



**“ANÁLISIS COMPARATIVO EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA  
IMPONIBLE EN RÉGIMEN ART 14A Y 14B”**

**Parte I**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE**

**MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumna: Paola Herrera González**

**Profesor Guía: Boris León Cabrera**

**Santiago, marzo 2017**

# ÍNDICE

## INTRODUCCIÓN

### 1. Planteamiento

1.1. Planteamiento del problema

1.2. Hipótesis del trabajo

1.3. Objetivos

1.4. Metodología

1.5. Marco Teórico

1.5.1. Elección del sistema de tributación

1.5.2. Sistema de Renta Atribuida o de Imputación Parcial del nuevo artículo 14 letra A (en adelante 14A)

1.5.3. Régimen Semi Integrado o de Imputación Parcial de Créditos del artículo 14 letra B (en adelante 14B)

1.5.4. Reinversión de utilidades – Beneficio del artículo 14 ter letra c

1.5.5. Normas sobre Armonización de los nuevos regímenes tributarios

### 2. Desarrollo

2.1. Efectos de la aplicación del artículo 33 número 5 de la Ley de Impuestos a la Renta

2.1.1. Análisis comparativo en el régimen 14A y 14B

2.1.2. Casos prácticos

2.2. Efectos de la aplicación del artículo 14 ter letra C de la Ley de Impuestos a la Renta

2.2.1. Análisis comparativo en el régimen 14A y 14B

### 3. Conclusiones

### 4. Bibliografía

## INTRODUCCIÓN

Al inicio de su mandato la Presidenta Bachelet firmó el proyecto de ley de reforma tributaria sobre la base de los siguientes 4 objetivos:

- Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes derivados de las políticas públicas, principalmente la reforma educacional, y resolver el déficit estructural en las cuentas fiscales;
- Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso;
- Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión; e
- Impulsar medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

La reforma tributaria se materializó con la publicación en septiembre de 2014 de la Ley 20.780 que incorporó normas transitorias y una implementación gradual para terminar con efectividad total a contar del 1 de enero del 2017, y con la publicación de la Ley 20.899 en febrero de 2016 la que trajo consigo cambios que buscaban simplificar la coexistencia de los dos regímenes tributarios creados por la reforma.

La reforma tributaria, en el conjunto de las dos leyes citadas en el párrafo anterior, ha implicado cambios significativos en el sistema tributario tanto en lo que se refiere a normas del Código Tributario como a los impuestos al Valor Agregado, Global Complementario y Adicional, de Timbres y Estampillas y al Impuesto a la Renta de primera categoría.

Precisamente, la atención de este trabajo se centra en el cambio estructural en la tributación de las empresas que declaran impuesto a la renta de primera categoría en base a contabilidad completa y que hasta el 31 de diciembre de 2016 tributan de acuerdo al régimen de artículo 14 letra A de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a esa fecha. La primera propuesta de la reforma tributaria se basaba en la tributación de todos los contribuyentes que declaran renta efectiva en base a

contabilidad completa bajo un sistema de renta atribuida con retención del 10%, que implicaba un cambio radical en la tributación del contribuyente de impuesto global complementario o adicional puesto que pasaba de una tributación en base a renta percibida a una tributación sobre base devengada. Sin embargo, en julio de 2014 el senado logró un acuerdo en el cual los contribuyentes del artículo 14 letra A de la Ley de Impuesto a la Renta se dividirían a partir del 1 de enero de 2017 en dos nuevos regímenes del nuevo artículo 14: régimen de renta atribuida o de imputación total del artículo 14 letra A; o régimen semi integrado o de imputación parcial del artículo 14 letra B.

Las principales diferencias entre ambos regímenes corresponden a la tasa de impuesto de primera categoría, la oportunidad en que se gravan las rentas con los impuestos finales y la imputación del crédito de primera categoría en los impuestos finales.

El régimen de renta atribuida del art.14 letra A tiene una tasa de impuesto de primera categoría a partir del 1 de enero de 2017 del 25%, y las rentas que genera la empresa se atribuyen a sus propietarios en el mismo ejercicio comercial para formar parte de la base imponible de los impuestos finales quienes podrán utilizar como crédito al impuesto global complementario o adicional el 100% del crédito por impuesto de primera categoría pagado por la empresa. Por su parte el régimen el artículo 14 letra B tributa con una tasa del 27% (25,5% en 2017) como impuesto de primera categoría, los dueños personas naturales tributan sobre la base de las rentas efectivamente percibidas y sólo el 65% del crédito del impuesto de primera categoría pagado por la empresa podrá ser utilizado como crédito contra el impuesto global complementario o impuesto adicional.

El concepto de imputación total se entiende de este modo porque el 100% de lo pagado por la empresa por concepto de impuesto de primera categoría se imputa como crédito de los impuestos finales del impuesto global complementario o impuesto adicional, pagando el propietario persona natural como impuesto la

diferencia entre la cantidad calculada como impuesto global complementario o impuesto adicional y el crédito otorgado por el impuesto de primera categoría pagado por la empresa. Por su parte, el sistema de imputación parcial o parcialmente integrada se le conoce bajo este nombre debido a que del impuesto de primera categoría pagado por la empresa sólo el 65% puede ser utilizado como crédito de los impuestos finales del impuesto global complementario o impuesto adicional.

La reforma tributaria plantea que los contribuyentes pueden optar entre estos dos nuevos regímenes tributarios, sin embargo no tienen opción de escoger, debiendo incorporarse obligatoriamente al régimen semi integrado, las sociedades anónimas, en comandita por acciones y otras sociedades que no cumplan con las condiciones para acogerse al régimen de renta atribuida.

Por otra parte, la reforma tributaria estableció reglas para el resto de las sociedades que teniendo el derecho a optar voluntariamente entre ambos sistemas tributarios, no lo hicieren, definiendo que los empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades y sociedades de personas quedan por defecto en el régimen de renta atribuida, mientras que las sociedades por acciones y los contribuyentes del 58 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta quedan en el régimen semi integrado.

No pueden optar por el régimen semi integrado aquellas empresas cuyas rentas quedan afectas al impuesto de primera categoría, pero carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, como es el caso de corporaciones y fundaciones y de empresas en que el Estado tenga el 100% de su propiedad.

Para estos efectos, se considerará la organización jurídica que tenga la empresa al 1 de enero del 2017.

El período mínimo de permanencia en cualquiera de los regímenes tributarios, renta atribuida o semi integrado, es de 5 años comerciales consecutivos.

Aun cuando los contribuyentes acogidos a uno u otro régimen del artículo 14 deberán determinar su renta líquida imponible de primera categoría siguiendo la mecánica establecida en las normas de los artículos 29 al 33 en la misma forma que hasta ahora se rigen los contribuyentes de primera categoría en base a renta efectiva según contabilidad completa, la ley 20.899 estableció un cambio en el artículo 33 número 5 que indica como agregado a la renta líquida de un contribuyente del artículo 14 letra A los dividendos o retiros percibidos de inversiones en otras sociedades y su respectivo incremento.

El análisis de este cambio será la base de este trabajo para determinar si las empresas que se acojan al régimen del artículo 14 letra A tienen una carga de impuesto a la renta de primera categoría más gravosa al incorporar como base de su renta líquida las rentas que provienen de otra empresa que ya tributaron en primera categoría en el régimen del 14 B y que tienen como crédito sólo el 65% de ese impuesto ya pagado.

También analizaremos el efecto de la aplicación del beneficio de incentivo a la inversión que establece el artículo 14 ter letra C de la Ley de Impuesto a La Renta, que como veremos más adelante tiene la misma mecánica de aplicación en el año en que se ejerce la opción, pero que afecta en forma distinta para uno u otro régimen en los períodos tributarios siguientes.

## 1. Planteamiento

### 1.1. Planteamiento del problema

La reforma tributaria no contempla adecuadamente la interacción entre las empresas acogidas a distintos regímenes de tributación, produciendo inequidades en la carga tributaria a nivel del impuesto de primera categoría que deben soportar.

### 1.2. Hipótesis del trabajo

1.2.1. Las empresas acogidas al régimen de tributación de renta atribuida (14 letra A) pueden llegar a tener una carga impositiva a nivel del impuesto de primera categoría, más gravosa que las sociedades acogidas al régimen semi integrado (14 letra B), en la medida que reciban dividendos o retiros cuyo origen sea una empresa acogida al régimen del artículo 14 letra B.

1.2.2. El beneficio de rebajar la base de la renta líquida para efectos de determinación del Impuesto de Primera Categoría de acuerdo con el incentivo al ahorro establecido en el Artículo 14 ter letra C, significa que esta rebaja no queda afecta a impuesto de Primera Categoría en el régimen del artículo 14 letra A, mientras que para el régimen del artículo 14 letra B, esto sólo constituye una postergación del pago del impuesto a la renta.

### 1.3. Objetivos

- Demostrar que las rentas recibidas por una empresa acogida al régimen del 14 letra A en calidad de retiros o dividendos desde una empresa acogida al régimen del 14 letra B, están afectas a una doble tributación del impuesto de primera categoría.

- Demostrar que las ventajas del régimen del 14 letra A pueden perderse en la medida que las rentas de inversiones en empresas acogidas al régimen del 14 letra B, sean significativas en comparación con las rentas propias.
- Demostrar que el beneficio del artículo 14 ter letra C es un mayor beneficio para los contribuyentes del artículo 14 letra A dado que la rebaja no queda afecta al pago de impuesto a la Renta de Primera Categoría mientras que para los contribuyentes del artículo 14 letra B, sólo corresponde a una postergación del pago de dicho impuesto.

#### 1.4. Metodología

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará la forma de determinar la renta líquida imponible en la reforma tributaria que se desprende principalmente de la Ley N°20.780 y N°20.899, para seguir de manera particular, con la determinación de los efectos tributarios en la renta líquida imponible en los regímenes 14 letra A y 14 letra B.

#### Análisis Comparativo

Asimismo, la metodología comprende comparar la determinación de la renta líquida imponible en los escenarios en que bajo los mismos datos contables puedan derivar en una empresa sujeta a régimen 14 letra A y 14 letra B.

## 1.5. Marco Teórico

La reforma tributaria de la Ley 20.780 promulgada con fecha 29 de septiembre de 2014, por la Presidenta Michelle Bachelet, representa un cambio estructural al sistema tributario en Chile, modificando en sus artículos, los más variados cuerpos legislativos, como lo son la Ley de Impuesto a la Renta, Código Tributario, Ley de Impuesto al Valor Agregado, Ley de Timbres y Estampillas, entre otros más. Con esta reforma, se modifica el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta el cual es la base del sistema vigente de tributación de las rentas empresariales en Chile hasta el 31 de diciembre de 2016 y que establece la tributación final en base a retiros y con integración del 100% del crédito por impuesto de primera categoría pagado por la empresa. Ahora con esta ley, se establecen dos nuevos sistemas generales de tributación en el nuevo artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante LIR): Sistema de Renta Atribuida Art. 14 letra A) y Sistema Parcialmente Integrado Art. 14 letra B). La modificación del sistema tributario, implica la creación de nuevos registros de control para cada sistema y la eliminación del actual registro FUT como base de control tributario.

No obstante, la diferencia más evidente de estos dos nuevos regímenes, es la tasa de tributación de primera categoría (ver cuadro), la oportunidad en que las rentas se gravan con los impuestos finales constituye un cambio relevante puesto que en el régimen de renta atribuida los dueños, socios o accionistas tributarán en base devengada a diferencia de los propietarios de una empresa del régimen del 14B que continuarán tributando en base percibida, tal cual se ha operado con los impuestos finales hasta el 31 de diciembre de 2016.

### Carga tributaria nuevos regímenes de tributación

	Renta atribuida 2017	Sistema parcialmente integrado 2017	Renta atribuida 2018	Sistema parcialmente integrado 2018
Tasa Empresa	25%	25,50%	25%	27%
Carga dueño Empresa	35%	43,90%	35%	(*) 44,5%
(*) Carga dueño Empresa con convenio		35%		35%

Adicionalmente, se incorpora el concepto de restitución que no es otra cosa que el castigo del 35% del crédito por impuesto de primera categoría pagado por la empresa que no tiene derecho a utilizar como crédito contra el impuesto global complementario o adicional, el propietario de una empresa del régimen B. Es decir, los contribuyentes de los impuestos finales de las empresas acogidas al régimen de renta atribuida, mantienen del régimen actual la imputación total del impuesto de primera categoría pero pierden la tributación en base percibida, por el contrario, los contribuyentes finales de empresas del régimen del 14B mantienen la tributación en base percibida pero pierden la imputación total del crédito por impuesto de primera categoría.

#### 1.5.1. Elección del Sistema de Tributación

La opción de elegir el régimen de tributación debe ejercerse informando al Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) en una declaración simple suscrita por el contribuyente en el caso de los empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada o el representante legal de los establecimientos permanentes. Por su parte, las comunidades deberán presentar

una declaración suscrita por todos los comuneros y en forma unánime. Por último, las sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) y sociedades por acciones deberán presentar una declaración suscrita por la sociedad en conjunto con una escritura pública que dé cuenta del acuerdo unánime de los socios.

Las sociedades anónimas abiertas o cerradas, las sociedades en comandita por acciones y cualquier otro contribuyente del IDPC (en adelante impuesto de primera categoría) que declare renta efectiva en base a contabilidad completa y que no cumpla con los requisitos jurídicos y de naturaleza de sus dueños, socios o accionistas para acogerse al régimen de renta atribuida, no podrán elegir el sistema de tributación y deberán acogerse al artículo 14 letra B, es decir, el régimen semi integrado.

Para las empresas que tienen inicio de actividades desde antes del 1 de junio de 2016 deberán comunicar la declaración de adopción de régimen al SII hasta el 31 de diciembre de 2016. Si el inicio de actividades del contribuyente ha ocurrido a partir del 1 de junio de 2016 deberá ejercer la opción en el plazo mayor entre el plazo de 2 meses siguientes al inicio de actividades o el plazo hasta el cierre del año comercial 2016, según lo establece el artículo 68 del código tributario.

Las especificaciones de plazos y formalidades para optar al régimen de renta atribuida o semi integrado han sido definidas en la Circular 49 del 14 de julio de 2016 emitida por el SII.

Si el contribuyente no ejerciera la declaración al SII de su elección de régimen de renta cuando cumple los requisitos para hacerlo, quedarán por defecto sujetos al sistema de renta atribuida del 14 letra A cuando correspondan a empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades y sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) cuyos propietarios, comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales

con domicilio o residencia en Chile. El resto de contribuyentes que no haya ejercido la opción cumpliendo los requisitos para ello, quedarán por defecto sujetos al artículo 14 letra B, esto es, el régimen semi integrado.

Las sociedades por acción que estén acogidas al régimen del 14 letra A deberán aprobar la venta de acciones a otra persona natural o jurídica que no sea persona natural con domicilio o residencia en Chile o contribuyente sin domicilio o residencia en Chile en forma previa a la venta y en forma unánime. Una vez materializada la venta, la sociedad deberá abandonar el régimen de renta atribuida y adoptar el régimen semi integrado a partir del 1 de enero del año comercial siguiente.

#### 1.5.2. Sistema de Renta Atribuida o de Imputación Parcial del nuevo artículo 14 letra A (en adelante 14A)

El nuevo sistema de renta atribuida, es un régimen integrado con atribución de rentas que establece que las personas naturales residentes y los contribuyentes del Impuesto Adicional tributan con sus impuestos finales respectivos por el total de las rentas del capital generadas por las empresas de las que sean dueños en forma directa o indirecta, en forma independiente a su decisión de retirar, distribuir o remesar dichas rentas. La renta atribuida es la parte de la renta de una empresa acogida al régimen del 14A, del artículo 14 letra C y régimen simplificado del artículo 14 ter que, tributariamente, le corresponde total o parcialmente al dueño, socio, comunero o accionista como contribuyente de impuesto global complementario (en adelante IGC) o impuesto adicional (en adelante IA) en el mismo año comercial.

La base de este régimen es que la renta generada por la empresa complete la tributación en el mismo período tributario con el IPDC y el IGC o adicional, independientemente del momento en que sea retirada.

### 1.5.2.1. Requisitos

Pueden optar a este régimen las empresas que declaren rentas efectivas en base a contabilidad completa que jurídicamente correspondan a empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acción, establecimientos permanentes (contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR) y las sociedades de personas con excepción de las sociedades en comandita por acciones y cuyos dueños, socios o accionistas sean personas naturales domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile .

### 1.5.2.2. Tributación de la empresa

La empresa acogida al régimen 14A deberá determinar su renta líquida imponible (en adelante RLI) siguiendo el mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR en la misma forma que las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016.

Las modificaciones de la ley a este régimen corresponden a:

- Tasa del 25% para la determinación del IDPC a contar del año 2017
- Artículo 33 N°5

La incorporación en la determinación de la RLI de los retiros o dividendos afectos a IGC o IA percibidos desde otras empresas para que sean atribuidos a los contribuyentes de los impuestos finales. También se deberá incorporar el incremento correspondiente al IDPC.

El nuevo artículo 33 número 5, incorporado por la Ley 20.780, estableció la forma en la que los contribuyentes acogidos a este régimen, deben atribuir las rentas o cantidades afectas a IGC o IA percibidas a título de retiros o dividendos desde otras empresas, comunidades o sociedades, en la medida que estas últimas no resulten absorbidas por pérdidas.

En efecto, dichas rentas o cantidades afectas a IGC o IA previamente incrementadas en el monto equivalente al IDPC correspondiente, deben ser consideradas parte de la RLI de la empresa para ser gravadas con el IDPC.

Estas sumas repuestas a la RLI se deben realizar independientemente de la exención que gozan los dividendos pagados por sociedades anónimas o por sociedades en comandita por acciones dispuesto en artículo N°1 de la LIR y de las deducciones contempladas en la letra a), del N°2, del artículo 33 de la misma Ley. En consecuencia, si dichas partidas fueron deducidas de la renta declarada, deberán ser repuestas para su correspondiente afectación al IDPC y de esta forma quedarán atribuidas a la empresa mediante su incorporación a la RLI.

La empresa tiene derecho a aplicar el crédito por IDPC a que tengan derecho los retiros o dividendos percibidos afectos a IGC o IA, contra el IDPC que le corresponda pagar al contribuyente por la RLI determinada en el mismo ejercicio y con preferencia respecto a cualquier otro crédito contra el IDPC que tenga derecho, no pudiendo imputar los posibles excedentes a otros impuestos del ejercicio ni de los ejercicios siguientes, ni solicitar su devolución.

Descuento por restitución.

En los casos de retiros o dividendos afectos a IGC o IA percibidos desde una empresa acogida al régimen del artículo 14 B de la LIR, si bien puede imputarse el crédito por IDPC a que tengan derecho estas cantidades, sólo podrá imputar un 65% del crédito, cuando dichos retiros o dividendos quedan obligados a aplicar la restitución que establece el párrafo final, del N°3, del artículo 56 de la LIR y el inciso 3°, del artículo 63 de la misma Ley, para los contribuyentes del IGC o IA respectivamente.

- Artículo 14 ter letra C

La deducción de hasta el 50% de la RLI que se reinvierta en la empresa con un tope de UF 4.000 cuando el promedio de los últimos 3 años comerciales no supere las UF 100.000.

El monto correspondiente a la deducción por utilidades reinvertidas, 50% sobre la RLI del IDPC que se mantiene invertida en la empresa, no queda afecta a IDPC, ni es atribuida, y tampoco se anota en algún registro, sin embargo, se debe considerar que si forma parte del patrimonio de la empresa.

- Artículo 31 número 3

La pérdida tributaria determinada en el año no podrá imputarse a utilidades tributarias de ejercicios anteriores. De acuerdo al artículo 31 número 3, la pérdida tributaria deberá imputarse en primer lugar a los dividendos o retiros percibidos de otras sociedades y recuperar, total o parcialmente, el crédito por IDPC asociado a dichos retiros o dividendos en la forma de pagos provisionales por pérdidas absorbidas. Si estas rentas percibidas de otras empresas no fueran suficientes para cubrir la pérdida tributaria del año comercial, el saldo de la pérdida se aplicará prospectivamente como gasto tributario en el ejercicio siguiente.

#### 1.5.2.3. Renta atribuida

La renta que se atribuye desde una empresa acogida al régimen del 14A a sus dueños, accionistas o socios se determina sumando los conceptos de rentas propias y rentas de terceros. Las rentas propias estarán formadas por la RLI de la propia empresa; las rentas afectas a IGC o IA que se hayan percibido a título de retiro o dividendo de otras sociedades en las que participa como socio, comunero o accionista; y las rentas percibidas o devengadas que estén exentas del IDPC y que, por lo tanto, no forman parte de la RLI. Por otra parte, las rentas de terceros corresponden a las rentas percibidas de otros regímenes tributarios que también atribuyen la renta como son el régimen de renta presunta (sólo si se trata de un empresario individual) y el régimen simplificado del artículo 14 ter letra A y que no forman parte de la RLI.

La renta se atribuirá a los socios, comuneros o accionistas de empresas acogidas al régimen del 14A en la forma que los mismos hayan acordado repartir sus utilidades y que se haya establecido en el contrato social, en los estatutos o en la escritura pública para el caso de comunidades.

Cuando no existe un acuerdo establecido de distribución de utilidades, las rentas se atribuirán de acuerdo a la proporción del capital enterado o de acuerdo al capital suscrito, si no se hubiese pagado. En el caso de los comuneros se atribuirá en proporción a la cuota. En el caso de los empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, las rentas se atribuyen al empresario en su totalidad y al contribuyente respectivo en el caso de los establecimientos permanentes.

#### 1.5.2.4. Registros

El control de las rentas de una empresa acogida al régimen de Renta Atribuida deberá efectuarse a través de los siguientes registros:

- RAP: Registro de Rentas Atribuidas Propias

En el RAP se registra la RLI positiva de la empresa determinada al cierre del ejercicio comercial y se rebajan en forma cronológica los gastos rechazados del inciso segundo del artículo 21 de la LIR. Esta imputación se efectuará a todo evento ya que se considera una disminución del capital propio tributario, si luego de esta imputación resulta un saldo positivo, dicho resultado queda disponible para la imputación de los retiros, remesas o distribuciones. En el período tributario en que se distribuyan rentas como retiros o dividendos desde este registro, éstos se consideran como ingresos no renta para sus dueños, socios o accionistas en la determinación de la base imponible del IGC o Adicional puesto que bajo este régimen fueron atribuidas a la base imponible de los impuestos finales en el mismo ejercicio en que fueron generadas.

- DDNA o FUF

En este registro se controla la diferencia entre la depreciación tributaria normal y la depreciación acelerada de los bienes del activo físico inmovilizado. Cabe señalar que se incluirán en este registro los saldos de diferencias entre depreciación normal tributaria y acelerada que se hayan determinado al 31 de diciembre de 2016.

- REX: Rentas exentas o INR

Se registran al término del año comercial, las rentas exentas de los IGC o IA, los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por el contribuyente y todas las rentas tanto exentas de IGC o IA e ingresos no constitutivos de renta provenientes de otras empresas.

De estas rentas se deberán rebajar los costos o gastos de la misma naturaleza, según lo establece la letra e) del N°1 del artículo 33 de la LIR.

El saldo inicial de este registro corresponderá al FUNT determinado por la empresa al 31 de diciembre de 2016.

- SAC: Saldo acumulado de crédito

En este registro se llevará el control de los créditos por IDPC, al cual tendrán derecho los propietarios de las compañías cuando corresponda, separando los créditos generados a contar el 1° de enero de 2017 de los remanentes previos.

El saldo acumulado de los créditos generados a partir del 1° de enero 2017, considera la sumatoria de:

1. Impuestos pagados por cambio de régimen desde el régimen parcialmente integrado al régimen atribuido del artículo 14 de la LIR.

2. Impuestos pagados por absorción con empresas acogidas a régimen parcialmente integrado del artículo 14 de la LIR. En este caso los créditos que se determinen por la empresa que termina su giro se incorporarán en este registro a la fecha de la fusión.
3. Impuestos pagados por el retiro de rentas de empresas sujetas al régimen del 14B al término de su giro.

El registro por los saldos de créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 deberá mantener en columnas separadas:

1. Los saldos de crédito por IDPC
2. Los saldos de crédito contra los impuestos finales de acuerdo a los artículos 41A y 41C de la LIR.

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

El saldo de éstas utilidades deberán ser presentadas mediante Declaración Jurada ante el SII antes del 31 de marzo de 2017.

1.5.2.5. Orden de imputación de retiros, remesas o distribuciones: RAP, FUF, REX.

Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al término del año comercial en la proporción que representen por cada propietario sobre el total retirado, remesado o distribuido. Los saldos remanentes del ejercicio anterior deberán ser reajustados previamente por la variación del IPC correspondiente al mes anterior al término de ejercicio del año anterior y el mes que precede al término del año comercial respectivo. A continuación, se sumarán o restarán las cantidades que procedan en cada uno de los registros y se reajustarán los retiros, remesas o distribuciones previamente por la variación del IPC correspondiente al mes anterior de ocurridos y el mes que precede al término del año comercial. La

imputación comenzará con las cantidades anotadas en el registro RAP, luego el registro FUF y finalmente el registro REX comenzando en este último caso por las rentas exentas y luego los ingresos no constitutivos de renta.

Si fuera el caso que los retiros, remesas o distribuciones resulten imputadas al registro FUF o a ningún otro por insuficiencia de saldos disponibles, quedarán gravados con IGC o IA sin crédito alguno. Sin embargo, podría utilizar créditos del SAC si tuviera saldos en este registro determinados al 31 de diciembre de 2016.

#### 1.5.2.6. Imputación de los créditos:

Se deberán reajustar los remanentes de crédito del ejercicio anterior de acuerdo a la variación del IPC correspondiente al mes anterior al término de ejercicio del año anterior y el mes que precede al término del año comercial respectivo y se incorporarán los créditos que correspondan a este registro del año comercial.

En el caso que los retiros, remesas o distribuciones sean imputados a los registros RAP o REX, no quedarán afectas con impuestos, sin perjuicio de las imputaciones que pudieran existir con cargo a rentas exentas del IGC, las que deberán ser consideradas para la escala de progresividad en la determinación del IGC. Por el contrario, si los retiros, remesas o distribuciones resultaran imputados al registro FUF o a ninguno por insuficiencia de saldos disponibles, quedarán afectos a los IGC o IA, con derecho a crédito que será calculado como la tasa de crédito del inicio del ejercicio con tope del saldo disponible en el registro SAC. La tasa de crédito aplicable, será la que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente al inicio del ejercicio respectivo, por cien menos la tasa del referido tributo, expresado en porcentaje.

Ejemplo de cálculo de tasa

Tasa de IDPC vigente = 25%

Tasa de crédito =  $25\% / (100\% - 25\%) = 33,3333\%$

Opcionalmente, si los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA no tuvieran derecho a crédito por insuficiencia de saldos de créditos, la empresa podrá optar por pagar voluntariamente a título de IDPC el monto equivalente a dicho crédito.

EL orden de imputación de los créditos será:

1. Créditos generados a contar del 01/01/2017.
2. Créditos provenientes del Régimen FUT.

#### 1.5.2.7. Tributación final de los propietarios

Los propietarios, socios, comuneros o accionistas de empresas acogidas al régimen de tributación del 14A tributarán por las rentas atribuidas en base devengada y por las rentas distribuidas o remesadas en el mismo ejercicio, con excepción de rentas exentas, de ingresos no constitutivos de renta, o de sumas que han completado totalmente su tributación

Este régimen gravará con impuesto global complementario o adicional los retiros, remesas o distribuciones que efectúen los contribuyentes finales, con una tasa máxima de los impuestos de la escala progresiva que podrá llegar hasta un 35% sobre la renta imponible, pudiendo utilizar como crédito el 100% del IDPC pagado por la empresa con tasa del 25%.

Se considera un régimen de renta atribuida en base devengada y un régimen integrado de tributación.

#### 1.5.3. Régimen Semi Integrado o de imputación parcial de créditos del artículo 14 letra B (en adelante 14B)

El sistema Semi Integrado es un régimen de tributación general que grava con IDPC las rentas de la empresa en el mismo período que se generan, los dueños de las empresas tributan sobre la base de los dividendos o retiros efectivos de utilidad que perciban desde éstas. Los socios, accionistas o comuneros tienen

derecho a imputar como crédito un 65% del impuesto de primera categoría pagado por la empresa respectiva contra el IGC o IA, mediante la restitución de una cantidad equivalente al 35% del crédito. Esta restitución no aplica a los contribuyentes del impuesto Adicional residentes en países con los cuales Chile mantenga un convenio de doble tributación, en cuyo caso, podrán utilizar como crédito un 100% del impuesto de Primera Categoría.

En este régimen no se grava con IDPC, los dividendos y retiros percibidos desde otras empresas afectos a IGC o IA.

#### 1.5.3.1. Requisitos

Quedarán por defecto en este régimen, las sociedades anónimas abiertas o cerradas, las sociedades en comandita por acciones y cualquier otro contribuyente del IDPC que declare renta efectiva en base a contabilidad completa y que no cumpla con los requisitos jurídicos y de naturaleza de sus dueños, socios o accionistas para acogerse al régimen de renta atribuida. Por otra parte, las empresas que cumplan con los requisitos para acogerse al régimen de renta atribuida, tienen la opción de elegir el régimen Semi Integrado.

Los contribuyentes acogidos al régimen 14B como regla general no pueden participar en una empresa del 14A con excepción de los empresarios Individuales y los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, que constituyen un EP en Chile.

#### 1.5.3.2. Tributación de la empresa

Los contribuyentes de este régimen deberán determinar su renta líquida imponible afecta a IDPC de acuerdo al mecanismo establecido en el Párrafo 3°, del Título II de la LIR, considerando lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR.

Modificaciones introducidas por la reforma tributaria:

- Tasa de IDPC del 25,5% por las rentas correspondientes al año comercial 2017 y una tasa del 27% a contar del año comercial 2018.
- Artículo 33 número 5

No se incorporan en la RLI los dividendos o retiros de terceros afectos a IGC o IA.

Para los contribuyentes acogidos al régimen del 14 B, aplica la exención y/o deducción por los retiros o dividendos afectos al IGC o IA recibidos, según lo establece el N°1, del artículo 39 y/o la letra a), del N°2, del artículo 33, ambos de la LIR.

La norma general es que una empresa acogida al régimen de imputación parcial no pueda tener inversiones en empresas sujetas al régimen de renta atribuida, sin embargo existe una excepción que contempla la reforma tributaria para las personas naturales y los contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR que constituyan un EP en Chile. En estos casos, las rentas generadas por estos últimos se atribuyen directamente a la persona natural para efectos de la tributación de los impuestos finales en el mismo periodo de su generación, por lo tanto no significará un efecto en la determinación de la RLI.

Los créditos por IDPC correspondientes a los retiros o dividendos afectos al IGC o IA, se incorporan al saldo acumulado de crédito (SAC).

- Artículo 14 ter letra C

La deducción de hasta el 50% de la RLI que se reinvierta en la empresa con un tope de UF 4.000 cuando el promedio de los últimos 3 años comerciales no supere las UF 100.000.

El monto correspondiente a la deducción por utilidades reinvertidas, 50% sobre la RLI del IDPC que se mantiene invertida en la empresa, no queda afecta a IDPC y tampoco se anota de manera directa en algún registro de los establecidos para el régimen del artículo 14B. Sin embargo, se debe considerar que forma parte del patrimonio de la empresa y se trata de rentas afectas a IGC o IA, y que tributarán al momento de ser retiradas sin crédito de primera categoría ya que éste no ha sido pagado.

En el año siguiente, o subsiguientes, a aquel en que se ejerció este beneficio, deberán agregar a la determinación de la renta líquida una cantidad anual equivalente al 50% de los retiros, remesas o distribuciones afectas a IGC o IA que se hayan realizado en ese ejercicio. No aplica este agregado a la RLI cuando estos retiros, remesas o distribuciones se hayan imputado al registro REX.

Las deducciones efectuadas a la base de la RLI con motivo de este beneficio, deben ser controlados y reajustados por la variación del Índice de Precios al Consumidor hasta que se reversen totalmente por la vía de agregado a la base de la RLI en los ejercicios posteriores.

- Artículo 31 número 3

La pérdida tributaria no podrá imputarse a utilidades tributarias de ejercicios anteriores sino que se considerarán gasto para el ejercicio siguiente y pueden también imputarse a dividendos o retiros percibidos de otras sociedades y recuperar, total o parcialmente, el crédito por IPDC asociado a dichos retiros o dividendos. Si los retiros o dividendos percibidos no son suficientes para cubrir la pérdida tributaria del año comercial, el saldo de la pérdida se aplicará prospectivamente como gasto tributario en el ejercicio siguiente.

#### 1.5.3.3. Registros

El control de las rentas de una empresa acogida al régimen de imputación parcial, deberá efectuarse a través de los siguientes registros:

- RAI: Rentas o cantidades Afectas al IGC o IA

En este registro se anotarán todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representan un incremento del capital propio tributario en ésta, y que en caso de ser retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con IDPC (Cuando sean percibidas por contribuyentes de la letra A), del artículo 14 de la LIR.), IGC o IA, según corresponda.