



**DIFERIMIENTO DE LOS CRÉDITOS ACUMULADOS AL 31 DE DICIEMBRE
DE 2016, POR APLICACIÓN DE LA TASA EFECTIVA DE CRÉDITO POR
IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA EN EL REGIMEN DE IMPUTACIÓN
PARCIAL DE CRÉDITOS**

Parte I

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

**Alumno: Claudia Cárcamo Mansilla
Profesor Guía: Boris León Cabrera**

Santiago, marzo 2017

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPITULO</u>	<u>PAGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN	7
1.1. Planteamiento del problema	9
1.2. Hipótesis.....	11
1.3. Objetivos	11
1.4. Metodología a desarrollar	12
2. MARCO TEÓRICO	13
2.1. Régimen de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.....	13
2.1.1. Sistema general de imputación total de créditos	13
2.1.2. Análisis histórico del sistema de integración total de créditos	13
a) Ley 18.293 de 31 de enero de 1984	13
b) Ley 18.775 de 14 de enero de 1989.....	15
c) Ley 19.985 de 28 de junio de 1990 y modificaciones posteriores al artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.....	15
d) Ley 20.630 de 27 de septiembre de 2012.....	17
2.1.3 Créditos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta contra impuestos finales	18
2.2. Registros contemplados en la Ley sobre Impuesto a la Renta vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016.....	19

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPITULO</u>	<u>PAGINA</u>
2.3. Regímenes de tributación incorporados por la ley 20.780.....	21
2.3.1. Régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación total del crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) en los impuestos finales...	22
a) Concepto de renta atribuida.....	22
b) Registros en el régimen de renta atribuida.....	23
2.3.2. Régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación parcial del crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) en los impuestos finales.....	25
a) Registros en el régimen de imputación parcial de créditos.....	26
b) Orden de imputación aplicable en la distribución de utilidades.....	27
c) Dividendos o retiros provisorios.....	28
2.4. Tratamiento tributario de los saldos positivos acumulados en el Fondo de utilidades Tributables al 31 de diciembre de 2016.....	29
2.5. Tasa Efectiva de Créditos (TEF)	30
2.6. Tratamiento tributario de los retiros, remesas o distribuciones efectuados a partir del 1 de enero de 2017. Disposiciones transitorias de la Ley 20.780.....	31
2. 7. Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT)	33

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPITULO</u>	<u>PAGINA</u>
3. DESARROLLO DEL CONTENIDO.....	36
3.1. Inconsistencias por la aplicación de las normas que regulan el cálculo de la TEF en la asignación de créditos	36
3.1.1. Análisis de las variables que inciden en la hipótesis.....	38
3.1.2. Demostración de la hipótesis de acuerdo a las variables enunciadas.....	41
A.- El remanente de RAI debe estar conformado por Saldo Total de Utilidades Tributables de manera que existan créditos asociados a éstas.....	41
B.- Percepción de dividendos o retiros con cargo al FUT de la empresa o sociedad que distribuye o paga dichas utilidades con crédito cuya TEF es mayor a la TEF de la receptora.....	42
C.- Distribución equivalente a la suma de los remanentes de RAI, FUF y REX y cantidades controladas en el Saldo Total de Utilidades Tributables.....	45
3.1.3. Propuesta de solución a los problemas planteados.....	49
4. CONCLUSIONES.....	53

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPITULO</u>	<u>PAGINA</u>
5. BIBLIOGRAFÍA.....	56

LISTA DE FIGURAS

<u>FIGURA</u>	<u>PAGINA</u>
Figura 1: Control de rentas empresariales al 31.12.2017 sociedad BBB S.A.....	40
Figura 2: Control de rentas empresariales al 31.12.2017 sociedad CCC S.A.....	45
Figura 3: Control de rentas empresariales al 31.12.2017 cuando no se consume todo el RAI.....	47
Figura 4: Control de rentas empresariales al 31.12.2017 cuando se consume todo el RAI.....	48
Figura 5: Control de rentas empresariales de la sociedad FFF S.A. al 31.12.17, que ha percibido utilidades con cargo a FUT con créditos asignados con una tasa mayor a la propia TEF del SAC al 31.12.16.....	52

1. INTRODUCCIÓN

La Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria y modificada posteriormente a través de la Ley N° 20.899 de febrero de 2016, introdujo significativas modificaciones al sistema de tributación vigente en Chile, incidiendo en diversas leyes y principalmente en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

De acuerdo al mensaje presidencial con que se inicia el proyecto de reforma tributaria, ésta tuvo por objeto la recaudación de mayores ingresos a través del incremento de la carga tributaria a la rentas del capital, mediante el aumento de las tasas impositivas aplicables sobre tales rentas, pero principalmente a través del aumento de la base imponible. En efecto, el proyecto de ley enviado inicialmente al Congreso, establecía un sistema de tributación sobre rentas atribuidas, aplicable a los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 número 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, comuneros, socios y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa, entendiéndose bajo el concepto de rentas atribuidas, aquellas que resultaban de la aplicación de las reglas establecidas en el artículo 14 de dicho proyecto.

De ésta forma, lo que se pretendía era terminar con el diferimiento del pago de impuestos finales a través de su reserva en el Fondo de Utilidades Tributables o FUT, de manera que las rentas obtenidas por los propietarios de empresas, completaran su tributación en el año de su devengamiento, independientemente de su retiro.

Sin embargo, el proyecto de reforma original fue objeto de modificaciones con la finalidad de fomentar el ahorro y la inversión, dando lugar a la incorporación de una nueva letra B) en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a través de la cual se regula el régimen de imputación parcial de créditos, en el que se mantiene la idea de la eliminación del Fondo de Utilidades Tributables, pero otorgando la posibilidad de tributar con los impuestos finales sobre base percibida.

Para la adecuación del sistema tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 a los nuevos regímenes tributarios establecidos en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la Ley 20.780, contempla normas transitorias en las que se regula el tratamiento de los saldos existentes en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), considerando los saldos de utilidades pendientes de tributación y sus créditos asociados; el saldo de inversiones anotadas en el Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR); el saldo de utilidades no tributables (FUNT); el saldo de retiros en exceso; el saldo de la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal (FUF) y por último la determinación de otros saldos pendientes de tributación, cantidades que se determinan a través de restar al valor positivo del capital propio tributario, el monto positivo de la suma de los saldos de FUT, FUR y FUNT al 31 de diciembre de 2016 y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa considerando sus aumentos y disminuciones posteriores, reajustados.

Con el objeto de mantener un estricto control de los saldos existentes en el Fondo de Utilidades Tributables, el numeral I, N° 1, letra b), literal iii), inciso primero, del artículo 3° transitorio de la Ley 20.780, establece que en el caso de las empresas sujetas al régimen de las letras A) y B) del artículo 14 de la Ley

sobre Impuesto a la Renta, deben mantener el control separado del saldo total de las utilidades tributables acumuladas en el Fondo de Utilidades tributables para efectos de determinar la tasa de crédito por impuesto de primera categoría.

En el caso específico de las empresas sujetas al artículo 14 letra B) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, éstas deben incorporar además en el Saldo Total de Utilidades Tributables, al término de cada año comercial, las utilidades, créditos e incrementos que se perciban desde otras empresas y que provengan del Fondo de Utilidades Tributables de dichas empresas, todo con el objeto de mantener el control de las “utilidades antiguas”, obtenidas hasta el 31 de diciembre de 2016.

1.1. Planteamiento del problema

Como hemos señalado, la adecuación del sistema tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 a los nuevos regímenes tributarios, implica mantener el control de las utilidades pendientes de tributación existentes en el Fondo de Utilidades Tributables.

En el sistema de renta atribuida o de integración total de créditos, el Saldo Total de Utilidades Tributables estará formado por aquellos saldos de utilidades que se encontraban registrados en el Fondo de Utilidades Tributables de la empresa y que quedaron pendientes de tributación o por aquellos saldos registrados con motivo de reorganizaciones empresariales, puesto que aquellas utilidades que perciban o se les atribuyan desde otras empresas con cargo a utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, por aplicación del artículo 33 número 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, éstas pasarán a formar parte de

la renta líquida de la empresa en cuestión atribuyéndose ésta posteriormente a sus dueños.

Sin embargo, en el régimen semi integrado establecido en el artículo 14 letra B) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el Saldo Total de Utilidades Tributables estará conformado por los saldos de utilidades pendientes de tributación arrastrados por la empresa hasta el 31 de diciembre de 2016, por aquellos saldos de utilidades registrados con motivo de reorganizaciones empresariales y también por aquellos dividendos o retiros percibidos desde otras empresas con cargo a sus propios Saldos Totales de Utilidades Tributables, (saldos que además, tratándose de empresas sujetas el régimen semi integrado, también corresponderán al saldo inicial de las Rentas Afectas a Impuestos o RAI).

En éste proceso de “seguimiento” de las utilidades pendientes de tributación desde una empresa a otra, se podría generar una particularidad, consistente en el diferimiento del uso de los créditos asociados a dichas utilidades, bajo las circunstancias que analizaremos en el presente trabajo.

Esta particularidad se genera principalmente por la aplicación de las normas referidas al cálculo de la Tasa Efectiva de Créditos (TEF), establecida para determinar la asignación de los créditos existentes en el Saldo Acumulado de Créditos en cada reparto de utilidades, la que se calcula al inicio del año comercial respectivo y se mantiene inamovible hasta el año siguiente. Así, si una empresa recibe dividendos o retiros correspondientes a utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016, asociadas a créditos calculados con una TEF mayor a la calculada por la empresa receptora de dichas utilidades y créditos, de todas formas la TEF que debe considerarse si distribuye o se retiran estas utilidades

desde la empresa receptora en el mismo ejercicio que fueron percibidos, será la TEF calculada por la receptora al primero de enero del año de la distribución o retiro soportado y no aquella utilizada para calcular el crédito en la empresa desde la cual se hizo el retiro o distribución.

1.2. Hipótesis

Las normas de cálculo de la tasa efectiva de créditos, puede generar inconsistencias en la asignación del crédito por impuesto de primera categoría en contra de los impuestos finales, cuando una empresa acogida al régimen parcialmente integrado, receptora de utilidades generadas hasta antes del 31 de diciembre de 2016, distribuya la totalidad de dichas utilidades, en el mismo ejercicio, debido a que la normativa implementada en relación con la tasa efectiva de créditos, resulta inadecuada para el aprovechamiento total e inmediato de los créditos existentes en el fondo de utilidades tributables hasta el 31 de diciembre de 2016.

1.3. Objetivos

- Analizar el tratamiento tributario de las utilidades, créditos e incrementos existentes en el Fondo de Utilidades Tributables hasta el 31 de diciembre de 2016.

- Analizar el tratamiento tributario de las utilidades créditos e incrementos existentes en el Fondo de Utilidades Tributables hasta el 31 de diciembre de 2016, a partir del 1 de enero de 2017.

- Exponer los aspectos principales de los regímenes tributarios establecidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2017.

- Establecer la existencia de imprecisiones en la normativa referida a la Tasa Efectiva de Créditos y su asignación sobre los mismos que traerían como consecuencia el diferimiento en el uso de los créditos por impuesto de primera categoría.

1.4. Metodología a desarrollar

La metodología que se pretende desarrollar implica seguir un método deductivo, en el que se analizará la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 del tratamiento tributario de las utilidades, créditos e incrementos acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables, para seguir de manera particular con el tratamiento tributario de las utilidades, créditos e incrementos en el régimen de tributación parcialmente integrado y las normas transitorias que regulan dichos saldos.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Régimen de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016

2.1.1. Sistema general de imputación total de créditos

La Ley de Impuesto a la Renta vigente hasta el 31.12.2016 establece un régimen general de tributación cuya base consiste en imputar como crédito al impuesto global complementario o impuesto adicional que grava a los propietarios de las empresas, el impuesto de primera categoría determinado por éstas. En este régimen de tributación, las empresas determinan una base imponible afecta a IDPC tanto por las rentas percibidas como devengadas en el ejercicio comercial, mientras que los propietarios determinan una base imponible afecta a IGC o IA sólo por rentas percibidas, de lo que se desprende que existen rentas que han cumplido su tributación a nivel de empresa, pero que aún se encuentran pendientes de tributación con impuestos finales, dado que no han sido retiradas por sus propietarios.

2.1.2. Análisis histórico del sistema de integración total de créditos

a) Ley 18.293 de 31 de enero de 1984

El régimen de tributación vigente al 31 de diciembre de 2016, tiene su origen en la Ley N° 18.293 de fecha 31 de enero de 1984, la que establece diversas normas sobre impuesto a la renta y modifica los DL 824 de 1974 y 910 de 1975. Con la publicación de esta ley, nacen las normas de integración entre los

impuestos corporativos y los impuestos personales mediante la modificación del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1983 y nace la distinción entre rentas devengadas y percibidas con la modificación del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1983.

El nuevo artículo 20 señalado, reconocía la integración de impuestos disponiendo lo siguiente: *Establécese un impuesto de 10% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56° N° 3 y 63.*

Por su parte, el nuevo artículo 14 reconocía la tributación de los propietarios mediante base percibida, estableciendo que: *Las rentas que se determinen o correspondan a un contribuyente obligado a declarar su renta imponible en base a un balance general, según contabilidad, se gravarán respecto de éste con el impuesto de categoría, de conformidad al Título II. Dichas rentas, más todos los ingresos, beneficios y participaciones percibidos o devengados por la empresa, que no formen parte de su renta imponible de categoría, se gravarán respecto del empresario individual, socios o accionistas, según proceda, cuando se efectúen retiros de la empresa o sociedad o distribuciones en el caso de sociedades anónimas o en comanditas por acciones, sólo con los impuestos global complementario o adicional.*

Para los efectos de aplicar los impuestos del Título IV, se considerarán siempre retiradas las rentas que se remesen al extranjero.

b) Ley 18.775 de 14 de enero 1989

Posterior a la publicación de la Ley 18.293 de 31 de enero de 1984, se establece la tributación tanto del impuesto de primera categoría como de los impuestos global complementario o adicional sobre base percibida, mediante una nueva modificación al inciso primero del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, disponiéndose en la modificación que: *Las rentas que se determinen o correspondan a un contribuyente obligado a declarar su renta imponible en base a un balance general, según contabilidad, se gravarán respecto de éste con el impuesto de primera categoría, de conformidad al Título II y solo respecto de las cantidades retiradas o distribuidas en el ejercicio. Dichas rentas, más todos los ingresos, beneficios y participaciones percibidos por la empresa, que no formen parte de su renta imponible de categoría, se gravarán respecto del empresario individual, socios o accionistas, según proceda, cuando se efectúen retiros de la empresa o sociedad o distribuciones en el caso de sociedades anónimas o en comanditas por acciones, sólo con los impuestos global complementario o adicional.*

Sin embargo este mecanismo de tributación estuvo vigente hasta el 28 de junio de 1990, cuando se publica la Ley 19.985.

c) Ley 19.985 de 28 de junio de 1990 y modificaciones posteriores al artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

La Ley 19.985 modifica el mecanismo de tributación sobre base percibida para impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o adicional,

volviendo al mecanismo de tributación sobre base devengada o percibida en el caso de impuesto de primera categoría y sobre base percibida en el caso de impuesto global complementario o adicional, normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016. Mediante esta ley se incorpora en el artículo 14, letra A número 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta el Fondo de Utilidades Tributables, cuya reglamentación fue efectuada por el Servicio de Impuestos Internos a través de la Resolución Exenta número 2.154 de 1991, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

Esta resolución vino a regular la forma en que los contribuyentes que declaraban sus rentas efectivas determinadas en base a un balance general según contabilidad completa, debían llevar el registro denominado Fondo de Utilidades Tributables, instruyendo la sujeción al ordenamiento establecido en dicha Resolución. En dicho registro se debía anotar la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría o la pérdida tributaria del ejercicio y las utilidades tributables con derecho a crédito o sin derecho a él, efectuando las imputaciones de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, esto es, comenzando por las utilidades más antiguas y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo a la tasa de impuesto de primera categoría con el que habían sido afectadas.

d) Ley 20.630 de fecha 27 de septiembre del año 2012

La ley 20.630 reemplazó, entre otros aspectos, el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta equiparando el tratamiento tributario de los gastos rechazados afectos al impuesto único de primera categoría establecido en dicha norma, entre las sociedades de personas y las sociedades anónimas.

El nuevo artículo 21 estableció una tributación única de 35% para todos los contribuyentes que determinan su renta efectiva a través de contabilidad completa y balance, por las partidas señaladas en el inciso primero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin distinción de la naturaleza jurídica del contribuyente. Con la modificación introducida, éstos gastos rechazados, ya no se rebajan del registro FUT, sino que se agregan en la determinación de la renta líquida imponible, para luego desagregarlos con el objeto de afectarlos con el impuesto único del inciso primero del artículo 21, sin efectos en el FUT.

La reforma introducida al artículo 21 por la ley 20.630, equipara el tratamiento tributario de los gastos rechazados entre sociedades anónimas y sociedades de personas, ya que ésta fórmula antes de la ley en comento, era sólo aplicable para las sociedades anónimas. Con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 20.630, las sociedades de personas entendían retiradas por los socios éstas cantidades, afectándose con impuestos finales y en consecuencia debiendo rebajarse dichas cantidades del FUT.

Asimismo, el nuevo artículo 21 incorporó un inciso segundo referido a gastos que en dicha norma se señalan, que si bien se trata de gastos rechazados, no se encuentran afectos al impuesto único del inciso primero. Estos gastos, se

incorporan a la renta líquida y asimismo se desagregan del FUT en consideración a que se trata de utilidades que no estarán disponibles para su retiro.

Por último, esta norma incorpora un inciso tercero que rechaza la rebaja como gasto de la sociedad, de las partidas señaladas en los literales i) al iv) del inciso tercero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incrementándose los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, en un 10% de dichas cantidades.

2.1.3. Créditos establecidos en la ley sobre impuesto a la renta contra impuestos finales

El sistema de imputación total de créditos vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, se encuentra regulado en los artículos 56 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. El primero, se refiere al crédito por impuesto de primera categoría pagado por la empresa aplicable al impuesto global complementario que grava la renta del socio o accionista y el segundo artículo, se refiere al crédito contra el impuesto adicional, aplicable en el caso de las remesas, distribuciones o cantidades abonadas en cuenta a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

En ambos casos el sistema consiste en aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron.

En caso que el monto de los créditos excediere el impuesto global complementario por impuesto de primera categoría, el contribuyente podrá solicitar

el excedente respecto de las cantidades efectivamente gravadas en primera categoría. En otros casos, no podrá imputarse dicho crédito a ningún otro impuesto ni solicitarse su devolución.

Hasta el 31 de diciembre de 2016, los créditos eran controlados en una columna separada en el registro FUT, acrecentándose sus montos en la medida que la sociedad percibiera utilidades con crédito desde otras empresas en las cuales tuviese participación y disminuyéndose en la medida que se distribuyeran utilidades con crédito a los socios o accionistas.

2.2. Registros contemplados en la Ley sobre Impuesto a la Renta vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016

Con el objeto de mantener el control de las rentas afectas a impuestos finales, la ley sobre impuesto a la renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, en su artículo 14, establecía la obligación de llevar los registros que en dicha norma se indicaban, a saber:

i) Fondo de Utilidades Tributables: En este registro se anotaban todas aquellas cantidades afectas a impuestos finales, diferenciándose de acuerdo a su año de percepción y la tasa de impuesto de primera categoría con que se afectaron en la empresa de la que provenían.

ii) Fondo de Utilidades no Tributables: En el mismo FUT debe establecerse una columna separada en la que se anotaban aquellas cantidades no afectas a impuesto finales, ya sea porque se trata de rentas exentas de impuesto global, de

ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas a Impuesto de Primera Categoría en carácter de único.

iii) Fondo de Utilidades Financieras: A propósito de la modificación introducida por la ley 19.738 del año 2001, que dispuso modificaciones al artículo 31 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se dictó por parte del Servicio de Impuestos Internos la Circular N° 65 del año 2001, la que ordena incorporar una columna al FUT en la que se registre la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada para efectos de afectarla con los impuestos finales.

iv) Fondo de Utilidades Reinvertidas: El artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ordenaba la incorporación de una nueva columna en el FUT en la que se registraban las inversiones efectuadas en acciones de pago o aportes a sociedades de personas señaladas en el N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, con identificación del inversionista y de los créditos que correspondan sobre las utilidades así reinvertidas. Las cantidades anotadas en esta columna se mantenían pendientes de tributación mientras no se produjera la enajenación de los derechos o acciones, término de giro o devolución de capital con cargo a dichas cantidades.

2.3. Regímenes de tributación incorporados por la ley 20.780

La ley 20.780 de fecha 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria, modifica el sistema de tributación e introduce diversas modificaciones a la legislación que regula el sistema tributario.

El aspecto principal que modifica dicha norma, dice relación con la forma en que a partir del 1 de enero de 2017 tributan los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa. En efecto, la ley 20.780, modificada posteriormente por la Ley 20.899 de fecha 8 de febrero de 2016, reemplaza en su totalidad el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, incorporando dos nuevos regímenes generales de tributación alternativos, que reemplazan el régimen vigente hasta la fecha indicada precedentemente. Los regímenes generales introducidos son:

- A) Régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación total del crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) en los impuestos finales (en adelante e indistintamente “régimen de renta atribuida”) y
- B) Régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación parcial del crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) en los impuestos finales (en adelante e indistintamente, “régimen de imputación parcial de créditos” o “semi integrado”).

2.3.1. Régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación total del crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) en los impuestos finales

a) Concepto de renta atribuida

El nuevo inciso segundo del artículo 2º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorpora el concepto de Renta Atribuida, definiéndola como *aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de la letra A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda.*

Este nuevo concepto de renta, da origen al mecanismo de tributación del régimen de renta atribuida establecido en la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la renta vigente a partir del 1 de enero de 2017. La norma legal establece que *“para aplicar los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 58, número 1), las*

comunidades, sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones y las sociedades por acciones, deberán atribuir las rentas o cantidades percibidas o devengadas por dichos contribuyentes o aquellas que les hayan sido atribuidas, aplicando las siguientes reglas:

*1.- Los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, número 1), propietarios de la empresa individual de responsabilidad limitada, comuneros, socios y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo a ésta letra, quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, **en el mismo ejercicio** sobre las rentas o cantidades de la empresa, comunidad, establecimiento o sociedad **que les sean atribuidas** conforme a las reglas del presente artículo y sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva...”.*

En consecuencia, en este régimen los dueños de las empresas deben tributar en el mismo ejercicio por la totalidad de las rentas que generen éstas, independiente de las utilidades que retiren. En relación al crédito contra los impuestos finales, tienen derecho a utilizar la totalidad del impuesto de primera categoría pagado por tales rentas.

b) Registros en el régimen de renta atribuida

Con el objeto de controlar la tributación con impuestos finales en el régimen de renta atribuida, el número 4 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre

Impuesto a la Renta establece los registros que deben efectuar y mantener los contribuyentes de impuestos de primera categoría acogidos a esta letra:

i) Rentas atribuidas propias (RAP): En este registro se controlan las cantidades generadas u obtenidas por la propia empresa durante el año comercial respectivo que deben ser atribuidas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas. Cuando los retiros son imputados a este registro, se consideran ingresos no constitutivos de renta para todos los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

ii) Diferencia entre la depreciación acelerada y normal (DDAN): En este registro se controla la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada según los números 5 y 5 bis del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Dichas cantidades se encuentran afectas a impuesto global complementario o adicional.

iii) Rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta (REX): En este registro se determinan las rentas exentas de impuesto global complementario o adicional y los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por el contribuyente, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes desde otras empresas.

iv) Saldo acumulado de crédito (SAC): En este registro se controla y registra el saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría a que tendrán

derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a impuestos finales.

2.3.2. Régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación parcial del crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) en los impuestos finales

El régimen de imputación parcial del crédito por impuesto de primera categoría, es un sistema alternativo al anteriormente descrito, en el que se establece que los propietarios, comuneros, socios o accionistas tributan sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a impuestos finales.

Los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa que opten o que accedan al régimen semi integrado, deberán determinar su renta líquida de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, siendo la tasa del impuesto de primera categoría de un 25,5% para el año comercial 2017 y de un 27% a partir del año comercial 2018.

La particularidad de éste régimen está dado por la circunstancia que los socios, accionistas o comuneros están sujetos a una restitución de un 65% del crédito por impuesto de primera categoría pagado por la empresa respectiva, respecto de aquellos créditos sujetos a dicha obligación, según se analizará, por tanto, la carga tributaria total del propietario de la empresa alcanzaría un 44,45%.

a) Registros en el régimen de imputación parcial de créditos

Con el objeto de controlar la tributación con impuestos finales en el régimen de imputación parcial de créditos, el número 2 de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece los registros que deben efectuar y mantener los contribuyentes de impuestos de primera categoría acogidos a esta letra:

i) Rentas afectas a impuesto global complementario o adicional (RAI): En este registro se controla la diferencia positiva entre:

- ❖ El valor positivo del capital propio tributario; y
- ❖ El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el REX, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores

ii) Diferencia entre la depreciación acelerada y normal (DDAN): En este registro se controla la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que establecen los números 5 y 5 bis del artículo 31, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada.

iii) Rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta (REX): En este registro se determinan las rentas exentas de impuesto global complementario o adicional y los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por el contribuyente, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes desde otras empresas.

iv) Saldo acumulado de créditos (SAC): En este registro se controla y registra el saldo total de créditos por impuesto de primera categoría a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a impuestos finales. En éste registro, se deben anotar en forma separada los créditos asociados a utilidades acumuladas en el registro FUT al 31 de diciembre de 2016, los que constituirán un remanente del ejercicio anterior y también se deben anotar separadamente aquellos créditos originados a partir del 2017.

Para efectos de asignar los créditos acumulados, se considerará en primer lugar aquellos generados a partir del año 2017 y posteriormente aquellos saldos acumulados al 31 de diciembre de 2016.

b) Orden de Imputación aplicable en la distribución de utilidades

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 letra B) N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en primer término a las rentas o cantidades afectas a impuestos finales que mantenga la empresa anotadas en el registro RAI y DDAN. Posteriormente se imputarán al registro REX comenzando por las rentas exentas y luego a los ingresos no constitutivos de renta. Las imputaciones se deben efectuar en orden cronológico considerando los remanentes del ejercicio anterior.

c) Dividendos o retiros provisorios

Para el caso que los retiros, remesas o distribuciones no resulten imputados al remanente del ejercicio anterior de ninguno de los registros establecidos en la ley, la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que tales cantidades se tendrán como “provisorios”, determinándose su tributación al término del ejercicio, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 5º del número 3 de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta .

Al término de cada año comercial, los contribuyentes acogidos al régimen de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deben determinar los saldos existentes en cada uno de los registros, con el objeto de calcular los remanentes para el ejercicio siguiente.

Para éstos efectos, los contribuyentes sujetos al régimen semi integrado, al calcular el remanente del RAI para el ejercicio siguiente, deberán incorporar, al capital propio tributario, los dividendos provisorios, de manera que éstos sean retirados o distribuidos a través de su deducción de la nueva RAI. El saldo del RAI una vez imputadas las distribuciones o retiros provisorios, será el remanente para el ejercicio siguiente.

2.4. Tratamiento tributario de los saldos positivos acumulados en el Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre de 2016

En conformidad con lo dispuesto en el literal iii) de la letra b), del N° 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, los saldos positivos de FUT y el monto que se determine por la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario el monto positivo de las sumas de los saldos de FUT, FUR y FUNT al 31 de diciembre de 2016 y el valor del capital pagado, conformarán el remanente inicial del registro RAI, manteniendo en todo caso, el control separado del saldo total de utilidades existente en el Fondo de Utilidades Tributables, en el registro denominado STUT o Saldo Total de Utilidades Tributables. Como se ha señalado, el saldo de FUT pasará a formar parte del RAI, siendo éste el primer registro al que se imputarán los retiros, remesas o distribuciones que la empresa efectúe al empresario, comunero, socio o accionista a partir del 1 de enero de 2017. Por su parte, en el STUT se irán controlando las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016 que han salido del RAI y también aquellas utilidades percibidas con motivo de reorganizaciones empresariales, todo con el objeto de calcular al inicio del ejercicio siguiente, la Tasa Efectiva de Crédito que se aplicará sobre los créditos acumulados hasta el 31 de diciembre del año 2016.

Respecto de los saldo positivos de FUNT y FUF, éstos se considerarán un remanente inicial de los nuevos registros REX y DDAN respectivamente, para efectos de imputar los retiros efectuados por el empresario, comunero, socio o

accionista, aún cuando éste resulte negativo (en el caso del FUNT), de acuerdo al orden de imputación establecido en la ley.

2.5. Tasa Efectiva de Créditos (TEF)

Con la modificación al artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta introducida por la Ley 20.780, se termina el control de las utilidades de acuerdo al año de percepción, tasa del impuesto de primera categoría pagado y crédito asociado a cada una de ellas. Tanto el régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como aquel regulado en la letra B) del mismo artículo, disponen un mecanismo para determinar el monto de créditos a los que acceden aquellas utilidades afectas a impuesto global complementario o impuesto adicional, el que se determina en ambos regímenes, aplicando sobre los respectivos retiros, remesas o distribuciones una *tasa de crédito*, calculada dividiendo la tasa del impuesto de primera categoría vigente al inicio del ejercicio, por cien menos la tasa de dicho impuesto, todo ello expresado en porcentaje.

Esta tasa efectiva de crédito, se calcula al inicio del ejercicio y será aplicable sobre las cantidades anotadas en el SAC correspondiente a los créditos obtenidos a partir del año 2017, durante todo el año comercial a los retiros, remesas o distribuciones efectuados que resulten afectos a impuestos finales.

Por su parte, de acuerdo al artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, para aquellos contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 determinaron saldos de créditos y saldos de utilidades acumuladas en el FUT, de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del N° 1, numeral I del artículo tercero transitorio, tanto

para aquellos contribuyentes que se acogieron al régimen de integración total de créditos, como al régimen semi integrado, la fórmula de cálculo de la TEF aplicable sobre los créditos acumulados al 31 de diciembre de 2016, será la que resulte de multiplicar por cien la suma que resulte de dividir el saldo total de crédito por impuesto de primera categoría acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, por el saldo total de utilidades tributables que se mantengan en el Fondo de Utilidades Tributables a la misma fecha. Para éstos efectos, sólo para el AT 2018, al calcular la TEF aplicable sobre los créditos por utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016, se debe considerar el saldo neto de dichas utilidades tributables, es decir, descontando el impuesto de primera categoría correspondiente al AT 2017.

2.6. Tratamiento tributario de los retiros, remesas o distribuciones efectuados a partir del 1 de enero de 2017. Disposiciones transitorias de la Ley 20.780

La Ley 20.780, contempla 24 disposiciones transitorias, entre las cuales, su artículo tercero, establece normas que regulan la transición, vigencia y aplicación de las modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta. Específicamente, la letra c) de dicho artículo regula el tratamiento tributario de los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen tanto en el régimen de la letra A) y B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El literal ii), de la letra c) del número 1, numeral I.- del artículo 3º Transitorio de la Ley 20.780, contempla el tratamiento tributario de los retiros, remesas o

distribuciones que resulten gravados con impuestos finales respecto de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En éstos casos, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán de acuerdo a los registros RAI, FUF y REX, considerando los remanentes de ejercicios anteriores anotados en dichos registros.

Ahora bien, si dichos retiros, remesas o distribuciones resultan imputados a las cantidades registradas en el RAI o FUF o no resultan imputados a ninguno de los registros regulados para el régimen semi integrado, dichas cantidades quedarán afectas a impuestos finales y tendrán derecho al crédito que establecen los artículos 56 número 3) y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que se mantengan en el registro SAC, comenzando por el saldo de crédito que se genere por las rentas gravadas a contar del 1 de enero de 2017 y luego por el saldo de crédito por utilidades acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016. De acuerdo a lo señalado más arriba, éstos últimos créditos (por utilidades acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016), se asignarán con una tasa calculada según lo explicado precedentemente, la que no podrá exceder la TEF calculada para los créditos generados a partir del 1 de enero de 2017.

De ésta forma, se aplicará la TEF sobre el saldo total de crédito “antiguo”, rebajándose de dicho registro la cantidad que corresponda.

Paralelamente, del saldo de utilidades tributables o STUT, se rebajará una cantidad equivalente al monto del retiro, remesa o distribución sobre el cual se hubiese otorgado ese crédito, con el objeto de ir controlando la parte de las utilidades “antiguas” que encontrándose formando parte del RAI, ya fueron distribuidas y además calcular la nueva TEF para el año siguiente.

2.7. Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT)

El artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, en el literal iii) de la letra b), del N° 1 del numeral I, establece la obligación de mantener por separado el control del saldo total de utilidades tributables STUT para los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A) y B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

A contar del 1 de enero de 2017, estos contribuyentes deben determinar el saldo acumulado de todas las cantidades que se mantengan en el FUT al 31 de diciembre de 2016. De igual forma deberán determinar un saldo acumulado de todos los créditos por impuesto de primera categoría, según lo establecen los artículos 56 N° 3) y 63 de la Ley sobre impuesto a la renta vigente al 31 de diciembre de 2016, y separadamente un saldo de créditos total disponible contra los impuestos finales, de acuerdo a los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre impuesto a la renta.

El objetivo de mantener el control de estas cantidades, es el cálculo de la tasa efectiva para la asignación de los créditos acumulados en la empresa hasta el 31 de diciembre de 2016 a los retiros, remesas o dividendos que resulten afectos a impuestos finales, los que en ambos regímenes serán asignados luego de agotar los créditos generados a contar del 1 de enero de 2017.

El saldo total de utilidades tributables STUT se determina al término de cada año comercial, rebajando de éste, una cantidad equivalente al monto del retiro o distribución sobre el cual se hubiese otorgado el crédito y sumando el monto que deba incorporarse con motivo de reorganizaciones empresariales

cuando provengan de otros Fondos de Utilidades Tributables, para efectos de recalcular la tasa de crédito para el ejercicio siguiente.

La diferencia respecto del STUT en ambos regímenes de tributación, radica en su contenido. Si bien, en ambos regímenes el STUT se determina al término de cada año comercial y está constituido por las rentas provenientes del FUT más las rentas registradas con motivo de reorganizaciones empresariales, el STUT en el régimen B) incluye además las utilidades, por retiros, dividendos o participaciones que se perciban desde otras sociedades a partir del 1 de enero de 2017, que hayan formado parte del Saldo Total de Utilidades Tributables de la empresa que distribuye la utilidad o desde la cual se efectúa el retiro. Es decir, cuando una empresa acogida al régimen de imputación parcial reciba dividendos de otras empresas, acogidas al régimen de la letra A) o B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y dichos dividendos hayan correspondido a utilidades generadas antes del 31 de diciembre de 2016, la receptora de dichas utilidades deberá anotarlos en su respectivo STUT.

Por el contrario, cuando una empresa acogida al régimen de renta atribuida reciba dividendos desde otras empresas, deberá ajustarlos en su renta líquida como un desagregado y posterior incorporación, según dispone el artículo 33 N°5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debidamente incrementado y los créditos asociados a dichos dividendos serán imputados en su totalidad contra los impuestos finales. De esta forma, estos dividendos nunca formarán parte del STUT, como ocurre con las empresas acogidas al régimen de imputación parcial.

Como consecuencia de lo anterior, en el régimen de renta atribuida, la percepción de dividendos desde otras sociedades no genera recalcular de la tasa

efectiva para el ejercicio siguiente, lo que sí sucede en el régimen parcialmente integrado, toda vez que cuando se reciban dividendos imputados a utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, se incorporarán al STUT de la empresa que recibe los dividendos, modificando el saldo y con ello, la tasa efectiva de crédito para el ejercicio siguiente.

El saldo total de utilidades tributables en el régimen de imputación parcial se entenderá incorporado a contar del 1 de enero de 2017 al registro RAI, considerándose como un remanente proveniente del ejercicio anterior. Sin perjuicio de ello, se deberá mantener un control separado de dichos saldos y del saldo de crédito respectivo, para efectos de determinar la tasa de crédito efectiva. En consecuencia, cuando se distribuyan dividendos, las utilidades acumuladas en el STUT, implícitamente incorporadas en el RAI, serán las primeras en agotarse, según el orden de imputación dispuesto en el N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta, en la medida que no existan créditos asociados a utilidades generadas a partir del 1 de enero de 2017.