



**“PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL REGISTRO DE RENTAS O CANTIDADES
AFECTAS A IMPUESTO ADICIONAL”**

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Karina León
Profesor Guía: Octavio Canales**

Santiago, diciembre 2016

RESUMEN EJECUTIVO

PARTE II

ALUMNO: KARINA LEON

Estudiado y analizado en los capítulos anteriores los elementos que componen el registro RAI, exponiendo sus efectos financieros y tributarios bajo la Ley 20.780 del 29 de Septiembre de 2014, en el capítulo 4 se consideran los cambios introducidos por la Ley 20.899 de Febrero de 2016, llamada ley de simplificación de reforma tributaria.

La ley 20.780 contempla el registro RAI para el régimen de renta atribuida y para el régimen parcialmente integrado y todos los contribuyentes tienen la posibilidad de optar por cualquiera de ellos, no importando su constitución jurídica.

La Ley 20.899, viene a simplificar la atribución de la renta a las personas naturales, restringiendo la posibilidad de optar por cualquier régimen sólo a los contribuyentes formados por personas naturales.

Además, simplifica el Registro RAI en su determinación, dejando atrás la alternativa de usar el monto mayor entre el capital propio tributario y el patrimonio financiero, dejando sólo el uso del capital propio tributario.

Se elimina el registro RAI en el régimen de renta atribuida y se mantiene en el régimen parcialmente integrado. La razón por la cual se elimina del régimen de renta atribuida no está dicho expresamente, pero de acuerdo al estudio llevado a cabo en esta tesis nos permite apuntar a la dificultad en su determinación y a las diferencias que derivan de su cálculo, las cuales pueden producir un gran impacto impositivo en las empresas formadas sólo por personas naturales y que podrían ser pequeñas y medianas empresas.

Dado que el capital propio tributario es un elemento que forma parte del registro RAI, se establece la relevancia en su correcta determinación, pues su resultado serán las rentas afectas a impuestos global complementario o adicional.

Para las empresas que tienen derecho a ejercer la opción de régimen parcialmente integrado o renta atribuida, es importante considerar el registro RAI al momento de ejercer la opción,

puesto que ante una distribución de utilidades o retiros se imputará en primer término a este registro que contiene utilidades tributables con impuestos finales y además el FUT estará formando parte de éste.

Como conclusión se determina que bajo la ley 20.780 de Septiembre de 2014 nuestra hipótesis es verdadera, esto es, considerando el registro RAI, el régimen parcialmente integrado es más gravoso que el de renta atribuida a nivel de impuestos finales.

Por último, también se concluye que con la publicación de la Ley 20.899 de Febrero de 2016 “simplificación de la reforma tributaria”, considerando el registro RAI, aún continúa siendo más gravoso el sistema parcialmente integrado y menos gravoso el régimen de renta atribuida.

ÍNDICE

Capítulo 4: Registro RAI en el régimen A y B después de la Simplificación de la Reforma Tributaria	5
4.1. Registro RAI, elemento importante al momento de optar por el Régimen B.....	7
4.2. Ejemplos.....	10
3. Conclusiones	15
4. Bibliografía.....	17

Capítulo 4: Registro RAI en el régimen A y B después de la Simplificación de la Reforma Tributaria.

El 9 de Diciembre de 2015, bajo el boletín 10442-5, entra a la Cámara de Diputados el proyecto de Ley para simplificar la reforma tributaria publicada bajo la Ley 20.780 de Septiembre de 2014, dado que si bien es cierto su implementación se establecía en forma gradual, en el estudio de ésta y llevándola a la práctica no se estaba cumpliendo con unos de los principios básicos de un sistema tributario que es la “Simplicidad”

La habitual complejidad del sistema tributario suele ser la causa del incumplimiento involuntario de las obligaciones de los contribuyentes, muchos de los cuales, especialmente en el segmento de pequeñas y medianas empresas, carecen de los recursos necesarios para contar con una oportuna y completa asesoría para tales fines.

Los principales objetivos del proyecto son:

1. Avanzar decididamente en la simplificación del sistema de tributación a la renta aprobado por la reforma tributaria de la Ley N°20.780, aprovechando la experiencia obtenida hasta ahora en su proceso gradual y participativo de implementación y manteniendo sus principios esenciales, es decir, aumentar la recaudación tributaria en alrededor de 3 puntos del PIB, mejorar su progresividad y combatir la evasión y la elusión tributarias.
2. Simplificar y perfeccionar las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, con el fin de cautelar la correcta aplicación de las disposiciones legales aprobadas en la reforma tributaria, especialmente aquellas transitorias que liberan del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a ciertas operaciones que ya estaban en desarrollo al aprobarse la ley.
3. Perfeccionar algunas disposiciones del Código Tributario, por ejemplo, con el fin de precisar adecuadamente la vigencia y ámbito de aplicación de la Norma General Anti Elusión.

4. Modificar otras disposiciones legales tributarias con miras a simplificar y precisar su aplicación.

Con fecha 8 de Febrero de 2016 se materializa el proyecto bajo la publicación de la Ley 20.899.

Respecto de lo registros tributarios la Ley 20.899 viene a reducir la cantidad, quedando lo siguiente:

REGISTROS ART. 14 A

- a) Rentas Atribuidas Propias (R.A.P)
- b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada
- c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta
- d) Saldo Acumulado de Crédito

REGISTROS ART 14 B

- a) Rentas Afectas a los impuestos global complementario o adicional
- b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada
- c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta
- d) Saldo acumulado de los créditos

Comparado con la ley 20.780, en el régimen A de siete bajan a cuatro registros y en el régimen B de cinco bajan a cuatro, apareciendo en ambos un nuevo registro existente en el sistema de FUT, este es la diferencia entre la depreciación normal y acelerada (F.U.F).

Como el objetivo de la ley 20.899 es la simplicidad se establece que para acogerse al régimen A la empresa deberá estar formada sólo por personas naturales y así evitar que se atribuyan utilidades a personas jurídicas donde la determinación de la tributación se hacía más compleja. Por lo tanto, para el ejercicio comercial 2017, podrán optar por el régimen A o B las empresas formadas sólo por personas naturales. Las otras empresas solo podrán acogerse al régimen B.

Respecto del registro RAI en análisis, la simplificación de la reforma tributaria lo elimina en el régimen A y lo mantiene en el régimen B.

También modifica la forma de determinar el registro RAI dejando atrás la comparación entre el Capital Propio Financiero y el Capital Propio Tributario. Con esta simplificación el registro RAI para el régimen B se determinará partiendo sólo del Capital Propio Tributario.

Se reitera que esta tesis está enfocada al segmento de empresas que pueden optar por el régimen A o B, esto es empresas formadas sólo por personas naturales, donde será relevante la existencia del registro RAI al momento de optar.

Los efectos tributarios analizados en el capítulo anterior no cambian respecto de la simplificación de la reforma tributaria, dado que para el ejercicio utilizado resulta mayor el Capital Propio Tributario.

1.1. Registro RAI, elemento importante al momento de optar por el Régimen B.

Con la publicación de la Ley 20.899, se deja establecida la normativa definitiva para la aplicación de los regímenes que entran en vigencia a partir del 1º de Enero de 2017 y contando con las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos a través de las circulares que regulan este proceso, principalmente la circular 49 del 14 de Julio de 2016 a través de la cual deja sin efecto las circulares 66,67,68 y 69 del año 2015.

Las empresas que han iniciado actividades con anterioridad al 1º de Junio de 2016, tendrán que optar, si corresponde entre el 1º de Junio y el 31 de Diciembre de 2016.

Como se demuestra en el capítulo 3, en el punto 3.3.3, el monto del registro RAI en el Régimen B es equivalente al monto del FUT, por lo tanto se puede asegurar que el FUT histórico de una empresa estará formando parte del saldo inicial del registro RAI y tributará en base a los retiros efectivos, ocupando los créditos acumulados en el registro SAC, con una tasa

promedio debidamente determinadas, dividiendo el total de créditos por el total de FUT.

De esta forma el Régimen B continuará siendo más gravoso en los impuestos finales ya que las imputaciones se harán en forma cronológica y si se tiene saldo anterior para el año comercial 2017 deberá imputarse el retiro efectivo a dicho saldo con créditos a una tasa promedio inferior a la pagada por el impuesto de Primera Categoría.

Esta situación se dará en el primer ejercicio del aplicación del régimen B cuando los retiros se efectúen antes del 31 de Diciembre del año comercial 2017, dado que de acuerdo a la ley 20.899 y las instrucciones impartidas en el circular 49 de Julio de 2016, respecto del registro SAC establece que “En el caso que el contribuyente, mantenga al 31 de Diciembre de 2016 utilidades acumuladas en el registro FUT, las cuales tengan derecho al crédito por IDPC, tales créditos deberán incorporarse a este registro SAC, como un remanente del ejercicio anterior al 1º de enero de 2017 y en forma separada de los créditos originados a contar del ejercicio 2017, con el objeto de asignarse a los retiros, remesas y distribuciones que se encuentren afectos a los IGC p IA”.

Conforme a lo señalado anteriormente, los contribuyentes mantendrán en el registro SAC, en forma separada créditos acumulados al 31 de Diciembre de 2016 y créditos generados a contar del 1º de Enero de 2017. En primer término deberán asignarse los créditos generados a contar del 1º de enero de 2017 y a continuación los acumulados hasta el 31 de Diciembre de 2016, los que se asignarán con una tasa que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo.

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

Por otra parte, en el Régimen A, el FUT queda en un cuarto orden de imputación tributando en primer lugar la renta atribuida con un 100% de crédito con la misma tasa que se afectó la RLI del año.

1.2. Ejemplo 1 ¹

ANTECEDENTES

I. La Sociedad VV S.A., sujeta al régimen de imputación parcial de créditos inició actividades el día 22 de Febrero de 2016, y proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios:

II. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron al capital conforme el siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2017:

Accionista 1	\$ 51.500
Accionista 2	\$ <u>51.500</u>
	103.000

III. Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR

RESULTADO FINANCIERO SEGÚN BALANCE	\$	45.911
Agregados		
Provisión Impuesto a la Renta AT 2019	\$	15.316
Deducciones		
Dividendo afecto a IGC, percibido empresa del régimen 14 B, con crédito 27% y restitución (histórico)	\$	4.500
Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre de 2018		56.727
IDPC (\$56,727 x 27%)	\$	15.316

IV. En el mes de Abril de 2017, la sociedad anónima distribuyó los siguientes dividendos:

Accionista 1	\$ 15.000
Accionista 2	\$ 15.000

¹ Circular 49 Ejemplo N°6 Régimen imputación parcial de créditos (Se modifica el ejercicio comercial, saldo anteriores de los nuevos registros y el monto de los dividendos distribuidos a cada Accionista).

V. Para efectos de determinar las rentas gravadas con IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes:

Capital Propio Tributario al 31.12.2017 \$ 130.107

VI. El fondo de utilidades tributables al 31.12.2016 y actualizados al 31.12.2017,

presentan la siguiente información:

Saldo total de utilidades tributables	\$ 31.000
Saldo total de utilidades No Tributables (FUNT)	\$ 20.000
Saldo total de créditos por IDPC (FUT)	\$ 9.382
Tasa efectiva de créditos del FUT (9.382/31.000x100)	30,2645%
Saldo Total de Utilidades Reinvertidas (FUR)	\$ 5.000

VII. La VIPV del ejercicio es la siguiente (supuesto)

Saldo inicial-abril de 2017 (variación noviembre 2017 a Marzo 2017)	1.0%
Abril-Diciembre de 2017	2,0%
Mayo-Diciembre de 2017	1,8%
VIPC anual 2017	3,0%

DESARROLLO:

I. Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2017

Detalle	Control	RAI	REX	SAC		STUT
				Acumulados a contar del 01.01.2017	Acumulados hasta el 11.12.2016	
				Con Restitución Tasa: 27% Factor 0,369863	Sin Restitución 30,2645	
Remanente Anterior	51.000	31.000	20.000	0	9.382	31.000
Más: Reajuste Enero-Abril 1%	510	310	200	0	94	310
Remanente Abril 2017	51.510	31.310	20.200	0	9.476	31.310
Menos:						
<u>Accionista 1</u>						
Dividendo del Ejercicio \$ 15.000	15.000	-15.000			-4.540	-15.000
<u>Accionista 2</u>						
Dividendo del Ejercicio \$ 15.000	15.000	-15.000			-4.540	-15.000
Remanente a Diciembre de 2017	21.510	1.310	20.200	0	396	1.310
Más:						
Crédito por IDPC, según RLI (\$56.727 x27%)				15.316		
Rentas Afectas A IGC o IA del Ejercicio	6.907	6.907				
Menos						
Dividendo provisorio accionista 1						
Dividendo provisorio accionista 2						
Remanente Ejercicio Siguiete	28.417	8.217	20.200	15.316	396	1.310

II. Determinación de las rentas afectas a IGC o IA al 31.12.2017

(+) Capital Propio Tributario	130.107
(+) Dividendos Provisorios Accionista 1, reajustado	0
(+) Dividendos Provisorios Accionista 2, reajustado	0
(-) Saldo Final Registro REX	-20.200
(-) Capital Aportado Reajustado	-103.000
(=) Rentas Afectas a Impuestos Personales	6.907

III. Determinación situación tributaria de los dividendos efectivos:

Accionista 1 (IGC)

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI (15.000*1,02)	15.300
Dividendos exentos del IGC	0
Crédito por IDPC sin restitución (4.540 x 1,02)	4.631
Crédito por IDPC con restitución	0
Incremento por Crédito IDPC (4.631)	4.631

Accionista 2 (IGC)

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI (15.000*1,02)	15.300
Dividendos exentos del IGC	0
Crédito por IDPC sin restitución (4.540 x 1,02)	4.631
Crédito por IDPC con restitución	0
Incremento por Crédito IDPC (4.631)	4.631

Renta ICG	19.931
Menos:	
Crédito	-4.631
Monto a Pagar	15.300

El saldo inicial del registro RAI en una empresa con inicio de actividades antes del 01 de Enero de 2017, salvo que se hayan incorporados utilidades antes del año comercial 2014 que hayan distorsionado la ecuación patrimonial como se estudió en el capítulo 2 punto 2.6.1, deberá coincidir con el FUT. Para el ejercicio planteado con distribución en el mes de Abril la carga tributaria de los socios es de \$15.300, sin embargo si la distribución se hace en el mes de Diciembre o en el ejercicio siguiente la carga tributaria será menor debido a que según la prioridad de los créditos contenidos en el SAC corresponde utilizar en primer término los generados a partir del 01 de Enero de 2017, como se grafica en el siguiente ejemplo.

Ejemplo 2²

Utilizando el mismo caso donde la distribución de dividendos se llevó a cabo al 31 de Diciembre de 2017.

I. Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2017

Detalle	Control	RAI	REX	SAC		STUT
				Acumulados a contar del 01.01.2017	Acumulados hasta el 11.12.2016	
				Con Restitución Tasa: 27% Factor 0,369863	Sin Restitución 30,2645	
Remanente Anterior	51.000	31.000	20.000	0	9.382	31.000
Más: Reajuste Enero-Abril 3%	1.530	930	600	0	281	930
Remanente Diciembre 2017	52.530	31.930	20.600	0	9.663	31.930
Menos:						
Remanente a Diciembre de 2017	52.530	31.930	20.600	0	9.663	31.930
Más:						
Crédito por IDPC, según RLI (\$56.727 x27%)				15.316		
31 de Diciembre de 2017						
Menos						
Dividendo accionista 1		-15.000		-5.548		
Dividendo accionista 2		-15.000		-5.548		
Rentas Afectas A IGC o IA del Ejercicio	6.507	6.507				
Remanente Ejercicio Siguiente	59.037	8.437	20.600	4.220	9.663	31.930

2 Circular 49 Ejemplo N°6 Régimen imputación parcial de créditos (Con respecto al ejemplo 1 se cambia fecha de distribuciones de dividendos para ambos socios).

II. Determinación de las rentas afectas a IGC o IA al
31.12.2017

(+) Capital Propio Tributario	130.107
(+) Dividendos Provisorios Accionista 1, reajustado	0
(+) Dividendos Provisorios Accionista 2, reajustado	0
(-) Saldo Final Registro REX	-20.600
(-) Capital Aportado Reajustado	-103.000
(=) Rentas Afectas a Impuestos Personales	6.507

III. Determinación situación tributaria de los dividendos efectivos:

Accionista 1 (IGC)

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI (15.000*1,00)	15.000
Dividendos exentos del IGC	0
Crédito por IDPC sin restitución	0
Crédito por IDPC con restitución	5.548
Incremento por Crédito IDPC (5.548)	5.548

Renta ICG	20.548
Menos:	
Crédito	-5.548
Monto a Pagar	15.000

Accionista 2 (IGC)

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI (15.000*1,00)	15.000
Dividendos exentos del IGC	0
Crédito por IDPC sin restitución	5.548
Crédito por IDPC con restitución	0
Incremento por Crédito IDPC (5.548)	5.548

1. CONCLUSIONES

A través del estudio del RAI y en el caso que se haya mantenido la Ley 20.780 la hipótesis planteada es verdadera, ya que a nivel de Impuestos personales si se determina el registro partir del Capital Propio Financiero, en el Régimen B se gravarán en un primer orden utilidades financieras en exceso de las tributarias lo que no sucede con el Régimen A, puesto que se imputarán en un cuarto orden y después del registro REX (Utilidades Exentas e ingresos no rentas).

También se puede concluir que después de la Simplificación de la Reforma Tributaria, Ley 20.899, para las empresas que mantienen FUT, el Régimen B aún resulta más gravoso a nivel de impuestos personales, porque el registro RAI, si bien ya no contiene utilidades financieras en exceso de las tributarias las imputaciones son en forma cronológicas y definen su situación tributaria en la fecha en que ocurren, por lo tanto, en el primer ejercicio de aplicación del Régimen deberán imputarse los retiros en primera instancia al RAI, que contiene el Fondo de Utilidades Tributables y con créditos con tasa promedio inferiores a la tasa de impuesto de Primera Categoría del ejercicio.

Dado que en el Régimen B los retiros, remesas o distribuciones, definen su tributación en la fecha en que ocurren, imputándose, en esa oportunidad y en el orden cronológico en que se efectúen, las cantidades anotadas en el registro RAI, tendrán derecho al crédito por IDPC, por lo tanto, durante el año comercial 2017, es importante entender la forma de determinar el crédito asociado a esta operación y más aún, determinar si se tiene derecho a imputar en contra de los impuestos finales el 100% ó el 65% del crédito por IDPC.

Al respecto, la circular N° 49 de Julio de 2016, instruye que el Fondo de Utilidades Tributables determinado al 31 de diciembre de 2016, se entenderá incorporado a contar del 1° de enero de 2017 al registro establecido en la letra a), del número 2 de la letra B), del artículo 14 de la LIR, es decir, formaran parte del registro RAI como un remanente del ejercicio anterior. En nuestra opinión, esto implica que en el primer año de vigencia de la reforma tributaria, al existir los retiros, remesas o distribuciones imputados a dicho remanente, deberían tener derecho al 100% del

crédito por IDPC, ya que estas rentas o cantidades, están relacionadas al saldo de utilidades tributables obtenido al 31 de Diciembre de 2016, manteniendo su calidad original, sin que resulte procedente descontar el 35% de dicho crédito.

2. BIBLIOGRAFIA

- Mensaje Presidencial Proyecto de Ley 20.630 del 27 de Septiembre 2012.
- Mensaje Presidencial Proyecto de Ley 20.780, publicada el 29 de Septiembre de 2014
- Mensaje Presidencial Proyecto de Ley 20.899, publicada el 8 de Febrero de 2016
- Circular 66,67,68 y 69 de Junio de 2015 del Servicio de impuestos Internos, actualmente derogadas por circular 49 de Julio de 2016
- Circular 49 de Julio de 2016, del Servicio de Impuestos Internos.