disposición **se mantendrá vigente hasta el 31 de diciembre de 2016** en virtud de lo preceptuado por el numeral VIII del artículo tercero transitorio de la misma ley, que señala además que para tales efectos, lo "dispuesto en los artículos 14 quáter, 40 número 7, y 84 letra i), y demás normas relacionadas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2014, mantendrán su vigencia, sólo respecto de los contribuyentes referidos y por el período señalado."

Como un comentario general, bien se puede señalar que el régimen que se glosa fue diseñado con el claro objetivo de permitir la **reinversión de utilidades de las empresas de menor tamaño**, que tributen en la primera categoría de la Ley de la renta, sobre la base de su renta efectiva demostrada mediante contabilidad completa, por rentas del artículo 20 de dicho cuerpo legal.

En efecto, no se trata de un régimen de tributación distinto del general de la ley del ramo, sino que de un beneficio que implica calcular una renta líquida imponible ajustada, de acuerdo con el señalado número 7° del artículo 40, y aplicar sobre ella la exención contenida en esta misma disposición.

Para entender más claramente cómo se calcula el beneficio en comento, parece pertinente acudir al texto de la recién citada disposición, que dispone que **estarán exentas del impuesto de primera categoría las rentas percibidas** por "los contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 14 quáter, por la renta líquida imponible, deducidas las cantidades retiradas, distribuidas, remesadas o que deban considerarse retiradas conforme a esta ley, que determinen en conformidad al Título II, hasta un monto máximo anual equivalente a 1.440 unidades tributarias mensuales". (Araya, 2013)

De texto recién transcrito se desprende que la exención opera sobre una **renta líquida ajustada**, conformada por la renta líquida imponible -determinada de acuerdo con los artículos 29 al 33 de la ley de la renta- a la que se le deducen las cantidades retiradas, distribuidas, remesadas o que deban considerarse retiradas en conformidad con la ley del ramo.

Sobre esta renta líquida ajustada, con el límite señalado de 1.440 UTM opera la exención de que se trata. Evidentemente, la parte de la renta líquida imponible que exceda de esta renta líquida ajustada quedará afecta al impuesto de primera categoría. (Araya, 2013)

Para clarificar lo anterior, se inserta un sencillo cuadro que revisa varias posibilidades que pueden darse en la práctica. Todos los valores están expresados en UTM. (Araya, 2013)

Detalle	Caso 1	Caso 2	Caso 3	Caso 4
Renta Líquida Imponible	5.000	5.000	5.000	5.000
Menos: Retiros, distribuciones, remesas y cantidades que deban considerarse retiradas	2.500	3.000	3.600	4.000
Renta líquida ajustada	**2.500**	**2.000**	**1.400**	**1.000**
Tope máximo (N° 7° Art. 40 LIR)	1.440	1.440	1.440	1.440
Monto exento	**1.440**	**1.440**	**1.400**	**1.000**
Renta afecta a primera categoría	3.560	3.560	3.600	4.000

Fuente: Tributación de empresas de menor tamaño (Araya, 2013).

4.3. Artículo 14 ter: nuevo régimen de tributación simplificada para las empresas de menor tamaño.

El N° 2) del artículo segundo transitorio de la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, sustituyó el texto del artículo 14 ter por un nuevo régimen especial para las micro, pequeñas y medianas empresas, ampliado y potenciado, que regirá por los años calendarios 2015 y 2016. A este respecto conviene recordar que a partir del 1 de enero de 2017 regirá el texto definitivo del artículo en comento, establecido por el N° 6) del artículo 1° de la mencionada ley N° 20.780.

En pocas palabras, el nuevo régimen opcional del artículo 14 ter mantiene la esencia del régimen original, que rigió hasta el 31 de diciembre de 2014, pues sigue siendo un sistema de tributación y contabilidad simplificadas, pero ha ampliado considerablemente el número de potenciales beneficiarios que pueden adscribirse a él, al quitar las restricciones relacionadas con el tipo societario que podía acogerse –antes, únicamente empresarios individuales y EIRL- y la condición de que fueran contribuyentes del IVA. Asimismo, ha aumentado en forma importante el límite de ingresos netos para acogerse a tal régimen, pasando de un promedio anual inferior a 5.000 UTM a un promedio anual no superior a **50.000 UF**. (Araya, 2015)

Se introducen además algunos cambios en la determinación de la base imponible, materia de este curso; se obliga al contribuyente adscrito al régimen opcional a llevar un **libro de caja**, además del libro de compras y ventas –si se es contribuyente del IVA– o de un libro de ingresos y egresos para el control de sus operaciones; se permite la deducción del crédito por adquisiciones de activo fijo, entre otras modificaciones que potencian el nuevo régimen especialmente diseñado para las empresas de menor tamaño.

El nuevo artículo 14 ter contempla dos letras, A y B. La primera de ellas, que lleva por título **"Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez"** es la que en definitiva reemplaza a la normativa primigenia contenida en el texto anterior del artículo 14 ter, toda vez que la letra B contiene una exención del impuesto adicional que favorece a ciertos servicios contratados en el exterior, sujeta a los límites señalados en esa letra.

Parece adecuado hacer una breve reseña de este nuevo régimen y no detenerse únicamente en la determinación de la base imponible afecta a impuestos, toda vez que –como ya se ha dicho– el presente es el exclusivo régimen opcional al régimen del artículo 14 de la ley de la renta, por lo que no está de más conocerlo un poco mejor.

Y para ello sirve mucho tener claridad sobre los contribuyentes que pueden acogerse a dicha norma, teniendo presente que se ampliaron los eventuales beneficiarios y se relajaron algunas restricciones, como el tipo societario que podía acogerse a tal norma. En base a las instrucciones impartidas por la Circular N° 69, de 2014, se incluye a continuación un cuadro que resume algunas características y requisitos para adscribirse al régimen en análisis: (Araya, 2015)

Contribuyentes	Características y requisitos
Los acogidos al anterior Art. 14 ter de la ley de la renta, al 31.12.14	Estos contribuyentes se entienden acogidos de pleno derecho al nuevo Art. 14 ter a contar del 1.1.15. No se requería aviso alguno.
Los que tributen sujetos a un régimen de renta presunta	Si cumplan los requisitos del Art. 14 ter, pueden acogerse a sus disposiciones, sin perjuicio que deben dar cumplimiento a los requisitos para mantenerse en él. Aviso se da en el Formulario N° 3264
Los que tributen sobre su renta efectiva, sin contabilidad completa, de acuerdo con el N° 1 de la letra B) del Art.14 de la ley de la renta	Pueden optar al Art. 14 ter, siempre que cumplan los requisitos para acogerse a tal régimen y para mantenerse en él. Aviso se da en el Formulario N° 3264
Los que tributen sobre su renta efectiva, según contabilidad completa, de acuerdo con la letra A) del Art. 14	Pueden optar al Art. 14 ter, siempre que cumplan los requisitos para acogerse a tal régimen y para mantenerse en él. Aviso se da en el Formulario N° 3264
Los acogidos al Art. 14 bis de la ley de la renta, que durante los años	Pueden optar al Art. 14 ter, siempre que cumplan los requisitos para acogerse a tal

2015 o 2016 pongan término de giro, de conformidad con el Art. 38 bis, según su texto al 31.12.14	régimen y para mantenerse en él. Aviso se da en el Formulario N° 3264
Los acogidos al Art. 14 quáter de la ley de la renta	Pueden optar al Art. 14 ter, siempre que cumplan los requisitos para acogerse a tal régimen y para mantenerse en él. Aviso se da en el Formulario N° 3264
Los que inicien actividades	Deben tener un capital efectivo que no supere el equivalente a **60.000 UF**. Aviso se da en el Formulario N° 415

4.3.1. Determinación de la base imponible y su tributación.

Los contribuyentes que se acojan a este régimen simplificado deben tributar anualmente con el impuesto de primera categoría, en tanto que los dueños, socios, comuneros o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva acogida al mencionado artículo 14 ter se afectarán con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda.

Así lo señala la letra a) del número 3 de la letra A del artículo 14 ter, lo que coincide obviamente con la modalidad propia de este régimen simplificado. No obstante, en la determinación de la base imponible de primera categoría se pueden encontrar matices importantes en relación con el régimen original. (Araya, 2015)

En efecto, la misma letra a) recién citada dispone que dicha base imponible corresponderá a la diferencia entre los **ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados** del contribuyente, lo que marca una distancia notable en relación al régimen anterior del artículo 14 ter, en que se deben incluir también los ingresos devengados, cuando correspondan al giro. En la práctica, la tributación que propone el nuevo artículo 14 ter se basa en los **flujos de disponible o de caja** de las empresas adscritas al régimen en comento. (Araya, 2015)

Para estos efectos, la propia norma legal define lo que debe entenderse por ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados, en los términos siguientes: (Araya, 2015)

i) Se considerarán **ingresos percibidos** durante el ejercicio respectivo, los provenientes de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el impuesto al valor agregado, como también todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad y aquellos provenientes de las inversiones a que se refiere la letra c) del N° 1 de la letra A) del propio artículo 14 ter (esto es, en bienes raíces, capitales mobiliarios, participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación, derechos sociales, acciones de sociedades anónimas y

cuotas de fondos mutuos), que se perciban durante el ejercicio correspondiente, salvo los que provengan de la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse -terrenos, por ejemplo- sin perjuicio de aplicarse en su enajenación separadamente de este régimen lo dispuesto en los artículos 17 y 18 de la ley de la renta.

ii) Se entenderá por egresos las cantidades efectivamente pagadas por los siguientes conceptos:

- Compras, importaciones y prestaciones de servicios, afectos, exentos o no gravados con IVA;
- Pagos de remuneraciones y honorarios;
- Intereses pagados;
- Impuestos pagados, siempre que no sean los de la ley de la renta;
- Pérdidas de ejercicios anteriores;
- Adquisiciones de bienes del activo fijo físico pagadas, salvo las que recaigan en bienes que no puedan ser depreciados, y
- Créditos incobrables castigados durante el ejercicio.

Como es natural, todos estos egresos deben cumplir con los requisitos establecidos para cada caso en el artículo 31 de la ley de la renta, esto es, deben cumplir con todos los presupuestos para ser considerados como necesarios para producir la renta.

Cabe señalar que para determinar la base imponible del impuesto de primera categoría, deben incluirse todos los ingresos y egresos, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas de los impuestos de la ley del ramo.

Por su parte, la base imponible de los impuestos global complementario o adicional será aquella porción de la base imponible del impuesto de primera categoría que corresponda a cada dueño, socio o accionista, en la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad o empresa. En el caso de los comuneros, la determinación de la base imponible que les corresponda, se efectuará en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

Finalmente, del impuesto de primera categoría puede rebajarse el crédito establecido en el artículo 33 bis de la ley de la renta, sobre adquisición de activos fijos.

Conclusión

En esta segunda semana se han estudiado con más detenimiento los diversos regímenes de tributación a la renta contenidos en la ley del ramo.

En primer lugar, se han revisado las normas del artículo 14 de la ley de la renta, que establecen las reglas generales de tributación a nivel empresarial y de contribuyente final para aquellos sujetos a la primera categoría de dicho cuerpo legal. Se han revisado igualmente algunos aspectos de dicha norma provenientes del nuevo texto transitorio fijado por la ley N° 20.780, de Reforma Tributaria.

A continuación se estudiaron los regímenes alternativos de tributación, contemplados en los artículos 14 bis, 14 ter y 14 quáter de la ley de la renta. Importante es recordar que de ellos, han sido derogados los regímenes contenidos en los artículos 14 bis y 14 quáter aunque igualmente sus normas seguirán vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016 por efecto de las modificaciones introducidas por la citada Reforma Tributaria.

Finalmente, se ha analizado con algo más de detalle el nuevo régimen del artículos 14 ter, en su texto sustituido también por la ley N° 20.780, que amplía y potencia dicho régimen simplificado, destacando entre sus novedades la conformación de la base imponible de los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional, la que se constituye por la diferencia entre los ingresos percibidos y los egresos efectivamente pagados.

Bibliografía

1) Araya, G. (2013). *Tributación de las empresas de menor tamaño*. Santiago, Chile, Thomson Reuters.

2) Araya, G. (2014). *Impuesto de primera categoría*. Santiago, Chile, Thomson Reuters.

3) Araya, G. (2015). *Alcances de la Reforma Tributaria*. Santiago, Chile, Thomson Reuters.

4) D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Julio de 2015. Biblioteca del Congreso Nacional. http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368

IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL

IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE Y FUT

UNIDAD Nº II

Impuesto de Primera Categoría

WWW.IPLACEX.CL

Introducción

Dado que el curso trata de renta líquida imponible y FUT, no puede soslayarse el hecho que tales conceptos se relacionan directamente con el **impuesto de primera categoría**, tema principal de la Unidad II y, por consiguiente, de esta semana.

En las semanas previas se han introducido importantes elementos para poder entender con propiedad el impuesto que comienza a analizarse, a saber: quiénes se afectan con él, qué rentas deben tributar bajo sus disposiciones y las alternativas de que disponen los contribuyentes para cumplir con su tributación en dicha categoría.

En consecuencia, en esta semana se analiza -ya con más detalle- los elementos propios del impuesto de primera categoría, sus principales características, la tasa del tributo y especialmente la determinación de la renta líquida imponible para aquellos contribuyentes sujetos al artículo 14 y que deben llevar FUT.

Dentro de tales materias, se le dará particular importancia al análisis de los gastos necesarios para producir la renta, como también a aquellos denominados habitualmente gastos rechazados, los que se sujetan a la tributación especial que contempla el artículo 21 de la ley de la renta.

Conviene recordar que en todo lo que se verá, tanto en esta semana como en el curso en general, se ha puesto especial atención a las nuevas disposiciones introducidas y/o modificadas por la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, cuerpo legal que intervino fuertemente la ley de la renta y que entra en plena vigencia a contar del año calendario 2017.

Ideas fuerza

El impuesto de primera categoría es un tributo real y proporcional, cuya principal característica es que constituye un anticipo o crédito deducible de los impuestos personales.

La tasa actual del impuesto de primera categoría es 22,5%. Para el año calendario 2016 será de 24% y para el año calendario 2017, cuando entren en vigencia los dos regímenes generales del artículo 14, la tasa tendrá dos alícuotas: 25% para los acogidos a la letra A) del mencionado artículo 14, y 25,5% para los sujetos a la letra B), tasa que subirá al 27% en el 2018.

La RLI se determina a través de un mecanismo técnico conformado de 5 etapas, de acuerdo con las normas de los artículos 29 al 33 de la ley de la renta.

La ley de la renta permite deducir los gastos necesarios para producir la renta, entendiendo por tales aquellos desembolsos que sean inevitables u obligatorios, que no se encuentren ya rebajados, en que el contribuyente haya incurrido en ellos efectivamente y que pueda acreditar fehacientemente ante el SII.

1. Algunas características del impuesto de primera categoría.

El impuesto de primera categoría es sin discusión el tributo más importante de la ley de la renta. No sólo por su impacto recaudatorio, ya que dicho gravamen representa más del 50% de la contribución al erario nacional debida al impuesto a la renta, sino que también por la cantidad de contribuyentes del mismo, que suman más de 1.000.000, de acuerdo con cifras del Servicio de Impuestos Internos.

Aunque sabido, no está demás señalar que el impuesto en análisis es más que aplicar la tasa del mismo a la base imponible determinada de acuerdo a las disposiciones de la ley de la renta. Hay una serie de mecanismos, procedimientos, ajustes y, fundamentalmente, créditos o descuentos aplicados al impuesto que hacen de esta materia un tema complejo, que requiere un estudio profundo que no puede llevarse a cabo aquí.

Sin embargo, en esta semana y la próxima se revisarán someramente algunos de los elementos señalados, con una profundidad adecuada para los objetivos del curso. Por de pronto, lo mejor es comenzar entregando algunas de sus particularidades.

El impuesto en comento, tributo que se contiene en el Título II del cuerpo legal en estudio, presenta tres características básicas, que lo definen y diferencian de los otros impuestos contenidos en la ley del ramo, a saber: a) es un **impuesto real**, porque se aplica al ingreso sin atender a las circunstancias o condiciones propias de la persona que lo percibe, b) es un **impuesto proporcional**, porque su monto aumenta en la misma proporción que la renta gravada, y c) constituye un **anticipo o crédito deducible** de los impuestos global complementario y adicional, según corresponda. (Araya, 2014)

Esta última característica, que implica una integración del impuesto en referencia con los impuestos finales –que la detenta en virtud de la reforma tributaria llevada a cabo por la ley N° 18.293, de 1984– obliga a los contribuyentes a llevar un control estricto de la renta líquida imponible y del Fondo de Utilidades Tributables, registro que tiene por objetivo supervigilar los créditos imputables a los mencionados impuestos personales.

Es importante mencionar también al respecto que a contar del año calendario 2017, cuando entren en vigencia los dos regímenes generales de tributación establecidos en el artículo 14 de la ley de la renta, para el sistema establecido en la letra B) de dicho artículo la integración ya no será total si no que sólo parcial, dado que se podrá rebajar como crédito contra los impuestos finales el 65% del impuesto de primera categoría pagado por el contribuyente respectivo.

2. Tasa del impuesto de primera categoría.

La alícuota fijada por la ley de la renta para el impuesto cedular de primera categoría se encuentra establecida en el encabezamiento del artículo 20 de ese cuerpo legal, siendo ella aplicable respecto de todos los contribuyentes sujetos a dicho gravamen, ya sea que declaren sus rentas efectivas mediante contabilidad o que tributen en base a regímenes presuntivos de

renta o acogidos a alguno de los regímenes especiales establecidos en los artículos 14 bis, 14 ter o 14 quáter de la ley del ramo, como también a las personas que deban pagarlo, en calidad de tributo único a la renta, sobre las ganancias a que se refiere el inciso segundo del número 8º del artículo 17 de dicha ley. (Araya, 2014)

Luego de las modificaciones introducidas por la ley N° 20.780, que aumentó gradualmente la tasa en referencia, y la aplicación de las normas transitorias de ese mismo cuerpo legal, en la actualidad la tasa del tributo en comento **es del 22,5%**, alícuota que regirá por el año comercial 2015. Nótese que esta misma tasa es aplicable cuando deba pagarse este impuesto en calidad de único a la renta, en los casos y bajo las condiciones prevista en la ley de la renta.

Recuérdese que la tasa del impuesto de primera categoría vigente para el año comercial 2015 es de 22,5%

Como se sabe, en el año comercial 2017 la tasa de este impuesto subirá al 25%, para aquellos contribuyentes sujetos a la letra A) del artículo 14 de la ley de la renta (sistema basado en renta atribuida), y al 25,5% para los que tributen de acuerdo con la letra B) del mismo artículo (sistema con integración parcial), llegando finalmente la tasa aludida para estos últimos contribuyentes al 27% en el año 2018.

Recuérdese que a contar del año comercial 2017 coexistirán dos regímenes generales de tributación, a saber: el contenido en la letra A) del artículo 14 de la ley de la renta, caracterizado por la atribución de rentas, y el contemplado en la letra B) de la misma disposición, un sistema en base percibida, similar al que nos rige hoy en día, con la salvedad que la integración del impuesto de primera categoría con los finales es sólo parcial, dado que el crédito que podrán imputar los contribuyentes finales equivale al 65% del impuesto de categoría pagado.

A manera de resumen, se incluye a continuación un cuadro que muestra los cambios que ha sufrido –y tendrá en el futuro cercano– la tasa en referencia, desde la implantación del D.L. Nº 824:

Tasa de primera categoría	Años comerciales
27%	2018 en adelante [Contribuyentes de la letra B) del Art. 14]
25,5%	2017 [Contribuyentes de la letra B) del Art. 14]
25%	2017 y siguientes [Contribuyentes de la letra A) del Art. 14]
24%	2016
22,5%	2015
21%	2014

20%	2011 al 2013
17%	2004 a 2010
16,5%	2003
16%	2002
15%	1991 a 2001
10%	1977 a 1990

3. Determinación de la renta líquida imponible.

Como ya se adelantó en la semana anterior, para calcular el impuesto de primera categoría, es preciso aplicar la tasa de dicho tributo a la base imponible de la referida categoría, base que en este impuesto toma la denominación de renta líquida imponible (RLI).

Ahora bien, la determinación de la RLI de los contribuyentes de la primera categoría sujetos al artículo 14, debe hacerse a través de un procedimiento o mecanismo específicamente señalado en la ley de la renta, que implica sujetarse a las disposiciones de los artículos 29 al 33 de dicha ley.

Al resultado que conduce dicho mecanismo, que importa una sucesión de 5 pasos o etapas y que se analizará en detalle en el número siguiente, puede llegarse asimismo de otras maneras, como por ejemplo llenando el Recuadro N° 2 del reverso del Formulario N° 22, de declaración de los impuestos anuales a la renta (información obligatoria por lo demás que deben consignar todos los contribuyentes afectos a la primera categoría) o mediante el procedimiento de agregar y desagregar ciertos gastos al resultado del Balance, como se explica a continuación, a través de un sencillo ejemplo.

Supóngase que una sociedad de personas, que declara su renta efectiva mediante contabilidad completa, muestra en la última línea de su balance una utilidad de **$ 25.000.000**.

Surge inmediatamente la interrogante de si sobre esta cifra se calcula el impuesto de primera categoría. La respuesta es que, en general, no es así, pues dicha cifra hay que ajustarla, agregando gastos que tributariamente no deben rebajarse (pero que en el balance sí están rebajados) y agregando aquellos que están afectos a una tributación especial (artículo 21 de la ley del ramo).

Entonces, si se supone que existen gastos rechazados por concepto de gastos no documentados ($ 300.000) y de gastos de automóviles, que no pueden asignarse en particular a ninguna persona, por un valor de $ 500.000, la RLI se calcularía de la siguiente manera:

Determinación de la renta líquida imponible

Resultado según Balance.....	$	25.000.000
Agregados:		
- Gastos no documentados	$	300.000
- Gastos automóviles.....	$	500.000
Desagregados:		
- Gastos no documentados	$	(300.000)
- Gastos automóviles.....	$	(500.000)
**Renta líquida imponible	**$**	**25.000.000**

Nótese que en este sencillo ejemplo la RLI es idéntica al resultado según balance pues los gastos rechazados indicados quedan afectos a la tasa del 35% dispuesta en el inciso primero del artículo 21 de la ley de la renta.

También téngase presente que el resultado del balance, ese número que muestra que en el ejercicio hubo utilidades por $ 25.000.000, resume en sí mismo todo el procedimiento o mecanismo de determinación de la RLI, salvo los referentes a los gastos rechazados, pues para llegar a él se han debido sumar los ingresos brutos, descontar los costos y los gastos necesarios para producir la renta, y se han hecho los ajustes necesarios debido a la corrección monetaria.

4. RLI a través del mecanismo de la ley de la renta.

Como ya se ha dicho, la ley de la renta impone un mecanismo para determinar la base imponible afecta al impuesto de primera categoría que, partiendo de los ingresos brutos que genera una determinada actividad, permite efectuar de ellos una serie de rebajas hasta llegar a la renta líquida imponible.

Este mecanismo constituye sólo el procedimiento general al que deben sujetarse los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en dicha categoría en virtud de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la ley de la renta, ya que, además de él, ese mismo texto legal contempla algunas formas especiales de determinación de la renta líquida imponible aplicables a determinadas actividades o grupos de contribuyentes. (Araya, 2014)

Este último es el caso de las presunciones de renta establecidas en el propio texto de la ley del ramo o en los regímenes especiales de tributación establecidos en los artículos 14 bis o 14 ter, analizados en la semana anterior.

Ahora bien, en forma esquemática, la determinación de la RLI según el procedimiento aludido seguirá los siguientes pasos:

(+)	Ingresos Brutos	Art. 29	xxxxx
(-)	Costo Directo	Art. 30	xxxxx
=	**Renta Bruta**		xxxxx
(-)	Gastos Necesarios	Art. 31	xxxxx
=	**Renta Líquida**		xxxxx
(±)	Ajustes por Corrección Monetaria	Art. 32	xxxxx
(±)	Ajustes por agregados y deducciones	Art. 33	xxxxx
=	**Renta Líquida Imponible**		xxxxx

A continuación se analizará el presente mecanismo, poniendo énfasis en las peculiaridades y características principales de cada uno de las etapas que lo conforman.

4.1. Cómputo de los ingresos brutos.

La determinación de la renta líquida imponible de primera categoría tiene como punto de partida el concepto de ingresos brutos, que el artículo 29 de la ley de la renta define como “todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos **que no constituyan renta** a que se refiere el artículo 17”.

La expresión destacada en negritas en el párrafo precedente proviene de la modificación introducida al inciso primero del artículo 29 de la ley de la renta por el N° 14) del artículo 1° de la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, vigente desde el 1 de octubre de 2014, cuyo objetivo es precisar que los ingresos que se excluyen de los ingresos brutos son aquellos no constitutivos de renta y no cualquier otro ingreso establecido en dicho artículo 17.

De acuerdo con la definición transcrita al comienzo de este número, deben computarse como ingresos brutos **todos los ingresos que el contribuyente perciba o devengue** en razón de la explotación de bienes o la realización de cualquiera de las actividades enumeradas en el artículo 20 de la ley de la renta, incluidas las rentas innominadas a que se refiere el Nº 5º de dicho precepto.

La inclusión de tales ingresos es independiente del carácter periódico o esporádico de su percepción, siendo también indiferente que guarden o no relación directa con el giro propio del titular de los mismos.

En resumen, la expresión ingresos brutos comprende:

– En primer término, los ingresos provenientes de la explotación del negocio o giro del respectivo contribuyente o empresa;

– En segundo lugar, los ingresos derivados de la enajenación de bienes del activo inmovilizado de la empresa, y

– Por último, todo otro ingreso clasificado dentro de la primera categoría que se perciba o devengue por el contribuyente.

Sólo se exceptúan, como se dijo, los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17 de la ley del ramo.

4.2. Determinación de la renta bruta.

El segundo paso de este proceso consiste en la determinación de la renta bruta de primera categoría, para lo cual debe rebajarse de la suma de los ingresos brutos el **costo directo de los bienes y servicios utilizados en su generación**.

Esta deducción debe efectuarse en la forma establecida en el artículo 30 de la ley de la renta, precepto éste que, además de definir el concepto de costo directo, precisando los diferentes rubros que lo integran según los diversos casos, se encarga de señalar los procedimientos o métodos con arreglo a los cuales debe determinarse el costo directo de venta de las mercaderías y el costo de las materias primas y otros insumos utilizados en la producción o elaboración de bienes.

En el caso de las mercaderías, por ejemplo, hay que distinguir dos casos, a saber: las adquiridas en el país, y las internadas al país.

a) Costo directo de las mercaderías adquiridas en el país.

Dicho costo estará conformado por el valor o precio de adquisición de tales mercaderías, según la respectiva factura, contrato o convención, al cual optativamente se le pueden agregar los desembolsos efectuados por concepto de fletes y seguros.

Si los gastos de fletes y seguros se excluyen del costo directo, por haberlo determinado así el contribuyente, pasarán a constituir un gasto necesario, asimilado al artículo 31 de la ley de la renta y, consecuencialmente, se rebajarán para los efectos de determinar la renta líquida correspondiente al ejercicio en el cual se hubiere incurrido en tales gastos.

b) Costo directo de las mercaderías internadas al país.

En este caso, el costo estará constituido por el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta las bodegas del importador.

Al igual que en el caso anterior, si los gastos de fletes y seguros se excluyen del costo directo, ellos pasarán a constituir un gasto necesario para producir la renta de conformidad con el artículo 31.

4.3. Determinación de la renta líquida.

Esta etapa está prevista en el artículo 31 de la ley de la renta, con arreglo al cual la renta líquida de los contribuyentes debe determinarse deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 29 del mismo texto legal

Entre tales gastos el artículo 31 incluye, por vía ejemplar, los intereses pagados o adeudados, las pérdidas sufridas por el negocio o empresa, los créditos incobrables, los impuestos establecidos por las leyes chilenas, salvo los expresamente indicados en el número 2º de dicho precepto, una cuota anual por depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado, etc.

Por su importancia, en el número siguiente se hace un análisis más completo de los gastos necesarios para producir la renta.

4.4. Ajuste de la renta líquida.

El artículo 32 de la ley de la renta ordena que la renta líquida, determinada en conformidad con el artículo 31, se ajuste según lo previsto en el artículo 41, sobre corrección monetaria de los activos y pasivos de las empresas.

La disposición que se glosa guarda directa relación con lo establecido en el Nº 12 del mencionado artículo 41, que señala los efectos contables de los diferentes ajustes y actualizaciones exigidos por dicho precepto.

Conviene señalar aquí, para la mejor comprensión de las normas establecidas en el artículo 32 en comento, que tales ajustes y actualizaciones inciden en los resultados del ejercicio a través de su contabilización como cargos o abonos, según corresponda, a la cuenta de resultados “Corrección Monetaria”.

En consonancia con ello, el artículo 32 especifica las diferentes partidas que deben deducirse y adicionarse a la renta líquida del ejercicio, conforme se señala en las letras siguientes.

a) Partidas que deben deducirse de la renta líquida.

Al tenor de lo dispuesto por el número 1º del artículo 32, deben deducirse de la renta líquida de primera categoría las cantidades que se indican:

i) El monto del reajuste del capital propio inicial del ejercicio.

La cantidad a rebajar por este concepto es la que resulte de la aplicación del Nº 1º, inciso primero, del artículo 41, que ordena reajustar dicho capital propio inicial en el

mismo porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance.

ii) El monto del reajuste de los aumentos del capital propio ocurridos en el ejercicio.

Cabe señalar que, conforme lo previene el inciso segundo del Nº 1º del artículo 41, estos aumentos deben reajustarse de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del aumento y el último día del mes anterior al del balance.

iii) El monto del reajuste de los pasivos exigibles o en moneda extranjera.

Esta norma nos remite al Nº 10 del artículo 41 que establece que las deudas u obligaciones en moneda extranjera o reajustables, existentes a la fecha del balance, se reajustarán de acuerdo con la cotización de la respectiva moneda a la misma fecha o con el reajuste pactado, en su caso.

b) Partidas que deben adicionarse a la renta líquida.

De conformidad con lo prescrito por el Nº 2º del artículo 32 que se comenta, deben agregarse a la renta líquida de primera categoría las partidas que se indican a continuación:

i) El monto del reajuste de las disminuciones del capital propio inicial del ejercicio.

Cabe recordar que las disminuciones del capital propio deben reajustarse, según lo ordena el inciso tercero del Nº 1º del artículo 41, en el mismo porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del retiro o disminución de capital y el último día del mes anterior al del balance.

ii) El monto de los ajustes de los activos a que se refieren los Nºs. 2º al 9º del artículo 41.

En virtud de ello, debe adicionarse a la renta líquida del ejercicio el mayor valor proveniente de la actualización de los siguientes rubros del activo:

- Bienes físicos del activo inmovilizado;
- Bienes físicos del activo realizable;
- Créditos o derechos en moneda extranjera o reajustables;
- Monedas extranjeras o de oro;
- Derechos de llave y otros activos intangibles efectivamente pagados;
- Gastos de organización y otros gastos o costos diferidos;
- Acciones de sociedades anónimas;

- Aportes a sociedades de personas.

Cabe señalar que el agregado de los ajustes a que hace referencia no opera, conforme así lo establece el propio artículo 32, cuando tales ajustes se encuentren ya formando parte de la renta líquida.

4.5. Determinación de la Renta Líquida Imponible.

Al tenor de lo dispuesto por el artículo 33, para determinar la RLI deben agregarse a la renta líquida, cuando hayan disminuido la renta líquida declarada, las partidas que se especifican en el número 1º de dicha disposición, que constituyen gastos que la ley del ramo **rechaza para los fines tributarios**, entre ellos los retiros particulares en dinero o especies efectuados por los contribuyentes, las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten su valor, los costos, gastos y desembolsos imputables a ingresos no reputados renta o a rentas exentas, etc.

Para estos mismos efectos, deben deducirse de la renta líquida, cuando hayan aumentado la renta líquida declarada, los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente, como asimismo las rentas exentas en virtud de la propia ley de la renta o de leyes especiales.

Por el interés que reviste la identificación de los llamados **gastos rechazados**, su análisis prosigue en el número 6 de este documento.

5. Gastos necesarios para producir la renta.

El inciso primero artículo 31 de la ley de la renta prescribe que la renta líquida de las personas referidas en el artículo 30 –vale decir, aquellas que exploten bienes o desarrollen actividades afectas al impuesto de primera categoría en virtud de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20– se determinará deduciendo de la renta bruta todos los **gastos necesarios para producirla** que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el SII.

Al tenor de lo dispuesto igualmente por el inciso primero del artículo 31, para que sea admisible su deducción de la renta bruta los gastos deben cumplir los siguientes requisitos copulativos:

a) **Que se trate de gastos necesarios para producir la renta de primera categoría.** El SII ha señalado que por gastos necesarios deben entenderse aquellos desembolsos **inevitables u obligatorios**. Reforzando lo anterior, ha dicho que debe considerarse no solamente la naturaleza del gasto, sino además su monto, es decir hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta.

b) **Que no se encuentren ya rebajados**, en virtud del artículo 30, como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

c) **Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto**, **sea que se encuentren pagados o adeudados al término del ejercicio.** Para que un gasto pueda deducirse de la renta bruta, supuesto que concurran los restantes requisitos exigidos por la ley, es necesario que haya sido generado por una **prestación real y efectiva** recibida por el contribuyente.

d) **Que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el SII.** Lo anterior significa, según lo ha declarado la Dirección Nacional del SII, que el contribuyente deberá probar la **naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos**, con los medios de que disponga, pudiendo el dicho Servicio impugnar los medios probatorios ofrecidos por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

Por regla general, los gastos deberán comprobarse documentalmente, mediante los instrumentos legalmente emitidos que correspondan a su naturaleza.

Cabe señalar que el propio inciso primero de la disposición que se glosa, especifica los desembolsos no rebajables como gasto en la determinación de la renta líquida de primera categoría, prescribiendo que no se aceptarán los gastos incurridos en:

- La adquisición, mantención o explotación de bienes **no destinados al giro del negocio** o empresa;

- Las sumas o desembolsos pagados o adeudados por los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f) del número 1° del artículo 33, esto es, gastos dicen relación con bienes que no están destinados al giro o actividad de la empresa, ya que están siendo usados para fines personales por sus propietarios, socios accionistas y demás personas señaladas en las normas citadas;

- La adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual del contribuyente, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento.

Debe tenerse presente que, según así lo establece expresamente el inciso primero de la norma aquí analizada, no obstante ello, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director Nacional del SII los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

- Supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente, aunque podrán deducirse en todo caso si no exceden de 5 UTA en el ejercicio.

No obstante lo anterior, cuando los gastos en supermercados y comercios similares excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece el artículo 31 y siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al SII el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, y el nombre y RUT de el o los proveedores.

Sin entrar a detallar cada ítem aceptado como gasto, se estima necesario dar a conocer los gastos que especialmente permite deducir el inciso cuarto del artículo 31 de la ley de la renta:

a) Intereses. Se aceptan como gasto los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas. No se acepta como gasto la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en la primera categoría.

Por modificación de la ley N° 20.780, se acepta como gasto los intereses y demás gastos financieros que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y, en general, cualquier tipo de capital mobiliario.

b) Impuestos. Los impuestos establecidos por leyes chilenas podrán rebajarse como gastos, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de la ley de la renta.

c) Pérdidas. Se aceptan como gasto las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendidas entre éstas las que provengan de delitos contra la propiedad.

d) Créditos incobrables. Se consideran como gasto los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

e) Depreciación. Se acepta como gasto una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes, una vez efectuada la revalorización que dispone el artículo 41.

Téngase presente que además de la depreciación tradicional, existe la acelerada (inciso segundo del N° 5° del Art. 31) y la nueva depreciación súper acelerada o instantánea, agregada por la ley N° 20.780, que permite en ciertos casos depreciar los bienes del activo fijo considerando una vida útil de 1 año.

f) Sueldos y otras remuneraciones. Se aceptan como gastos los sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación.

g) Becas de estudio. Se aceptan como gasto las becas de estudio que se paguen a los hijos de los trabajadores de la empresa, siempre que ellas sean otorgadas con relación a las cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.

h) Donaciones. Se aceptan como gasto las donaciones cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, hasta los topes indicados en el N° 7° del propio artículo 31.

Lo mismo corre para las donaciones que se hagan a los Cuerpos de Bomberos de la República, Fondo de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, Servicio Nacional de Menores y a los Comités Habitacionales Comunales.

i) Reajustes y diferencias de cambio. Se aceptan como gastos necesarios los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable.

j) Gastos de organización y puesta en marcha. Se aceptan tales gastos, los cuales pueden ser amortizados hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

k) Gastos de promoción. Se aceptan los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pudiendo el contribuyente prorratearlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos, contados desde que se generaron dichos gastos.

l) Gastos de investigación. Se aceptan los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aún cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.

m) Gastos pagados al exterior por los servicios y conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59. Dichos gastos se considerarán aceptados hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio.

6. Gastos rechazados.

La tributación de los gastos rechazados se contiene en el artículo 21 de la ley de la renta, artículo sustituido por el N° 8) del artículo 1° de la ley N° 20.630, de 2012, sobre perfeccionamiento tributario, y cuyas normas entraron en vigencia a partir del 1 de enero de 2013.

Precisamente éste fue uno de los perfeccionamientos introducidos a la ley del ramo, pues el nuevo texto del artículo 21 de la ley de la renta equipara el tratamiento de los gastos rechazados para todo tipo de sociedades, sean éstas de personas o anónimas, aplicando en la especie las reglas por las que se regían estas últimas, con algunas diferencias.

En palabras de la Circular N° 45, de 2013, que instruye sobre la materia, "simplifica el sistema, igualando la tributación sobre ciertas cantidades que señala, sin distinguir la estructura social ni el tipo de contribuyente que incurren en ellas, aplicándoles en general a dichas sumas un impuesto con tasa de 35%, en carácter de impuesto único a la renta, a nivel de la empresa".

Empero, cuando las cantidades afectas a este impuesto cumplen con ciertas características y condiciones, la norma aludida dispone que los propietarios, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva, se afectarán -en reemplazo del impuesto único de 35% señalado- con los impuesto global complementario o adicional, según corresponda, aplicando además una tasa adicional de un 10%.

A continuación, se revisarán ambas modalidades de tributación:

6.1. Tributación a nivel empresarial con impuesto único.

De acuerdo con el inciso primero del artículo 21 de la ley de la renta, todos los contribuyentes, sin distinguir su forma de organización jurídica, que declaren o deban declarar sus rentas efectivas de primera categoría de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, incluso los que estén acogidos a la exención del impuesto de primera categoría establecida en el artículo 14 quáter, así como los contribuyentes que se encuentren acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 bis de la misma ley, deben declarar y pagar un i**mpuesto único de tasa 35%,** que no tendrá el **carácter de impuesto de categoría**, el que se aplicará sobre las partidas y cantidades señaladas específicamente en dicho inciso.

Debe tenerse presente que el impuesto único en comento se aplica sobre las partidas del número 1° del artículo 33 de la ley de la renta, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

Por lo tanto, se gravan con la tasa del 35%, en calidad de **impuesto único**, las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la ley de la renta o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional del SII, **cuando no hayan beneficiado al propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva**.

Los contribuyente gravados con el impuesto único que se glosa, deben declararlo en la forma indicada en el artículo 65, N° 1, de la ley de la renta, esto es, anualmente mediante el Formulario N° 22 y pagarlo al Fisco de acuerdo a lo establecido en el artículo 69, inciso primero, de la misma ley, es decir, en el mes de abril de cada año tributario, debidamente recargado con

el reajuste que establece el artículo 72 de la ley del ramo, cuando corresponda aplicar este incremento.

6.2. Tributación a nivel de propietario, socio o accionista.

En términos generales, el artículo 21, en su inciso tercero, establece que los gastos rechazados, los préstamos que se califiquen de retiros de utilidades, el beneficio por el uso o goce de bienes de la empresa, y las garantías ejecutadas, que beneficien a contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, se afectarán con los citados impuestos finales, en cabeza de los contribuyentes beneficiados.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado por la Circular N° 45/13, "atendido el carácter de norma de control de las disposiciones del artículo 21 de la ley de la renta, tal precepto legal ha establecido que la aplicación de los referidos impuestos debe efectuarse incrementando su importe en un **monto equivalente al 10% sobre el monto de las partidas o cantidades gravadas**", lo que dicha Circular denomina "tasa adicional".

Cabe señalar que esta tributación se aplica en reemplazo de la establecida en el inciso primero del artículo 21 de la ley de la renta, revisada precedente.

Los referidos contribuyentes deben declarar y pagar los impuestos señalados, esto es, global complementario o adicional, según corresponda, sobre las siguientes cantidades, incrementados dichos montos con una cifra equivalente al 10% de dichas cantidades:

i) Las partidas del N° 1 del artículo 33 de la ley de la renta, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, cuando estas partidas hayan beneficiado al accionista, empresario individual, o al socio de una sociedad de personas, procediendo su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría de la empresa o sociedad respectiva.

ii) Los préstamos que la empresa, el contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la ley del ramo o la sociedad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúen a sus propietarios, socios o accionistas contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, cuando el SII determine de manera fundada que son un retiro encubierto de cantidades afectas a dichos impuestos.

iii) El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva.

iv) En el caso que cualquier bien de la empresa o sociedad sea entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, del propietario, socio o accionista, y ésta fuera ejecutada por

el pago total o parcial de tales obligaciones, se aplicará la tributación aquí referida al propietario, socio o accionista cuyas deudas fueron garantizadas de esta forma. En este caso, la tributación referida se calculará sobre la garantía ejecutada, según su valor corriente en plaza o sobre los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realice la operación, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

Las sumas que establece este número, no se deducirán en la empresa o sociedad respectiva, de las cantidades que conforme a lo dispuesto en el artículo 14 se encuentren afectas a los impuestos global complementario o adicional.

Conclusión

En esta tercera entrega se ha pasado revista al principal impuesto de la ley de la renta: el impuesto de primera categoría, un tributo real, proporcional y que sirve de crédito para los impuestos finales.

El punto de partida de su estudio lo da la revisión de la tasa del gravamen. Se hace hincapié en la tasa actual del tributo -22,5%- y en las que regirán en los siguientes años calendarios, de acuerdo a la gradualidad que estableció la Reforma Tributaria.

Una vez despejado ese punto se analizó la determinación de la renta líquida imponible, ya desde el mecanismo legal contemplado en la ley del ramo, establecido en los artículos 29 al 33, ya desde su obtención a través del resultado del balance y los ajustes pertinentes.

Especial atención se le dio en esta semana a los gastos, tanto los necesarios para producir la renta como los no aceptados y rechazados, éstos últimos sujetos a la tributación especial del artículo 21 de la ley de la renta.

Conviene recordar que dicho artículo, que grava o bien a nivel de empresa (con una tasa del 35%) o en cabeza de los dueños o propietarios o socios -si es posible identificar el beneficiario del gasto rechazado- con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, unificó el tratamiento tributario de tales gastos, por lo cual desde el año 2013 no hay diferencias por tipo societario ni de contribuyente.

Bibliografía

1) Araya, G. (2014). *Impuesto de primera categoría*. Santiago, Chile, Thomson Reuters.

2) Araya, G. (2015). *Alcances de la Reforma Tributaria*. Santiago, Chile, Thomson Reuters.

3) D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Julio de 2015. Biblioteca del Congreso Nacional. http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368

IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL

IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE Y FUT

UNIDAD Nº II

Impuesto de Primera Categoría

WWW.IPLACEX.CL

Introducción

Dando término a la segunda Unidad, en esta semana se analizarán otros elementos propios del impuesto de primera categoría, que complementan la determinación de la renta líquida imponible, tema central de la semana anterior.

Debe tenerse presente que la citada renta líquida imponible constituye uno de los tres elementos que intervienen en el cálculo del monto del gravamen: los otros dos son la tasa o alícuota fijada por la ley –revisada también en la semana precedente– y los créditos o rebajas que el contribuyente puede deducir del impuesto resultante, materia clave que será estudiada en este documento.

Numerosos son los créditos que pueden imputarse al impuesto de primera categoría que sería muy extenso analizar en detalle, razón por la cual se revisarán sólo tres de ellos con más detenimiento, dado que hay otras materias que estudiar en la semana.

En efecto, también se analizarán las normas que regulan el sistema de pagos previsionales, cuyo objeto no es más que permitir que los contribuyentes vayan constituyendo, a medida que se va generando la renta, una provisión obligatoria destinada a cubrir los impuestos anuales que deban satisfacer por las utilidades devengadas, percibidas o retiradas en el ejercicio respectivo.

Se finalizará con una breve mirada al sistema de corrección monetaria, establecido en el artículo 41 de la ley de la renta, mecanismo tendiente a resguardar de los efectos de la inflación a los valores del balance de las empresas, a los ingresos percibidos por los contribuyentes y a los impuestos y pagos provisionales efectuados por ellos.

Ideas fuerza

La deducción o imputación de créditos es uno de los elementos que intervienen en el cálculo del impuesto de primera categoría a satisfacer, junto con la base imponible y la tasa.

Existen numerosos créditos imputables al impuesto de primera categoría, algunos de los cuales pueden ser rebajados del conjunto de los impuestos a la renta declarados por el contribuyente.

La idea tras el mecanismo de pagos provisionales es que éstos guarden la relación más exacta posible con el monto del impuesto anual que le corresponda cancelar al contribuyente.

Téngase presente que hasta el 1 de octubre de 2015 la tasa del crédito por adquisiciones de activo fijo, para contribuyentes cuyos ingresos promedios sean inferiores a 25.000 UF, será del 8% del valor de adquisición de tales bienes.

7. Créditos imputables al impuesto de primera categoría.

Diversas disposiciones legales, contenidas tanto en la propia ley de la renta como en otros cuerpos normativos, otorgan a los contribuyentes de la primera categoría el derecho a imputar contra el impuesto de primera categoría ciertas sumas o cantidades, por los conceptos expresamente previstos en el texto de cada una de dichas disposiciones.

Como puede verse en la enumeración siguiente, el listado de tales créditos es muy extenso, por lo cual sólo se analizará en detalle un puñado de ellos: (Araya, 2014)

1) Rebaja del impuesto territorial pagado por las empresas constructoras e inmobiliarias sobre los inmuebles que construyan o manden construir para su venta posterior: artículo 20, número 1°, letra f), inciso segundo, de la ley de la renta.

2) Crédito equivalente al 6% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio: artículo 33 bis de la ley de la renta.

3) Crédito por el impuesto pagado o soportado en el extranjero: artículos 41 A y 41 C de la ley de la renta.

4) Crédito especial que beneficia a los partícipes de fondos mutuos accionarios, consistente en un porcentaje del mayor valor obtenido en el rescate de sus cuotas: artículo 108, inciso cuarto, de la ley de la renta.

5) Crédito especial por impuesto de primera categoría que beneficia a los contribuyentes acogidos al artículo 14 bis de la ley de la renta: artículo 1º transitorio de la ley N° 18.775.

6) Crédito especial por las donaciones efectuadas a universidades e institutos profesionales estatales o reconocidos por el Estado: artículo 69 de la ley N° 18.681.

7) Crédito especial por las donaciones para fines culturales: artículo 8º de la ley N° 18.985.

8) Crédito especial por las donaciones para fines educacionales: artículo 3º de la ley N° 19.247.

9) Crédito especial por inversiones realizadas en las provincias de Arica y Parinacota: Título I, párrafo I, de la ley N° 19.420.

10) Crédito especial por inversiones realizadas en las Regiones XI y XII y en la provincia de Palena: ley N° 19.606 de 1999.

11) Crédito especial por las donaciones con fines deportivos: Título V, párrafo 5º, de la ley N° 19.712.

12) Crédito especial por las donaciones con fines sociales: Título I de la ley N° 19.885.

13) Crédito especial por inversión en investigación y desarrollo: ley N° 20.241.

14) Crédito especial por las donaciones a que se refiere la ley N° 20.444, de 2010.

Todos estos créditos, deben rebajarse directamente del impuesto de primera categoría al efectuar la declaración anual de renta, utilizando para ello el espacio destinado al efecto en la Subsección "Impuestos Determinados" de la Sección "Impuestos Anuales a la Renta" del anverso del Formulario Nº 22, en las líneas 38 o 40, dependiendo de si se declara rentas efectivas o presuntas, respectivamente.

Nótese también que todos ellos deben declararse en el Recuadro N° 7 del reverso del mencionado formulario, recuadro que se muestra en la figura siguiente:

Fig. N° 1. Detalle del F22. Créditos imputables al impuesto de primera categoría

RECUADRO Nº 7: CRÉDITOS IMPUTABLES AL IMPUESTO PRIMERA CATEGORÍA (LÍNEA 38 Y 40)		
Crédito por donaciones al FNR según Art. 4°, Ley N°20.444/2010	898	
Crédito por contribuciones de bienes raíces	365	
Crédito por rentas de Fondos Mutuos sin derecho a devolución	368	
Crédito por donaciones para fines culturales	373	
Crédito por donaciones para fines educacionales	382	
Crédito por donaciones para fines deportivos	761	
Crédito por donaciones para fines sociales	773	
Crédito por rentas de zonas francas y otros	392	
Crédito por bienes físicos del activo inmovilizado del ejercicio	366	
Remanente de crédito por bienes físicos del activo inmovilizado proveniente de Inversiones A.T. 1999-2002	839	
Crédito por donaciones Universidades e Inst. Profesionales	384	
Crédito por Impto. 1ª Cat. Contribuyentes Art. 14 bis	385	
Crédito por inversiones Ley Arica	390	
Crédito por inversiones Ley Austral	742	
Crédito por impuestos extranjeros, según Arts. 41 A Letra A y 41 C	841	
Crédito por impuestos extranjeros, según Arts. 41 A letra B y C y 41 C	387	
Crédito por inversión privada en actividades de Investigación y Desarrollo Ley N°20.241/2008	855	

En los números que siguen se revisarán tres de los citados créditos, el crédito por adquisición de activos fijos, un crédito relacionado con donaciones y el crédito por inversión en investigación y desarrollo, contenido en la ley N° 20.241.

7.1. Crédito por inversiones en activo fijo.

El artículo 33 bis de la ley de la renta, sustituido a partir del 1 de enero de 2015 por el N° 17) del artículo 1° de la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, otorga un crédito imputable al

impuesto de primera categoría, con una tasa diferenciada, por las adquisiciones de activo fijo que realicen los contribuyentes sujetos al impuesto en comento.

Es importante señalar que, de acuerdo con la Circular N° 62, de 2014, a pesar que la ley N° 20.780 sustituye íntegramente el artículo 33 bis, se mantiene en general el tratamiento tributario por el que se regía con anterioridad en las siguientes materias: contribuyentes beneficiados; bienes en los cuales debe efectuarse la inversión; valor de los bienes a considerar para los efectos de determinar el monto del crédito; ejercicio por el cual corresponde invocar el crédito; orden de imputación del crédito; monto máximo anual con que puede invocarse el crédito, y tratamiento de los excesos de crédito, los que no pueden imputarse en los ejercicios siguientes ni solicitarse su devolución.

Por consiguiente, en lo que sigue se hará referencia a las nuevas tasas, los montos de ingresos promedios en que rigen y otras características del nuevo artículo en cuestión.

La letra a) del artículo 33 bis señala que los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra bienes del activo fijo, según corresponda, **registren un promedio de ventas anuales que no superen las 25.000 UF**, tendrán derecho a un **crédito equivalente al 6%** del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento, según proceda.

Por su parte, de acuerdo con la letra b) del mismo artículo, los mismos contribuyentes anteriores, que registren un promedio de ventas anuales entre 25.000 UF y 100.000 UF, tendrán derecho al crédito señalado precedentemente con un porcentaje variable que resulte de multiplicar 6% por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales, sobre 75.000, no pudiendo ser menor del 4% la tasa que finalmente se aplique.

Para entender mejor esta fórmula, nada mejor que un simple ejercicio: supóngase un contribuyente con un promedio de ingresos en los tres últimos ejercicios de 30.000 UF.

Aplicando la fórmula anteriormente señalada, la tasa a utilizar será:

$$6\% \times (100.000 - 30.000)/75.000 = 5{,}6\%$$

Ahora, en el caso de los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos, según corresponda, registren un **promedio de ventas anuales superior a 100.000 UF** tendrán derecho al crédito en comento, el que será equivalente a un 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento, según corresponda.

Para los efectos de calcular el crédito en comento, los bienes se considerarán por su valor actualizado al término del ejercicio, en conformidad con las normas del artículo 41 de la Ley de la Renta, y antes de deducir la depreciación correspondiente.

Debe tenerse presente que en ningún caso el monto anual del crédito **podrá exceder de 500 UTM**, considerando el valor dicha unidad en el mes de cierre del ejercicio.

Por último, debe tenerse presente la norma transitoria contenida en la Reforma Tributaria que aumenta la tasa del crédito en análisis por un período de un año, a contar del 1 de octubre de 2014.

Hasta el 1 de octubre de 2015 la tasa del crédito del Art. 33 bis puede llegar al 8%

En efecto, en virtud de lo prescrito en el numeral VII del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780, por el plazo de un año a contar del 1 de octubre de 2014, el crédito establecido en este artículo **será de un 8%** para aquellos contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra, según corresponda, registren un promedio de ventas anuales que no superen las 25.000 UF, y de un porcentaje que resulte de multiplicar 8% por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales, sobre 75.000, para aquellos contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra, según corresponda, registren un promedio de ventas anuales superior a 25.000 UF y que no supere las 100.000 UF. En este último caso, si el porcentaje que resulte del cálculo anterior es inferior al 4%, será este último porcentaje el que se aplicará para la determinación del referido crédito.

7.2. Crédito por donaciones con fines educacionales.

La ley de donaciones con fines educacionales, contenida en el artículo 3º de la ley Nº 19.247, de 1993, otorga exclusivamente a los contribuyentes de la primera categoría de la ley de la renta que declaren su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, el derecho a rebajar como **crédito en contra de dicho tributo el 50% de las sumas donadas** a los establecimientos de educación administrados directamente por las municipalidades o por sus corporaciones y demás referidos en la letra A del artículo 1º de la ley antes dicha, hasta los límites y con sujeción a las condiciones y requisitos en ella establecidos, según se explica brevemente a continuación.

Al tenor de lo dispuesto en la letra B del artículo 1º del cuerpo legal en referencia, el crédito que se analiza favorece **únicamente a los contribuyentes del impuesto de primera categoría** que declaren su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, incluidos aquellos acogidos al régimen opcional establecido en el artículo 14 bis de la ley de la renta.

Ahora bien, de conformidad con lo prevenido por la misma letra A del artículo 1º de la ley en comento, sólo pueden dar derecho a crédito las donaciones que los contribuyentes referidos efectúen a uno o más de los siguientes establecimientos: (Araya, 2014)

a) Los establecimientos educacionales administrados directamente por las municipalidades o por sus corporaciones;

b) Los establecimientos de educación media técnico-profesional administrados de conformidad con el D.L. Nº 3.166 de 1980;

c) Los establecimientos de educación pre-básica gratuitos de propiedad de las municipalidades, de la Junta Nacional de Jardines Infantiles o de corporaciones o fundaciones privadas, sin fines de lucro, con fines educacionales;

d) Los establecimientos de educación subvencionados de acuerdo con lo dispuesto en el decreto con fuerza de ley Nº 5, de 1992, del Ministerio de Educación, mantenidos por corporaciones o fundaciones sin fines de lucro, y

e) Las instituciones colaboradoras del Servicio Nacional de Menores de acuerdo con el artículo 13 del D.L. Nº 2.465, de 1979, que no tengan fines de lucro.

Para que sea admisible la deducción como crédito de estas donaciones, deben cumplirse los siguientes requisitos copulativos, de acuerdo con lo preceptuado por los artículos 2º y 5º del texto legal aquí tratado: (Araya, 2014)

1) Deben consistir **necesariamente en dinero** y su deducción como crédito efectuarse en el ejercicio en que efectivamente se incurrió en el desembolso respectivo.

2) Deben haberse hecho en favor de alguno de los beneficiarios referidos precedentemente;

3) Las sumas donadas deben formar parte de la base imponible del impuesto de primera categoría correspondiente al ejercicio en que se efectuó materialmente la donación;

4) El beneficiario de la donación debe contar con un **proyecto educativo debidamente aprobado por la autoridad competente** y las sumas recibidas destinarse únicamente a financiar dicho proyecto, y

5) El beneficiario debe acreditar haber recibido la donación mediante la emisión de un comprobante registrado y timbrado por el Servicio de Impuestos Internos.

En cuanto al monto del crédito que puede imputarse al impuesto en referencia, las donaciones en análisis darán derecho a un crédito contra el impuesto de primera categoría **equivalente al 50% de las donaciones efectivamente pagadas.**

No obstante lo anterior, de acuerdo con lo prescrito por el inciso segundo del artículo 2º de esta ley, el **crédito en comento no podrá ser superior al 2% de la renta líquida imponible** del impuesto de primera categoría, correspondiente al año en que se efectuó materialmente la

donación, determinada dicha renta con arreglo a las normas de los artículos 29 al 33 de la ley del ramo.

Con todo, el total a deducir por concepto de este crédito no podrá exceder, en cada período tributario, del equivalente a **14.000 UTM** según su valor vigente en el mes de diciembre del ejercicio respectivo.

Es importante tener presente que para determinar estos límites máximos deben considerarse todas las donaciones con fines educacionales que el donante hubiere efectuado durante el ejercicio, conforme así lo prescribe el artículo 11 de esta ley.

Empero, debe tenerse presente que el inciso primero del artículo 10 de la ley Nº 19.885, de 2003, dispone que el conjunto de las donaciones efectuadas de acuerdo con la presente ley y las demás referidas en dicho precepto, tendrán como **límite global absoluto el equivalente al 5% de la renta líquida imponible**, como asimismo las que se establezcan por otras normas legales que se dicten para otorgar beneficios tributarios a donaciones, sea que consistan en un crédito rebajable del impuesto de primera categoría o bien en la posibilidad de deducir como gasto la donación.

Por último, los eventuales excedentes de este crédito que se produjeren al término del ejercicio **no darán derecho a solicitar su devolución, ni podrán tampoco imputarse a otros impuestos** establecidos en la ley de la renta o en otros textos legales, ya sea del mismo período o de ejercicios posteriores, puesto que la ley de donaciones con fines educacionales no contempla disposición alguna que así lo autorice o permita.

7.3. Crédito especial por inversión privada en investigación y desarrollo.

La ley N° 20.241, de 2008, modificada por la ley N° 20.570, del año 2012, establece un incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo en favor de los contribuyentes del impuesto de primera categoría, que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, consistente en un **crédito contra el citado impuesto, equivalente al 35% de los pagos en dinero efectuados** conforme a los contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados por CORFO, celebrados con centros de investigación y desarrollo registrados.

El monto del crédito a que tienen derecho los contribuyentes antes referidos, en cada ejercicio, **no podrá exceder del equivalente a 15.000 UTM**, de acuerdo al valor de dicha unidad al término del ejercicio respectivo.

Asimismo, tales contribuyentes tendrán derecho a un crédito similar, en cada ejercicio, que será equivalente al 35% de una base conformada por el total de los pagos por concepto de **gastos corrientes** y la cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado a que se refiere el artículo 17 de la ley N° 20.241, siempre que tanto los gastos corrientes como los bienes físicos adquiridos formen parte de un **proyecto de investigación y desarrollo**

llevado a cabo por el propio contribuyente. El crédito en este caso estará sujeto al mismo límite señalado precedentemente.

Para tener derecho a los créditos señalados, tanto los contratos de investigación y desarrollo, suscritos con un centro de investigación registrado, como los proyectos de investigación y desarrollo –que deben ser relevantes para el desarrollo del país– deben cumplir con una serie de requisitos, establecidos en el articulado de la ley en referencia.

Cabe señalar que los créditos establecidos en la ley N° 20.241 se imputarán contra el impuesto de primera categoría que grava las rentas del ejercicio en que se invirtió en investigación y desarrollo.

Ahora bien, sea que se trate del crédito tributario asociado a los contratos de investigación y desarrollo o del que nace con ocasión de llevar adelante proyectos de investigación y desarrollo, si de la imputación de los referidos créditos resultare un remanente, **no se tendrá derecho a su devolución**, pero **sí a su deducción del impuesto de primera categoría a declarar y pagar en los ejercicios posteriores**, hasta su total extinción o agotamiento.

Finalmente, es importante advertir que el contribuyente beneficiario de esta ley tendrá derecho, además, a rebajar como **gasto necesario para producir la renta**, el monto de los pagos efectuados conforme a los contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados, **en aquella parte que no constituya crédito**, aun cuando los gastos por las actividades realizadas en virtud de dichos contratos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio, pudiendo ser deducidos hasta en diez ejercicios comerciales consecutivos contados a partir del mismo ejercicio en que se haya otorgado la certificación correspondiente, reajustados conforme a lo dispuesto en el N° 7° del artículo 41 de la ley de la renta. (Araya, 2014)

8. Otros créditos imputables al impuesto en análisis.

Cabe agregar todavía a los créditos citados en el número anterior los siguientes créditos especiales, contemplados en diversos otros cuerpos legales:

a) Crédito establecido en favor de las empresas constructoras por el artículo 21 del D.L. N° 910, de 1975.

b) Crédito originado por los desembolsos efectuados en el financiamiento de programas de capacitación ocupacional efectuados al amparo de la ley Nº 19.518, de 1997.

c) Recuperación parcial de peajes de conformidad con lo establecido en el artículo 1° de la ley N° 19.764, de 2001, y

d) Crédito especial que favorece a las empresas constructoras que instalen sistemas solares térmicos en las viviendas que construyan, de acuerdo con lo preceptuado por la ley N° 20.365, de 2009.

Estos créditos y beneficios –que no se analizarán, para no hacer más extenso el presente documento- se diferencian de los contenidos en la relación presentada en el número anterior en que operan como una rebaja contra el conjunto de los impuestos anuales a la renta declarados por el contribuyente, por lo que en el Formulario Nº 22 se les incluye en la Subsección "Deducciones a los Impuestos" de la Sección "Impuestos Anuales a la Renta", en el anverso de dicho formulario.

9. Pagos provisionales.

El párrafo 3º del Título V de la ley de la renta, conformado por los artículos 84 al 100, regla el sistema de pagos provisionales, cuyo propósito principal es que los contribuyentes constituyan, a medida que se va generando la renta, esto es, mes a mes, una provisión obligatoria destinada a cubrir los impuestos anuales que deban satisfacer por las utilidades devengadas, percibidas o retiradas en el ejercicio respectivo.

Del contexto de las disposiciones legales citadas se infiere, asimismo, que la intención del legislador es que tales pagos provisionales guarden la relación más exacta posible con el monto del impuesto anual que, en definitiva, corresponda cancelar al contribuyente.

El referido artículo 84 de la ley de la renta define el universo de aplicación del sistema de pagos provisionales al decir que estarán obligados a efectuar tales pagos los contribuyentes que, según dicho cuerpo legal, **deban presentar declaraciones anuales de primera y/o segunda categoría**.

Por consiguiente, deben efectuar pagos provisionales de carácter obligatorio los siguientes contribuyentes: (Araya, 2014)

A. Primera Categoría:

1) Las personas naturales o jurídicas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas, obligadas a declarar la renta efectiva de dichos bienes o que opten por esta modalidad;

2) Las sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas;

3) Las personas naturales o jurídicas cuyas rentas provengan del ejercicio del comercio, industria, minería y demás actividades clasificadas en el número 3 del artículo 20;

4) Las personas naturales o jurídicas que obtengan rentas comprendidas en el número 4 del artículo 20: corredores, martilleros, agentes de aduana, clínicas, hospitales, empresas de diversión y esparcimiento, etc.;

5) Las personas naturales o jurídicas que desarrollen en forma habitual actividades cuyas rentas se clasifiquen en el número 5 del artículo 20 por no encontrarse establecida su imposición en otros preceptos de la ley de la renta;

6) Las personas naturales propietarias de un pequeño taller artesanal u obrero que tributen con arreglo al artículo 26;

7) Las personas naturales o jurídicas que desarrollen actividades mineras, obligadas a declarar la renta efectiva proveniente de dicha actividad o que opten por esa modalidad;

8) Las personas naturales o jurídicas que a cualquier título posean o exploten vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de pasajeros o de carga, sea que tributen sobre su renta efectiva o acogidas a las presunciones de renta líquida imponible establecidas en los números 2º y 3º del artículo 34 bis;

9) Los contribuyentes obligados al pago del impuesto establecido en el artículo 64 bis, por sus ingresos brutos provenientes de las ventas de productos mineros;

10) Las sociedades de profesionales a que se refiere el inciso primero del número 2º del artículo 42 cuando opten por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

A la enumeración anterior deben agregarse todavía los contribuyentes que tributen con arreglo a alguno de los regímenes especiales contemplados en la ley del ramo, todos de carácter optativo, establecidos en los artículos 14 bis, 14 ter y 14 quáter.

Cabe anotar, por último, que la obligación de efectuar pagos provisionales afecta, tanto a los contribuyentes que lleven contabilidad completa, como a los autorizados para determinar sus rentas en base a contabilidad simplificada.

B. Segunda Categoría:

1) Los profesionales liberales y, en general, todas las personas que desempeñen cualquier profesión u ocupación lucrativa comprendida en el número 2º del artículo 42.

2) Las sociedades de profesionales.

3) Los corredores que sean personas naturales, que no empleen capital ni utilicen los servicios de terceros.

4) Los comisionistas que sean personas naturales y no tengan oficina establecida.

5) Los notarios, conservadores, receptores y demás auxiliares de la administración de justicia.

Ahora bien, los contribuyentes de la primera categoría de la ley de la renta, en general, deben calcular sus pagos provisionales obligatorios sujetos a las normas de la **letra a) del artículo 84** de ese cuerpo legal, que conforman un procedimiento de aplicación general, toda vez que deben regirse por él todos los contribuyentes de dicha categoría sometidos al sistema de pagos provisionales, sin más excepción que los señalados expresamente en las letras c), e), f), g), h) e i) del mismo artículo 84, los que deben calcular sus pagos sobre la base de las tasas fijas establecidas en dichas letras.

Sin entrar en mayores detalles, puede señalarse que el cálculo del porcentaje de variación de la tasa promedio puede efectuarse con arreglo a la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Diferencia entre el monto total de los PPM obligatorios reajustados y el impuesto de 1ª categoría} \quad X\ 100}{\text{Monto total de los PPM actualiza}} = \text{\% de aumento o disminución de la tasa promedio}$$

Finalmente, como consecuencia del alza gradual de la tasa de primera categoría establecida por la ley N° 20.780, de Reforma Tributaria, se hace necesario ajustar las tasas de los PPM de acuerdo al siguiente detalle:

Meses cuyas tasas variables deben ajustarse	Tasa variable a considerar	Factor de ajuste
Enero a marzo de 2015	Diciembre de 2014	1,071
Enero a marzo de 2016	Diciembre de 2015	1,067
Enero a marzo de 2017	Diciembre de 2016	1,042
Enero a marzo de 2017 (*)	Diciembre de 2016	1,063
Enero a marzo de 2018 (*)	Diciembre de 2017	1,059

(*) Para contribuyentes acogidos a la letra B) del artículo 14 de la ley de la renta.

10. Corrección Monetaria.

La corrección monetaria, como su nombre lo indica, importa un mecanismo corrector destinado a depurar los resultados contables de los efectos derivados del proceso inflacionario.

La fórmula adoptada por el legislador, de aplicación obligatoria para todas las empresas que determinen su renta efectiva en base a contabilidad completa, presupone la comparación entre los patrimonios inicial y final del ejercicio, expresados ambos en moneda de igual valor, lo

que permite establecer utilidades o pérdidas reales eliminándose las distorsiones producidas, a causa de la inflación, por la computación de pesos de distinta equivalencia.

Dicha fórmula funciona a través de la actualización o ajuste, **con incidencia en los resultados**, del capital propio inicial y de todas las partidas o valores no monetarios del activo y del pasivo exigible existentes al cierre del ejercicio.

Las disposiciones sobre revalorización del capital propio y de las partidas del activo y del pasivo exigible de las empresas se encuentran contenidas en el artículo 41 de la ley de la renta, que establecen un procedimiento de aplicación general, con las siguientes características destacadas:

a) Es de **aplicación obligatoria**, para todos los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20 de la ley de la renta, demostradas mediante un balance general.

b) Los ajustes previstos en su texto tienen **carácter permanente**, vale decir, deben aplicarse en cada ejercicio comercial sin solución de continuidad.

c) Dichos ajustes se extienden al capital propio y a todas las partidas **no monetarias** del activo y pasivo del balance.

En relación con esta última característica cabe apuntar que la metodología adoptada por el legislador chileno descansa en la distinción entre rubros monetarios y no monetarios del balance.

Entre las partidas **monetarias** pueden mencionarse, a título de ejemplo, los saldos en caja y en cuenta corriente en los bancos, los créditos activos y pasivos en moneda nacional no reajustable, los dividendos por pagar, etc. Son partidas **no monetarias**, entre otras, los activos fijos tangibles o intangibles, las existencias, etc.

El primer paso en la aplicación del mecanismo de corrección monetaria lo constituye la determinación del **Capital Propio Inicial** del ejercicio, y será el único que se revisará con algo de más detalle.

El número 1º del referido artículo 41, modificado **a contar del 1 de enero de 2015** por la letra a) del número 24) del artículo 1° de la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, define el concepto de capital propio inicial expresando que por tal debe entenderse “la diferencia entre el activo y pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas”.

El mismo precepto complementa esta definición formulando las siguientes reglas adicionales:

“Formarán parte del capital propio los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa”.

Precisamente en este punto ha sido modificado el párrafo 1° del número 1° del artículo en referencia, eliminándose la expresión “o socio de sociedades de personas”, que seguía al vocablo “empresario”, de modo que hasta el 31 de diciembre de 2014 formaban parte de capital propio los valores del socio de sociedades de personas que hubiesen estado incorporados al giro de la empresa.

“En el caso de contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes o deudas que no originen rentas gravadas en esta categoría (vale decir, la primera) o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa.”

Al tenor de estos conceptos, puede decirse que el capital propio, en su significación tributaria, está constituido por el **patrimonio neto** adscrito al desarrollo de los negocios o actividades comprendidas dentro del giro de la empresa.

Ahora bien, con arreglo a las disposiciones del artículo 41, el capital propio inicial del ejercicio, determinado en la forma explicada, debe revalorizarse de acuerdo con la variación anual experimentada por el índice de precios al consumidor.

El monto total de esta revalorización se carga a los resultados del ejercicio debitándose, a fin de materializar dicho cargo, la cuenta “Corrección Monetaria”, con abono a la cuenta de Pasivo no Exigible “Revalorización del Capital Propio”.

Mediante la aceptación de este cargo a pérdidas se protege a las empresas de los efectos que la desvalorización monetaria pueda ocasionar en sus patrimonios.

Del mismo modo, la ley ha previsto el caso de que el capital propio inicial experimente aumentos durante el ejercicio, disponiendo al efecto que dichos aumentos se revaloricen con cargo a la cuenta “Corrección Monetaria” y abono a “Revalorización del Capital Propio”.

Conclusión

Culminando la segunda Unidad, se han revisado con algún detalle los créditos que pueden imputarse al impuesto de primera categoría, el último de los elementos que intervienen en el cálculo final del monto del impuesto a satisfacer por el contribuyente, siendo los otros dos la tasa del tributo y la base imponible o renta líquida imponible, sobre la cual se aplica la referida tasa.

Tres de los numerosos créditos rebajables del impuesto de primera categoría se han reseñado en forma particular, para que el alumno tenga las herramientas para su correcta aplicación. Quizás el más importante sea el crédito establecido en el artículo 33 bis de la ley del ramo, recientemente sustituido por la ley de Reforma Tributaria, que permite en la actualidad rebajar hasta un 8% del valor de adquisición de bienes del activo inmovilizado.

También se han analizado brevemente dos importantes mecanismos o sistemas de la ley de la renta, relacionados directamente con el impuesto de primera categoría, a saber: el sistema de pagos provisionales y el de corrección monetaria.

El primero busca que los contribuyentes constituyan, a medida que se va generando la renta, una provisión obligatoria destinada a cubrir los impuestos anuales que deban satisfacer por las utilidades devengadas, percibidas o retiradas en el ejercicio respectivo.

El segundo, en tanto, contenido en el artículo 41 de la ley de la renta, corresponde a un mecanismo corrector destinado a depurar los resultados contables de los efectos derivados del proceso inflacionario.

Bibliografía

Araya, G. (2014). *Impuesto de primera categoría*. Santiago, Chile, Thomson Reuters.

Araya, G. (2015). *Alcances de la Reforma Tributaria*. Santiago, Chile, Thomson Reuters.

D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Julio de 2015. Biblioteca del Congreso Nacional. http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368

IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL

IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE Y FUT

UNIDAD Nº III

Fondo de Utilidades Tributables (FUT)

WWW.IPLACEX.CL

Introducción

Comienza aquí la última Unidad del curso, consagrada íntegramente al que es quizás el registro más importante de los últimos 30 años en materia tributaria, el FUT, **Fondo de Utilidades Tributables.**

La necesidad de contar con un registro de utilidades acumuladas nace de la transformación del sistema tributario chileno, a comienzos del año 1984, cambios que significaron que los impuestos finales se determinasen sobre base percibida y que el impuesto de primera categoría se integrara a los mismos, como crédito, lo que obligaba a llevar un control claro y ordenado de las utilidades y los créditos aludidos.

Así nace el FUT, un registro en donde se anotan las utilidades acumuladas pendientes de reparto o distribución, el que es obligatorio para empresas que declaren su renta efectiva demostrada según contabilidad completa, y en el que también se controlan los retiros y distribuciones de utilidades efectuados a contar de dicha fecha.

Nótese, sin embargo, que el FUT se eliminará el año calendario 2017 y que, además, a contar del año calendario 2015 sufrió cambios importantes que limitaron su función sólo a la determinación de los créditos que correspondan por los retiros o distribuciones. No sólo aquello, sino que también se eliminaron los conceptos de retiros en exceso y FUT devengado, dos elementos que formaban parte del registro FUT hasta el 31 de diciembre de 2014.

Por consiguiente, en esta semana y la siguiente se reseñarán los conceptos más relevantes respecto del FUT, revisando algunos elementos claves para entender el mecanismo que sustenta esta institución, en base a las instrucciones impartidas por el SII y tomando en cuenta las nuevas normas legales que limitan y le restan importancia al FUT, gracias a la Reforma Tributaria del año 2014.

Ideas fuerza

El libro especial “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Fondo de Utilidades Tributables” es obligatorio desde el 1 de enero de 1984 para todos aquellos contribuyentes que declaren en la primera categoría sus rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa.

Desde el 1 de enero de 2015 el FUT ha sufrido algunos cambios, como consecuencia de la sustitución del artículo 14 de la ley de la renta, entre los cuales destaca la eliminación de los conceptos **retiros en exceso** y **FUT devengado**, que se anotaban en tal registro.

En el mismo registro, pero separadamente, se deben anotar las cantidades no constitutivas de renta y las rentas exentas de los impuestos finales (FUNT) y las reinversiones efectuadas en acciones de pago o aportes a sociedades de personas (FUR).

1. Comentarios preliminares. Cambios en el FUT debido a la Reforma Tributaria.

Como se verá más adelante, el FUT nace a partir del año 1984, como consecuencia de los cambios introducidos a la ley de la renta por la Reforma Tributaria establecida por la ley N° 18.293, de dicho año.

Su función, en cuanto **obligación tributaria**, ha sido controlar la determinación y registro de las utilidades acumuladas en la empresa, pendientes de reparto o distribución, como también los retiros y distribuciones efectuados y los créditos asociados. No obstante, su implantación tuvo que ver con la creación de un **mecanismo de incentivo a la reinversión** de utilidades dentro de la empresa, por las condiciones económicas particulares de esos años, en que era difícil acceder a financiamiento para las empresas nacionales.

Así, el FUT pasó a ser una fuente de financiamiento interno, barato, de acceso inmediato, muy utilizado por las grandes empresas (las que han acumulado más de 200.000 millones de dólares en tal registro, según las cifras que se manejaban cuando se discutía la Reforma Tributaria del año 2014), que cumplió su cometido en situaciones económicas críticas, pero que ya no se justificaba técnicamente, dadas las condiciones favorables de acceso al mercado crediticio, tanto nacional como internacional.

Por dicha razón, la ley N° 20.780, de 2014, sobre Reforma Tributaria, eliminará tal registro a contar del año calendario 2017, año en que comienzan a regir los dos regímenes generales de tributación contenidos en el nuevo artículo 14, vigente desde igual fecha.

Si bien la **eliminación total del FUT** ocurrirá desde la fecha señalada, hay que tener presente que en el período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, a raíz de la sustitución transitoria del artículo 14 de la ley de la renta, **el FUT sólo será aplicable para la determinación de los créditos que correspondan**, de acuerdo con los artículos 56, N° 3), y 63, de la ley del ramo.

Lo anterior es consecuencia de que a contar del año 2015 la tributación con los impuestos personales de los dueños o propietarios de empresas o sociedades se hará **sobre toda cantidad que a cualquier título retiren o les distribuyan** desde sus empresas o sociedades, sin importar el monto de las utilidades que estén registradas en el FUT.

Debe mencionarse también que otras de las modificaciones sustantivas del nuevo régimen del artículo 14, respecto del que regía hasta el 31 de diciembre de 2014, son la eliminación de los conceptos de **retiros en excesos** y **FUT devengado**, conceptos ambos que se reflejaban en el libro FUT.

Asimismo, en otra de las modificaciones incorporadas por este nuevo artículo 14, también se anotarán en el registro FUT, pero en forma separada, las reinversiones efectuadas en acciones de pago o aportes a sociedades de personas, identificando al inversionista y los

créditos que correspondan sobre las utilidades así reinvertidas. A este registro se le denomina FUR (Fondo de Utilidades Reinvertidas).

Por consiguiente, haciendo un breve resumen de tales cambios y glosando lo que prescribe la letra a) del N° 3 del nuevo artículo 14, desde el 1 de enero de 2015 deben anotarse las siguientes cantidades en el **registro FUT**:

- La RLI o pérdida tributaria del ejercicio;
- **Se agregan:**
    - Las rentas exentas del impuesto de primera categoría percibidas o devengadas;
    - Las participaciones sociales percibidas;
    - Los dividendos percibidos;
    - Los demás ingresos, beneficios o utilidades, percibidos o devengados, que no forman parte de la RLI del contribuyente, pero se afectan con los impuesto personales cuando se retiren o distribuyan;
- **Se deducen:**
    - Las partidas a que se refiere el inciso segundo del artículo 21;
- **Se adicionan o deducen**, según el caso, los remanentes de utilidades tributables o el saldo negativo de ejercicios anteriores, reajustados;
- **Se deducen:**
    - Los retiros o distribuciones efectuados en el mismo período, reajustados;

Ahora bien, teniendo presente los cambios que ya están plenamente vigentes respecto del FUT (y del artículo 14 en general), en los números que siguen se hará una revisión general del citado registro, en base a las instrucciones actualmente vigentes del SII, dado que no se han dictado aún las respectivas que hagan alusión sólo al FUT.

Empero, sin perjuicio de lo recién dicho, en lo que sea pertinente, se harán las adecuaciones necesarias para adaptar el FUT a las nuevas normas legales establecidas por el artículo 14 de la ley de la renta actualmente vigente.

2. Origen del FUT.

El origen de este registro especial se remonta a la reforma tributaria establecida por la ley N° 18.293, de 1984, que estableció un procedimiento aplicable a todos los contribuyentes propietarios o dueños de empresas –cualquiera que sea su forma o naturaleza jurídica– que declaren en la primera categoría sus rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa, y con arreglo al cual dichos contribuyentes, sea que se trate de empresarios individuales o de socios o accionistas de empresas sociales, incluidos los contribuyentes a que se refiere el artículo 58, Nº 1, de la ley de la renta, deben tributar con los impuestos global complementario o adicional, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas que efectúen o reciban en el curso del respectivo ejercicio comercial.

Ello hizo que fuera imprescindible contar con un debido control de la determinación y registro de las utilidades acumuladas en la empresa, pendientes de reparto o distribución, como también de los retiros y distribuciones efectuados a partir de su fecha de vigencia, y de los créditos asociados.

Empero, conviene aclarar que la ley citada no estableció la obligatoriedad de llevar un registro en tal sentido. Dicha obligación emanaba de la resolución N° 891 Ex. del año 1985, dictada por la Dirección Nacional del SII en virtud de las facultades que en tal sentido le otorga el Código Tributario y la Ley Orgánica de dicho Servicio.

En el citado ordenamiento administrativo se estableció, para los contribuyentes de la primera categoría, que declaren sus rentas efectivas demostradas mediante contabilidad completa y balance general, la obligatoriedad de llevar un libro especial, denominado **"Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Fondo de Utilidades Tributables"**, en el cual debían anotarse, entre otros, la determinación de la renta líquida imponible, los retiros de socios o empresarios individuales, los gastos rechazados, los ingresos exentos, los ingresos no constitutivos de renta, ingresos afectos a impuesto único, los créditos que corresponden a cada propietario o empresario por sus retiros y que se imputarán en contra de los impuestos personales antes citados, etc.

El referido ordenamiento fue modificado posteriormente por la resolución Nº 738 Ex. (D.O. 23.3.86) y reemplazado finalmente por la **N° 2.154 Ex. (D.O. 24.7.91),** resolución que continúa vigente hasta el presente.

Cabe señalar que la ley Nº 18.985, de 1990, sobre Reforma Tributaria, sustituyó el artículo 14 de la ley de la renta, incorporando definitiva y taxativamente en el N° 3° de la letra A, de dicho artículo, el **Fondo de Utilidades Tributables**, disponiendo expresamente en el encabezamiento de dicho número lo siguiente: "El fondo de utilidades tributables, al que se refieren los números anteriores, deberá ser registrado por todo contribuyente sujeto al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa".

Este registro, que se conoce en el ámbito contable tributario con la sigla FUT, tiene como objeto -haciendo una breve síntesis de lo ya dicho- controlar las diferentes utilidades tributables y no tributables generadas por toda empresa afecta al impuesto de primera categoría que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa y sobre la base de un balance general, y la aplicación de los retiros de ellas, así como también los correspondientes créditos de los dueños o propietarios de tales empresas pueden hacer valer en contra de sus tributos personales.

Finalmente, de acuerdo con la vigencia de la ley N° 18.293 y lo preceptuado por la resolución N° 891, de 1985, la obligación de llevar el registro FUT rige desde el año tributario 1985, esto es, **a contar del 1 de enero de 1984.**

3. Obligaciones accesorias establecidas por la resolución N° 2.154 de 1991.

Como ya se dijo en el párrafo precedente, la resolución N° 2.154 Ex. (D.O. 24.7.91), de la Dirección Nacional del SII reglamenta en la actualidad este registro especial, denominado genéricamente como FUT.

El FUT, hasta el 31 de diciembre de 2014, tenía como objeto primordial controlar las diferentes utilidades tributables y no tributables generadas por la empresa -afecta al impuesto de primera categoría que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa y sobre la base de un balance general- y la aplicación de los retiros en función de dichas utilidades, como también los correspondientes créditos que los dueños o propietarios de tales empresas podían imputar contra sus tributos personales, según así lo señala la resolución en comento.

Asimismo, también deben registrarse en el FUT la determinación de la renta líquida imponible, los retiros de socios o empresarios individuales, los gastos rechazados, los ingresos exentos, los ingresos no constitutivos de renta y los afectos a impuesto único.

Todo ello, en la forma como lo ordena la resolución antedicha, la que prescribe además otras obligaciones accesorias, que se pasa a revisar someramente en las siguientes líneas.

Las anotaciones en este libro especial, o en el de Inventarios y Balances o en el resumen o planilla de ingresos y gastos mensuales, según proceda, **deben hacerse antes de presentar la declaración anual de impuesto a la renta del ejercicio correspondiente**, según así lo dispone el N° 9 de la resolución en comento, agregando que en ningún caso en una fecha posterior al último día del vencimiento del plazo legal para la presentación de dichas declaraciones.

Por su parte, el número 10 de la misma resolución, preceptúa que al término de las anotaciones efectuadas en el libro especial citado, **debe estamparse la firma del representante legal de la empresa y del profesional encargado de llevar la contabilidad de ella**, consignándose en ambos casos el correspondiente número de RUT y la fecha de las anotaciones respectivas.

Cabe señalar que toda contravención o incumplimiento de lo dispuesto en la resolución que se glosa, será sancionado en la forma prescrita en el artículo 109 del Código Tributario, esto es, con una multa cuyo monto oscila entre un 1% y un 100% de una UTA, de acuerdo con lo consignado en el número 11 de la resolución N° 2.154 Ex.

Antes de finalizar este número, siempre de conformidad con las normas de esta resolución, el número 3 de la misma prescribe que deben anotarse también en este libro especial, como anexo, las cantidades que, en todo caso, deben declararse en el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, cualquiera sea el resultado del balance, respecto de los contribuyentes individuales y socios de sociedades de personas, y las cantidades que se gravan con el **impuesto único de 35%**, establecido en el inciso primero del artículo 21 de la ley de la renta.

Repárese que a contar del 1 de enero de 2013 comenzó a regir el nuevo texto del artículo 21 de la ley de la renta, establecido por el N° 8) del artículo 1° de la ley N° 20.630, de 2012, que importa un tratamiento único de los gastos rechazados, sin importar la estructura jurídica de la sociedad de que se trate, similar al que se aplicaba antes de la sustitución de dicho artículo a las sociedades anónimas.

En esta virtud, tanto las sociedades de personas, como los empresarios individuales, las sociedades anónimas y encomandita por acciones y los contribuyentes del artículo 58, N° 1, de la ley del ramo deben declarar y pagar el impuesto único del 35% establecido en el inciso primero del artículo 21 sobre las cantidades y partidas señaladas en el mismo inciso.

Esto significa que a contar de la fecha señalada debe considerarse este hecho en la confección del registro FUT, toda vez que también los empresarios individuales y sociedades de personas deben declarar y pagar dicho tributo con tasa del 35%, en calidad de único a la renta, por las cantidades referidas en el citado artículo 21.

4. Estructura del FUT neto.

Si bien la Dirección Nacional del SII, mediante la señalada resolución N° 2.154 Ex., de 1991, propone un esquema para el registro FUT en análisis, es particularmente interesante que en la misma resolución se establece, sin embargo, que el detalle de los registros se podrá realizar “sin perjuicio de otros ajustes o formatos que los contribuyentes consideren necesario efectuar o utilizar en situaciones especiales para la correcta determinación de dichos datos”.

No obstante aquello, ha sido el propio SII quien visualizó ciertos inconvenientes en el tratamiento de utilidades con o sin crédito, dictando diversos pronunciamientos al respecto, que llevaron a la introducción de los conceptos de valores **“netos”** y **“brutos”**, haciendo referencia a si en dichos valores se incluía o no el impuesto respectivo. (Araya, 2014)

Este camino culmina con la dictación del **Oficio N° 4.306, del año 1999**, en el cual la Dirección Nacional de dicho Servicio pone a disposición de los contribuyentes un nuevo formato del Registro FUT, con columnas separadas para los siguientes conceptos:

- Utilidades brutas;
- El impuesto de Primera Categoría;
- Utilidad neta;
- Incremento por Impuesto Primera Categoría;
- Crédito por Impuesto Primera Categoría;

- Impuesto de Primera Categoría a rebajar del FUT;

Este nuevo formato es conocido con el nombre de **FUT neto**. Gráficamente, se puede representar de la siguiente manera:

Detalle	FUT (Utilidad bruta)	Impuesto 1ª Cat. que se rebaja del FUT	Impuesto primera categoría	Utilidad Neta	Incremento por impuesto de 1ª Cat.	Crédito Impuesto 1ª Cat.

Cabe señalar que a este nuevo formato, que se daba a conocer por el mencionado dictamen, se le agregó una nueva columna, a raíz de la modificación introducida al número 5 del artículo 31 de la ley de la renta, por la ley N° 19.738, de 2001, que obliga a contabilizar e incluir en el FUT la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada, lo que ha dado en denominarse Fondo de Utilidades Financieras (FUF).

La Circular N° 65, del mismo año, emitida por la Dirección Nacional del SII, impartió las instrucciones respectivas sobre las modificaciones introducidas por la ley señalada precedentemente, disponiendo que la obligación de incluir -y controlar por tanto- dicha diferencia rige a contar del año tributario 2002.

En consecuencia, desde dicho año tributario, el formato recomendado del FUT es el siguiente, siempre en una estructura “neta”:

Detalle	FUT (Utilidad bruta)	Impuesto 1ª Cat. que se rebaja del FUT	Impuesto primera categoría	Utilidad Neta	Incremento por impuesto de 1ª Cat.	Crédito Impuesto 1ª Cat.	Diferencia Depreciación normal y acelerada (FUF)

5. Orden de imputación de las diversas partidas que integran el FUT.

De acuerdo con la estructura actual de este registro, en términos generales, la imputación de las diversas partidas es la siguiente, tomando como referencia el esquema propuesto por la mencionada resolución N° 2.154/91 para las **sociedades de personas**. Nótese que este esquema es el que **rigió hasta el año calendario 2014**, dado que a contar del 1 de enero de 2015, como consecuencia de la sustitución del artículo 14, el FUT y las partidas que lo componen sufrieron algunos cambios. (Araya, 2014)

1.	**Remanente ejercicio anterior**	**(+/-)**
	- Más reajuste	(+)
	- Menos gastos rechazados provisionados	(-)
2.	**Renta líquida imponible del ejercicio**	**(+/-)**
	- Se reponen pérdidas tributarias de arrastre	(+)
	- Menos gastos rechazados pagados	(-)
	- Menos utilidades afectas al impuesto único de 1ª Categoría	(-)
3.	**Otras utilidades que ingresan al FUT**	**(+)**
	- Participaciones en sociedades (retiros)	(+)
	- Participaciones devengadas, contabilidad simplificada	(+)
	- Agencias o sucursales de empresas extranjeras	(+)
	- Reinversiones recibidas	(+)
	- Rentas exentas de primera categoría	(+)
	- Rentas presuntas	(+)
FUT antes de imputaciones		**(+/-)**
4.	**Imputaciones (en caso de ser positivo y sólo hasta ese monto)**	**(-)**
	- Rentas presuntas	(-)
	- Retiros presuntos	(-)
	- Retiros efectivos	(-)
	- Retiros en exceso	(-)
Remanente FUT para el año siguiente		**(+/-)**

La mayoría de dichas partidas tiene a su vez un orden de imputación especial, dado en general por los distintos tratamientos que de este registro se hace en relación con el tipo de contribuyentes obligados.

Es importante tener presente que el esquema anterior rigió hasta el 31 de diciembre de 2014. Es claramente necesario conocerlo en detalle, pues el FUT seguirá teniendo protagonismo, tanto por eventuales revisiones y fiscalizaciones del SII, como porque seguirá existiendo hasta su total extinción, como **"FUT histórico"**, más allá del año 2017, en el que deja de existir formalmente.

Para los años calendarios 2015 y 2016, en que estará vigente el nuevo artículo 14 de la ley del ramo, del esquema anterior no hay que considerar las participaciones devengadas (FUT devengado), ni los retiros en exceso. Además, claro está, ya no corre aquello consignado en el N° 4 del esquema anterior, ya que la imputación de los retiros prescinde del hecho de que haya utilidades acumuladas en el FUT, dado que todo retiro se afectará con los impuesto personales.

6. Conceptos de crédito e incremento.

En términos muy sencillos, podemos definir el crédito como un beneficio tributario otorgado por la ley a los dueños de empresas, afectos a los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, el que coincide –en la parte que les corresponda– con el impuesto de primera categoría que pagaron sus empresas, cuando los referidos dueños efectúan retiros, remesas o perciban dividendos.

Por su parte, también definido en términos simples, el incremento es una suma equivalente al crédito por impuesto de primera categoría a que dan derecho las utilidades tributarias retiradas, remesadas o distribuidas de empresas obligadas a llevar FUT, con el fin de reponer dicho tributo de categoría a tales rentas que se declaran en los impuestos global complementario o adicional, por el hecho de que dicho tributo de primera categoría no está formando parte de ellas.

Recurriendo una vez más al Oficio N° 4.306, de 1999, de la Dirección Nacional del SII, que entre otras cosas introdujo los conceptos de utilidad bruta y neta, que llevaron al actual concepto de FUT neto, utilizado en la actualidad, y recomendó un formato con varias columnas, entre las que se encuentran incremento y crédito, la definición que dicho dictamen entrega de tales conceptos es la siguiente:

Columna incremento: corresponde al impuesto de primera categoría asociado a las utilidades que se estén agregando, en su carácter de agregado a la renta imponible de los impuestos personales respecto a las cantidades retiradas o que se consideren retiradas, o en la medida que se relacione con gastos rechazados que se consideran retirados, pero se eximen de la tributación establecida en el artículo 21 de la ley de la renta, por disposición expresa de esta norma, deduciendo los montos respectivos en el ejercicio de la ocurrencia del desembolso efectivo o retiro de especies.

Columna crédito: corresponde al impuesto de primera categoría asociado las utilidades que se estén agregando, en su carácter de crédito en contra de los impuestos personales respecto a las cantidades retiradas o que se consideren retiradas, o en la medida que se relacione con gastos rechazados que se consideran retirados, pero se eximen de la tributación establecida en el artículo 21 de la ley de la renta, por disposición expresa de esta norma, deduciendo los montos respectivos en el ejercicio de la ocurrencia del desembolso efectivo o retiro de especies.

7. Ejemplo de confección del FUT para una sociedad de personas.

Para finalizar esta semana, se mostrará un sencillo ejemplo que incluye algunos de los conceptos vistos en los números anteriores. (Araya, 2014)

Antecedentes:

Una sociedad de personas presenta las siguientes partidas determinadas al 31 de diciembre de un año dado:

- Remanente ejercicio anterior..... $ 2.000.000

- RLI del ejercicio..... $ 3.000.000

- Gastos rechazados, pagados en agosto de dicho año..... $ 1.000.000

- Retiro de sociedad de personas (contabilidad completa)..... $ 3.000.000
  [Imputado en sociedad fuente de la siguiente manera:
  * Del FUT: $ 2.000.000, con crédito, tasa 20%
  * Del FUNT: $ 1.000.000, ingreso no renta]

- Participación en empresa con contabilidad simplificada..... $ 1.000.000
  [25% de las utilidades, RLI de $ 4.000.000]

- Retiros efectivos actualizados..... $ 5.000.000

Desarrollo:

En función de los antecedentes antes señalados y de las normas legales y administrativas, el FUT de la sociedad de personas de que se trata quedará de la siguiente manera:

Nota: La tasa del impuesto de primera categoría es del 20% y los porcentajes de reajuste son sólo presupuestos. Asimismo, se utiliza la numeración sugerida por la mencionada resolución N° 2.154/91 en los formatos de FUT para sociedades de personas.

Detalle	Utilidad bruta	Impuesto	Utilidad Neta	Incremento	Crédito
1) Remanente FUT	2.000.000	400.000	1.600.000	400.000	400.000
Reajuste: 2,5%	50.000	10.000	40.000	10.000	10.000
Subtotal N° 1	2.050.000	410.000	1.640.000	410.000	410.000
Menos					
Impuesto pagado abril, reajustado	(408.000)	(408.000)			
Subtotal N° 2	1.642.000	2.000	1.640.000	410.000	410.000
Se agrega:					
2) RLI del ejercicio	3.000.000	600.000	2.400.000	600.000	600.000
Menos:					
2.1) Gastos rechazados pagados, reajustados	(1.030.000)	-.-	(1.030.000)	(257.500)	(257.500)
2.3) RLI Depurada	1.970.000	600.000	1.370.000	342.500	342.500
3) Retiro empresa contabilidad completa	2.000.000		2.000.000	500.000	500.000
4) Participación empresas con cont. simplificada RLI * 25%	1.000.000	-.-	1.000.000	-.-	200.000
FUT antes imputaciones	**6.612.000**	**602.000**	**6.010.000**	**1.252.500**	**1.452.500**
10) Retiros efectivos actualizados	(5.000.000)	-.-	(5.000.000)	(1.250.000)	(1.250.000)
Remanente FUT ejercicio siguiente	**1.612.000**	**602.000**	**1.010.000**	**2.500**	**202.500**

Nótese que -como es obvio- ingresan al FUT (en el punto 3) sólo $ 2.000.000, con el crédito indicado, pues el otro $ 1.000.000 retirado equivale a ingresos no renta, registrado en el FUNT de la sociedad fuente.

Igualmente, este último valor -$ 1.000.000- debe anotarse en el FUNT de la sociedad receptora.

En la última semana se verá el FUNT aquí citado además de ciertos conceptos importantes relacionados con el FUT como los pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA) y su registro en el FUT.

Conclusión

El FUT es con seguridad el registro tributario más importante de los últimos 30 años. Nació en el año 1984 producto de otra gran Reforma Tributaria que afectó el sistema tributario nacional, que impuso la integración del impuesto de primera categoría con los impuestos finales que se determinaban por lo tanto sobre base percibida o retirada.

Por consiguiente, se hacía necesario contar con un registro de utilidades acumuladas con el objeto de llevar un control claro y ordenado de las utilidades y los créditos a imputar a los impuestos personales.

Este es el origen del FUT, un registro en donde se anotan las utilidades acumuladas pendientes de reparto o distribución, registro que es obligatorio para las empresas que declaren su renta efectiva demostrada según contabilidad completa, y en el que también se controlan los retiros y distribuciones de utilidades efectuados a contar de dicha fecha.

Sin embargo, en un cambio drástico, la nueva ley de Reforma Tributaria (ley N° 20.780 de 2014) contempla **su eliminación a contar del 1 de enero de 2017** y le introdujo algunos cambios al mismo, como consecuencia de la sustitución del artículo 14 de la ley de la renta, cambios que rigen en el período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, que llevaron a que el **FUT sólo será aplicable para la determinación de los créditos que correspondan**, de acuerdo con los artículos 56, N° 3), y 63, de la ley del ramo.

Asimismo, en esta semana se vieron algunas características del FUT y de sus normas de control, se explicó que significa FUT neto y mostraron cómo se imputan algunas partidas, tomando como ejemplo el FUT para las sociedades de personas.

Se culminó con un sencillo ejercicio numérico que muestra cómo debe confeccionarse el FUT para estas empresas.

Bibliografía

1) Araya, G. (2014). *Impuesto de primera categoría*. Santiago, Chile, Thomson Reuters.

2) Araya, G. (2015). *Alcances de la Reforma Tributaria*. Santiago, Chile, Thomson Reuters.

3) D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Julio de 2015. Biblioteca del Congreso Nacional. http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368

IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL

IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE Y FUT

UNIDAD Nº III

Fondo de Utilidades Tributables (FUT)

WWW.IPLACEX.CL

Introducción

En la última semana del curso se tocarán algunos otros temas relacionados con el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) y se estudiarán las principales características del FUNT, el Fondo de Utilidades no Tributables.

Un elemento muy interesante de conocer, que integra el FUT, es el denominado PPUA, siglas de pago provisional por utilidades absorbidas. En esta entrega se analiza con algo de detalle –con ejemplos incluidos– las diversas modalidades de este pago provisional de acuerdo al tipo de utilidades que absorba.

En efecto, como se verá, el tratamiento tributario y frente al FUT es distinto según se trata de utilidades propias o ajenas. En el primer caso, esto es, utilidades propias, el PPUA debe ser agregado al FUT, como una utilidad no afecta al impuesto de primera categoría, pero sí a los impuestos global complementario o adicional.

En tanto que en el otro caso –utilidades ajenas– el referido PPUA constituirá una menor pérdida del año de que se trata, constituyendo una utilidad con crédito afecta por lo tanto a los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional, en su caso.

Luego de ello se revisa someramente el tratamiento de la diferencia que se genera por el uso de la depreciación acelerada y su tratamiento en el FUT, en donde ésta debe anotarse en una columna separada.

Finalmente, se revisan algunas cuestiones del Fondo de Utilidades No Tributables, el FUNT, otro de los registros obligatorios, en este caso, desde el año 1990. En este registro deben anotarse las cantidades no constitutivas de renta, aquéllas afectas a impuesto único de primera categoría y las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, percibidas, y su remanente de ejercicios anteriores reajustado.

Ideas fuerza

Las utilidades consumidas por las pérdidas que se tengan en un ejercicio dado, se consideran un Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (PPUA), suma por la cual se puede pedir su devolución.

En el caso de utilidades propias, el PPUA debe se anota en el FUT, como una utilidad sin crédito. En el caso de utilidades ajenas, el referido PPUA constituirá **una menor pérdida** del año de que se trata, constituyendo una utilidad con crédito afecta.

En el FUNT deben anotarse en columnas separadas las rentas controladas en él (rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta, y las rentas afectas al impuesto único de primera categoría), determinándose, también separadamente, el resultado anual de sus operaciones vinculadas a cada uno de los tipos de rentas antes indicados.

8. Pagos provisionales por utilidades absorbidas.

De conformidad con lo preceptuado por el inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la ley de la renta, "en el caso que las **pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas**, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley". (Araya, 2014)

En otras palabras, la utilidad consumida por la pérdida se considera un Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (PPUA), suma por la cual se puede pedir su devolución, la que se hace usualmente mediante el Formulario N° 22, de declaración anual de impuestos a la renta, llenando los códigos correspondientes de la línea 59 del anverso de dicho formulario.

En los siguientes números se revisará la operatoria del PPUA respecto del FUT, poniendo énfasis en las diferencias existentes según se trate de absorción de utilidades propias o ajenas.

8.1. Pago provisional por utilidades propias absorbidas.

D acuerdo con las instrucciones del SII sobre la materia, cuando sea pertinente realizar dicho pago provisional, por tener en el ejercicio pérdidas y ellas haber sido absorbidas total o parcialmente por **utilidades propias**, el referido pago provisional por utilidades absorbidas **debe ser agregado al FUT**, como una utilidad no afecta a primera categoría, pero sí a los impuestos global complementario o adicional, como se verá en el ejemplo que se inserta a continuación: (Araya, 2014)

Antecedentes:

Remanente ejercicio anterior.....	$	5.000.000
Impuesto pagado en abril	$	850.000
RLI del ejercicio.....	$	(1.500.000)

Desarrollo:

En primer lugar, se hace un ajuste contable, agregando una cuenta al balance en que se refleje el impuesto a recuperar por concepto de las utilidades absorbidas, que en este caso será de $ 315.000 ($ 1.500.000 x 0,21), considerando una tasa del impuesto de primera categoría de 21%:

Impuesto a recuperar (PPUA)	315.000	
Otros ingresos		315.000

De forma tal que se produce un ajuste en la RLI del ejercicio, pues el PPUA no forma parte de dicha RLI.

Así, la determinación de la RLI debe seguir el siguiente procedimiento:

RLI provisoria (antes del PPUA).....	$	(1.500.000)
+ asiento PPUA	$	315.000
RLI provisoria	$	(1.185.000)
- PPUA por utilidades propias.....	$	(315.000)
**RLI definitiva	**$**	**(1.500.000)**

Ahora, el FUT quedará de la siguiente manera (los reajustes son supuestos):

Detalle	Utilidad bruta	Impuesto	Utilidad Neta	PPUA	Incremento	Crédito
Remanente FUT	5.000.000	1.050.000	3.950.000		1.050.000	1.050.000
Reajuste: 2,5%	125.000	26.250	98.750		26.250	26.250
Subtotal N° 1	5.125.000	1.076.250	4.048.750		1.076.250	1.076.250
Menos:						
Impuesto pagado, reajustado	(1.062.000)	(1.062.000)				
Subtotal N° 2	4.063.000	14.250	4.048.750		1.076.250	1.076.250
Se agrega:						
RLI del ejercicio	(1.500.000)		(1.500.000)		(398.733)	(398.733)
Mas:						
PPUA	315.000			315.000		
Subtotal	**2.878.000**	**14.250**	**2.548.750**	**315.000**	**677.517**	**677.517**

Nótese que el PPUA solicitado a través del Formulario N° 22 será de **$ 315.000** y no del monto del crédito asociado a dicha pérdida (**$ 398.733**, como puede verse en el cuadro del FUT).

¿Qué sucede con la diferencia entre esas dos cifras?

De acuerdo con las instrucciones impartidas por el SII, el PPUA se calcula multiplicando directamente el monto de la pérdida por la tasa del impuesto que afectó a la utilidad a la cual se está imputando, que en el caso del ejemplo corresponden a $ 315.000. No especifica que dicha utilidad absorbida deba incrementarse, de ahí que se genere esa diferencia, que en definitiva se pierde.

8.2. Pago provisional por utilidades ajenas absorbidas.

Como se dijo, el PPUA reconoce el derecho del contribuyente a recuperar impuestos pagados, con ocasión de la absorción de pérdidas con utilidades no retiradas o distribuidas, que hayan pagado el impuesto de categoría.

Siguiendo igualmente las instrucciones del SII sobre la materia, cuando sea pertinente realizar este PPUA, por tener en el ejercicio pérdidas y ellas haber sido absorbidas, total o parcialmente, por **utilidades ajenas** (como podría ser un dividendo percibido), el referido pago provisional por utilidades absorbidas constituirá una **menor pérdida del año que corresponda**, constituyendo una utilidad con crédito afecta por lo tanto a los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional, en su caso.

A continuación se verá un sencillo ejercicio que da cuenta del cálculo de dicho PPUA y su inclusión en el FUT.

Antecedentes:

Utilidad según balance (incluye dividendo).....	$	3.000.000
Dividendo de S.A. (con crédito)	$	4.500.000

Desarrollo:

En este caso, hay que calcular en primer término, la **RLI provisoria** del ejercicio, para luego determinar el ajuste contable por el pago provisional que se genera.

Así, la determinación de la RLI debe seguir el siguiente procedimiento:

Utilidad según balance	$	3.000.000
- Menos dividendo de S.A.....	$	(4.500.000)
RLI provisoria (antes del PPUA).....	$	(1.500.000)
+ Más asiento PPUA por utilidades absorbidas.....	$	260.331
**RLI definitiva	**$**	**(1.239.669**)

En este caso, el PPUA se calcula de la siguiente forma, incrementándolo:

$ 1.500.000 x 0,21/1,21 = 260.331

La utilidad por PPUA hace menor la pérdida del año, como ya se había dicho.

El ajuste contable, entonces, quedará como sigue:

Impuesto a recuperar (PPUA)	260.331	
Otros ingresos		260.331

Finalmente, el FUT quedará de la siguiente manera:

Detalle	Utilidad bruta	Impuesto	Utilidad Neta	PPUA	Incremento	Crédito
Remanente FUT	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
RLI del ejercicio	(1.239.669)		(1.239.669)		(260.331)	(260.331)
Dividendos de S.A. recibidos	4.500.000		4.500.000		1.196.199	1.196.199
Remanente FUT	**3.260.331**	**0**	**3.260.331**	**0**	**935.868**	**935.868**

Nótese que en este caso el PPUA no queda registrado en el FUT.

8.3. Caso en el cual existan utilidades absorbidas propias y ajenas.

Como se explicó en los dos números anteriores, el tratamiento de los PPUA es distinto según se trate de utilidades propias o ajenas absorbidas. Ahora, se verá el caso en que se presenten en forma simultánea los dos tipos de utilidades.

Haciendo un breve resumen, el tratamiento de cada tipo de utilidades es el siguiente:

- En el caso de **utilidades propias**, el PPUA debe ser agregado al FUT, como no afecto a primera categoría, pero sí a los impuestos global complementario o adicional, y

- En caso de **utilidades ajenas**, el referido PPUA constituirá una menor pérdida del año que corresponda, constituyendo una utilidad con crédito afecta por lo tanto a los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional, en su caso

A continuación se verá un sencillo ejercicio que da cuenta del cálculo de dichos pagos provisionales y su inclusión en el FUT.

Antecedentes:

Sociedad de personas, con remanente positivo del ejercicio pasado, recibe dividendo de SpA en la que participa, tiene pérdidas en el presente ejercicio, según el siguiente detalle:

Remanente ejercicio anterior.....	$	2.000.000
Impuesto pagado en abril	$	420.000
Gastos rechazados provisionados, pagados en agosto	$	1.000.000
Dividendo de SpA (con crédito).....	$	2.500.000
Pérdida del ejercicio	$	(1.500.000)

Desarrollo:

Para comenzar, debe hacerse un primer ajuste contable, asociado a la absorción de las **utilidades propias**, agregando una cuenta al balance en que se refleje el impuesto a recuperar

por concepto de dichas utilidades absorbidas. Sin embargo, dicho ajuste debe ser sólo por la cantidad absorbida por el remanente, luego de descontar los gastos rechazados.

La pérdida a recuperar por este concepto alcanza a $ 591.600 (véase subtotal N° 2 del FUT), por lo que el PPUA respectivo será de **$ 124.236**, de modo tal que el asiento a efectuar será el siguiente:

Impuesto a recuperar (PPUA)	124.236	
Otros ingresos		124.236

Este PPUA produce un ajuste en la RLI, que involucra sumar al FUT dicho valor como utilidad sin crédito, no alterando el valor de la RLI que tendrá hasta ahora un carácter provisorio.

Sin embargo, como la pérdida no ha sido totalmente absorbida por las utilidades propias, la parte no absorbida generará un PPUA por concepto de su absorción por **utilidades ajenas** (dividendo). Dicho valor es de **$ 908.400** ($ 1.500.000 - $ 591.600), con lo cual el PPUA por este concepto –utilidades ajenas– es de un monto de **$ 157.656**, el que rebajará la pérdida que ingresa al FUT, según el siguiente detalle:

RLI provisoria (antes del PPUA).....	$	(1.500.000)
+ Más asiento PPUA por utilidades absorbidas.....	$	157.656
RLI definitiva	**$**	**(1.342.344)**

Por lo tanto, hay un segundo ajuste contable, que se refleja en el siguiente asiento:

Impuesto a recuperar (PPUA)	157.656	
Otros ingresos		157.656

Luego, el PPUA total a recuperar será de **$ 281.892** (la suma de $ 124.236 y $ 157.656).

Nótese que este PPUA corresponde a un valor intermedio entre **$ 315.000**, valor a recuperar en caso de ser la pérdida absorbida por utilidades propias, y **$ 260.331**, el valor que corresponde en caso de utilidades ajenas.

Finalmente, el FUT quedará de la siguiente manera:

Detalle	Utilidad bruta	Impuesto	Utilidad Neta	PPUA (sin créd.)	Incremento	Crédito
Remanente FUT	2.000.000	420.000	1.580.000		420.000	420.000
Reajuste: 2,5%	50.000	10.500	39.500		10.500	10.500
Subtotal N° 1	2.050.000	430.500	1.619.500		430.500	430.500
Menos:						
Impuesto pagado, reajuste: 2%	(428.400)	(428.400)				
Gasto pagado, reajuste: 3%	(1.030.000)		(1.030.000)		(210.964)	(210.964)
Subtotal N° 2	591.600	2.100	589.500		156.703	156.703
Se agrega:						
RLI del ejercicio	(1.342.344)		(1.342.344)		(356.825)	(356.825)
Mas:						
Dividendo	2.500.000		2.500.000		664.555	664.555
PPUA	124.236			124.236		
Subtotal	**1.873.492**	**2.100**	**1.747.156**	**124.236**	**464.434**	**464.434**

9. Diferencia por depreciación.

Como se sabe, las empresas obligadas a tributar en base a renta efectiva, determinada mediante contabilidad completa, determinan su renta aplicando las normas de los artículos 29 al 33 de la ley de la renta.

Entre ellas, se encuentra la opción de acogerse al régimen de **depreciación acelerada**, siempre que se cumplan los requisitos que establece el N° 5 del artículo 31 del mencionado cuerpo legal.

Para los efectos de este documento, importa lo señalado en el inciso tercero de dicho número, que preceptúa que en “todo caso, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría”.

Lo anterior significa, en otras palabras, que dicha diferencia debe agregarse al FUT para efectos de tributar con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, cuando sea retirada de la empresa.

La Circular N° 65, de 2001, de la Dirección Nacional del SII ha impartido las siguientes instrucciones al respecto: (Araya, 2014)

a) La diferencia entre la depreciación normal y la acelerada del mismo ejercicio y de los mismos bienes, **se agregará al FUT en una columna separada**, sin derecho a crédito, para su afectación con los impuestos global complementario o adicional.

b) Se deducirán de las sumas señaladas precedentemente, las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada a los bienes, siempre que las cantidades acumuladas en primer término no se hayan retirado o distribuido.

c) Cuando se efectúen retiros o distribuciones con cargo a la diferencia indicada en la letra a), dichos repartos quedarán afectos a los impuestos global complementario o adicional según sea el caso, sin derecho al crédito por impuesto de primera categoría a que se refieren los artículo 56, N° 3), y 63 de la ley de la renta, por cuanto la diferencia de depreciación corresponde a una suma que no ha sido afectada con el impuesto de la mencionada categoría, y

d) Las empresas que se acojan al régimen de depreciación acelerada, a contar del año 2001 en adelante, deberán mantener registrado en sus libros contables todos los procedimientos de la depreciación tanto acelerada como normal, de cada bien del activo inmovilizado, y la diferencia que se determine de la comparación de ambas partidas.

10. Fondo de Utilidades no Tributables (FUNT).

El Fondo de Utilidades no Tributables aparece refrendado legalmente en la ley del ramo en forma simultánea con el FUT, como consecuencia de su inclusión expresa en el artículo 14 de la ley de la renta por la ley N° 18.985, de 1990, como se explica con más detalle en el número siguiente.

En lo que sigue –con lo que se concluye este curso– se analizarán someramente las principales características de este registro obligatorio.

Para ello se recurrirá, cuando sea pertinente, a las instrucciones impartidas por la Dirección Nacional del SII y a ejemplos que ayuden a comprender mejor el tratamiento de las distintas partidas que lo componen y la mecánica de confección del mismo. (Araya, 2014)

10.1. Origen del FUNT.

El origen de este registro especial, **de carácter obligatorio**, está íntimamente relacionado con el FUT, que como ya se sabe, rige desde el 1 de enero de 1984, con el objetivo de llevar un adecuado control de la determinación y registro de las utilidades acumuladas en la empresa de que se trate, pendientes de reparto o distribución, como también de los retiros y distribuciones efectuados a partir de su fecha de vigencia, y de los créditos asociados.

El Fondo de Utilidades no Tributables (FUNT) aparece, sin embargo, definido legalmente luego de la reforma tributaria dispuesta por la ley Nº 18.985 (D.O. 28.6.90), la que –entre otras muchas modificaciones que introdujo a la ley de la renta– sustituyó el artículo 14 de la misma, dándole asimismo legitimidad legal al FUT al disponer en el N° 3° de la letra A, de dicho artículo, que el "fondo de utilidades tributables, al que se refieren los números anteriores, deberá ser registrado por todo contribuyente sujeto al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa".

Del mismo modo, la letra b) del citado N° 3° de la letra A del artículo 14 preceptúa que "en el mismo registro, pero en forma separada del fondo de utilidades tributables, la empresa deberá anotar las cantidades no constitutivas de renta y las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, percibidas, y su remanente de ejercicios anteriores reajustado en la variación del índice de precios al consumidor, entre el último día del mes anterior al término del ejercicio previo y el último día del mes que precede al término del ejercicio".

Nótese que esta redacción se mantuvo casi en idénticos términos en el nuevo y actualmente vigente artículo 14, sustituido por el N° 1 del artículo Segundo transitorio de la ley N° 20.780, de 2014, sobre Reforma Tributaria.

De acuerdo con ello, el FUNT es un registro obligatorio, que se lleva en el mismo libro o registro que el FUT, pero en forma separada de él, donde se registran todas las cantidades percibidas no constitutivas de renta y las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, junto con los remanentes de ejercicios anteriores, si los hubiera, debidamente reajustados en la forma indicada precedentemente.

Lo anterior fue corroborado además por lo dispuesto en el N° 4 de la resolución Nº 2.154 Ex. (D.O. 24.7.91), que regula en la actualidad el FUT, al prescribir lo siguiente:

"4. En el mismo libro especial Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Fondo de Utilidades Tributables deberán anotarse, en forma separada de las partidas a que se refieren los números 2 y 3 anteriores, las cantidades que no constituyan renta, aquéllas afectas a impuesto único de primera categoría, y las rentas exentas del impuesto Global Complementario o Adicional que se perciban o se hayan percibido en cada ejercicio. El remanente positivo que resulte del ejercicio se reajustará para el ejercicio siguiente de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor determinada entre el último día del mes anterior al término del ejercicio previo y el último día del mes que precede al término del ejercicio siguiente.

Los retiros o distribuciones sólo podrán imputarse a las cantidades referidas en este número cuando se agoten aquellas mencionadas en el número 2, exceptuándose de esta imputación la revalorización del capital propio no correspondiente a utilidades que sólo podrá ser retirada o distribuida conjuntamente con el capital, al efectuarse una disminución formal de éste o al término de giro."

Por lo tanto, de conformidad a lo establecido por la norma legal antes transcrita y a lo establecido en la resolución precitada, en este registro especial deben anotarse, entre otras, las siguientes partidas:

a) Los ingresos percibidos que, conforme al artículo 17 de la ley de la renta, correspondan a ingresos no constitutivos de renta;

b) Mayores valores obtenidos de la enajenación de acciones acogidas al artículo 107 de la ley de la renta;

c) Rentas provenientes de la explotación de bienes raíces no agrícolas acogidos a las normas del D.F.L. N° 2, de 1959;

d) Rentas afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único, conforme al inciso tercero del N° 8 del artículo 17 de la ley del ramo.

10.2. Tratamiento tributario de las rentas que se anotan en el FUNT.

En estas materias, es preciso reseñar las instrucciones impartidas por la Dirección Nacional del SII, mediante la Circular N° 68, de 2010, que versa sobre el tratamiento tributario de las rentas o ingresos que deben anotarse en el registro FUNT. (Araya, 2014)

Además de indicar la forma cómo debe llevarse tal registro –columnas separadas para las rentas exentas de los impuestos finales, los ingresos no constitutivos de renta, y las rentas afectas al impuesto único de primera categoría– ordena determinar, separadamente, el resultado anual de sus operaciones vinculadas a cada uno de los tipos de rentas antes indicados.

Para los efectos anteriores, de los ingresos de estas operaciones deberán rebajarse los costos, gastos y desembolsos imputables a cada uno de ellos, de conformidad a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la ley de la renta.

El mismo instructivo señala que en aquellos casos en que el resultado anual de estas operaciones **constituya una pérdida**, ésta debe rebajarse de los ingresos de la misma naturaleza que se hayan obtenido en ejercicios anteriores y que se mantengan registrados en el FUNT.

Por su parte, si la pérdida señalada anteriormente excede de los remanentes a los cuales procede imputarla, este resultado negativo deberá registrarse en el FUNT para rebajarse de las rentas del mismo tipo que se generen en los ejercicios futuros.

No obstante lo anterior, en lo que respecta a las rentas afectas al impuesto de primera categoría en carácter de impuesto único, establecidas en el incisos segundo y tercero del N° 8 del artículo 17 de la ley del ramo, cabe señalar que tratándose de contribuyentes que declaren su renta efectiva, acreditada mediante balance general según contabilidad completa, cuando las

pérdidas se imputen a las utilidades acumuladas que se afectaron en ejercicios anteriores con el "Impuesto de Primera Categoría en carácter de Impuesto Único", no procede la devolución del citado tributo.

Ello, de acuerdo con la citada Circular, "porque la ley no ha considerado esa posibilidad, dado que su tenor literal se refiere sólo a la devolución del "Impuesto de Primera Categoría", es decir, el impuesto general de dicha categoría que puede ser imputado contra los impuestos finales que graven al respectivo contribuyente. Lo anterior se explica porque el citado impuesto único constituye una tributación final o definitiva respecto de las rentas que correspondan, las que se encuentran liberadas de los impuestos finales".

Para finalizar, se verá con detenimiento el tratamiento de las rentas exentas de los impuestos personales, dado que en general el tratamiento es el mismo para los otros dos tipos de rentas.

10.3. Tratamiento tributario de las rentas exentas de los impuestos finales.

Mediante la referida Circular N° 68, de 2010, que instruye sobre el tratamiento tributario de las rentas o ingresos que deben anotarse en el registro FUNT, se impone una estructura especial para dicho registro, que implica controlar en columnas separadas los diversos ingresos y rentas que obligadamente deben anotarse en él.

Dicho formato es el siguiente:

Detalle	Rentas exentas (declarables en la base imponible IGC)	Ingresos no constitutivos de renta	Rentas afectas al impuesto único de 1ª categoría
Remanente ejercicio anterior			
Ingresos generados en el ejercicio, sin actualizar			
Menos: Costos, gastos y desembolsos del ejercicio, asociados a los ingresos, sin actualizar			
Menos: Proporción de gastos de utilización común del ejercicio, asociados a los ingresos, sin actualizar			
Saldo ingresos			
Menos: Imputación de retiros			
Remanente ejercicio siguiente			

Ahora bien, entre las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, es posible citar –entre otras– las siguientes: (Araya, 2014)

- **Rentas de la ley de bosques, del decreto supremo Nº 4.363, de 1931**. Estas rentas deben provenir únicamente de los plantíos de bosques artificiales que al 28 de octubre de 1974 se encontraban acogidos al sistema de franquicias del artículo 3º del D.S. Nº 4.363, de 30.06.1931, del Ministerio de Tierras y Colonización, los cuales continuarán gozando de tales franquicias hasta la expiración de sus respectivos plazos.

- **Rentas provenientes de la explotación de bienes raíces no agrícolas** acogidos a las normas del D.F.L. N° 2, de 1959.

De conformidad con las instrucciones impartidas por la mencionada Circular N° 68/10, los contribuyentes deben distinguir –de acuerdo con las normas del artículo 33, N° 1, letra e), de la ley de la renta– respecto de sus costos, gastos y desembolsos, cuáles de éstos son imputables a los ingresos que se afectarán con impuestos bajo el régimen general y cuáles son imputables a ingresos no constitutivos de renta o a rentas exentas de los impuestos finales.

Ahora bien, no pueden sujetarse al tratamiento anterior, aquellos desembolsos que constituyen parte del activo de la empresa que se deducirán cuando tengan la calidad de costo al momento de determinar la pérdida o ganancia que proceda. De esta manera, los costos, gastos y desembolsos imputables a regímenes distintos al régimen general, deben ser imputados a los ingresos que corresponden a cada uno de esos regímenes y, en consecuencia, deducirse de los mismos.

El criterio antes señalado, ha de aplicarse en la medida que sea posible relacionar, **directamente**, los costos, gastos y desembolsos, con los ingresos generados en el mismo ejercicio, o bien, con inversiones o activos de los cuales se tenga la certeza que van a generar tales ingresos en ejercicios futuros.

En el evento que existan costos, gastos o desembolsos que resultan imputables a distintos tipos de ingresos o regímenes, como también para la generación de ingresos afectos al régimen general, o aquellos exentos o no afectados por impuestos, es decir, que sean de utilización o aplicación común, **el contribuyente deberá separar o prorratear tales costos, gastos y desembolsos de acuerdo al siguiente procedimiento**, justificando la procedencia de su deducción.

Para los efectos de determinar qué parte de los costos, gastos y desembolsos de utilización común se destinan a producir ingresos afectos al régimen general de la primera categoría, al régimen de dicho tributo en carácter de único o a producir rentas exentas de los impuestos finales o ingresos no constitutivos de renta, respectivamente, se deberá aplicar al total de los gastos de utilización común, pagados o adeudados en el ejercicio, la proporción que represente cada uno de dichos ingresos brutos, esto es, previo a la deducción de los costos, gastos y desembolsos necesarios para producirlas, en el total de los ingresos que el contribuyente obtenga durante el mismo ejercicio. Conforme a lo señalado, el total de los gastos de utilización común se distribuirá de acuerdo a los porcentajes que resulten del cálculo anterior, imputándose la parte que corresponda a los ingresos afectos al régimen general, a las rentas exentas, a las no constitutivas de renta o a las rentas afectas al impuesto único.

Por último, los costos, gastos y desembolsos que digan relación con las rentas exentas aquí tratadas, deben agregarse –sin reajuste– a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría, en la medida que la haya disminuido. Lo anterior, puesto que tales costos, gastos y desembolsos, deben rebajarse de los beneficios que dichas rentas originan.

Típicamente, si se tienen rentas exentas por un total de $ 1.000.000, con costos y gastos asociados directamente a su obtención por un monto de $ 500.000 y una parte de gastos de utilización común (equivalente a $ 100.000), el registro FUNT de este tipo de rentas sería de la siguiente forma:

Detalle	Rentas exentas (declarables en la base imponible IGC)	Ingresos no constitutivos de renta	Rentas afectas al impuesto único de 1ª categoría
Remanente ejercicio anterior	-.-	-.-	-.-
Ingresos del ejercicio, sin actualizar	1.000.000		
Menos: Costos, gastos y desembolsos del ejercicio, asociados a los ingresos, sin actualizar	(500.000)		
Menos: Proporción de gastos de utilización común del ejercicio, asociados a los ingresos, sin actualizar	(100.000)		
Saldo ingresos	400.000		
Menos: Imputación retiros	-.-		
Remanente ejercicio siguiente	**400.000**		

Conclusión

Como ya se sabe, el FUT nació en el año 1984 como un registro de utilidades acumuladas con el objeto de llevar un control claro y ordenado de las utilidades y los créditos a imputar a los impuestos personales.

En dicho registro deben anotarse numerosas partidas, entre ellas los pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA) y la diferencia que se genera entre la depreciación acelerada y la normal, ambas analizadas en esta última semana.

En el caso del PPUA, cuya base legal se encuentra en el N° 3 del artículo 31 de la ley del ramo, hay que distinguir –para efectos de su tratamiento– si las utilidades absorbidas son propias o ajenas. En el primer caso, el PPUA debe ser agregado al FUT, como una utilidad no afecta al impuesto de primera categoría, pero sí a los impuestos global complementario o adicional. En el segundo caso –utilidades ajenas– el referido PPUA constituirá una menor pérdida del año de que se trata, constituyendo una utilidad con crédito afecta por lo tanto a los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional, en su caso.

Otros de los temas tratados en esta semana fue el FUNT, registro obligatorio que debe llevarse también en el registro FUT, pero en forma separada de éste. Su obligatoriedad emana de la reforma tributaria del año 1990 (ley N° 18.985), vigente desde el año tributario 1991.

En el FUNT deben anotarse en columnas separadas las rentas controladas en él (rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta, y las rentas afectas al impuesto único de primera categoría), determinándose, también separadamente, el resultado anual de sus operaciones vinculadas a cada uno de los tipos de rentas antes indicados.

Bibliografía

Araya, G. (2014). *Impuesto de primera categoría*. Santiago, Chile, Thomson Reuters.

Araya, G. (2015). *Alcances de la Reforma Tributaria*. Santiago, Chile, Thomson Reuters.

D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Julio de 2015. Biblioteca del Congreso Nacional. http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368

IPLACEX
TECNOLÓGICO NACIONAL