



**“JUSTIFICACIÓN DEL REGISTRO DE DDAN (FUF), PARA CONTRIBUYENTES DE LA LETRA B, DEL ARTICULO 14, DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA”**

**Parte II**

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

**Alumnos: Víctor Genaro Guerrero Zúñiga**

**Profesor Guía: Miguel Ojeda Tapia**

**Santiago, Septiembre de 2017**

## **INDICE**

<b>3. DESARROLLO DEL CONTENIDO .....</b>	<b>1</b>
<b>3.1 DESARROLLO DE LA CASUÍSTICA PLANTEADA</b>	<b>3</b>
<b>3.2</b>	
<b>SIS DE LA CASUISTICA EN RELACION A LAS HIPOTESIS</b>	<b>ANALI 12</b>
<b>3.2.1 JUSTIFICACIÓN DEL CONTROL EN REGISTRO DDAN .....</b>	<b>13</b>
<b>3.2.2 EL REGISTRO DDAN GENERARÍA UNA DOBLE TRIBUTACIÓN .....</b>	<b>17</b>
<b>4. CONCLUSIONES.....</b>	<b>21</b>
<b>5 BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>23</b>

### 3. DESARROLLO DEL CONTENIDO

En adelante como eje central de nuestra tesis analizaremos las interrogantes planteadas mediante la aplicación de un caso o ejemplo, el cual extraeremos de circular 49, de fecha 14 de julio de 2016, Anexo de ejercicios 2: Régimen de Imputación Parcial de Créditos, emitida por el Servicio de Impuestos Internos, Ejemplo N°6:

La casuística plantea la siguiente situación:

**EJEMPLO N° 6:** Orden de imputación de retiros, remesas y dividendos, en el caso de un contribuyente sujeto al régimen imputación parcial de créditos, que mantiene utilidades acumuladas con anterioridad al 1 de enero de 2017.

#### ANTECEDENTES

I.- La Sociedad W 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 el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2018:

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

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

Resultado financiero según balance	\$ 45.911
<u>Agregados :</u>	
Provisión impuesto renta AT. 2019	\$ 15.316
<u>Deducciones:</u>	
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido empresa del rég. 14, letra B), con crédito 27% y restitución (histórico).	(\$ 4.500)
<b>Renta líquida imponible al 31 de diciembre de 2018</b>	<b>\$ 56.727</b>
<b>IDPC (\$ 56.727 x 27%)</b>	<b>\$ 15.316</b>

IV.- En el mes de abril de 2018, la sociedad anónima distribuyó los siguientes dividendos:

Accionista 1	\$ 45.000
Accionista 2	\$ 45.000

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

Capital propio tributario al 31.12.2018	\$ 130.107
---	------------

VI.- El control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2017, acusa los siguientes saldos:

Rentas exentas IGC (REX)	\$ 20.000
Rentas afectas a IGC o IA (RAI)	\$ 36.000
Saldo crédito por IDPC con derecho a devolución y sujeto a restitución (SAC)	\$ 1.711

VII.- 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 créditos por IDPC (FUT)	\$ 9.382
Tasa efectiva de créditos del FUT (\$9.382 / \$31.000 x 100)	30,2645%

VIII.- La VIPC del ejercicio es la siguiente (supuesto):

Saldo inicial - abril de 2018 (variación noviembre 2017 a marzo 2018)	1,00%
Abril - Diciembre de 2018	2,00%
Mayo- diciembre 2018	1,80%
VIPC anual 2018	3,00%

De los antecedentes planteados y para el correcto análisis de la aplicación del DDAN (FUF), hemos incorporado el ejemplo desarrollado en circular 65, de fecha 25 de septiembre de 2001, la cual ilustra la materia expuesta referente a la aplicación de la depreciación acelerada. Dicho ejemplo ha sido modificado, multiplicando por \$10 sus valores para apreciar de mejor forma sus efectos.

Por lo anterior, las modificaciones incorporadas son las siguiente:

IX.- Determinación de la Depreciación Normal y Acelerada de acuerdo al artículo 31, N° 5 de la LIR.

Antecedentes de Depreciación Acelerada y Normal

	Circ. 65		Modificación
1) Bien adquirido nuevo	\$ 1.800	x \$10	\$ 18.000
2) Vida útil del bien para depreciación normal	6 años		6 años
3) Vida útil del bien para depreciación acelerada	2 años		2 años
4) Depreciación normal por año ( 1 al 6)	\$ 300	x \$10	\$ 3.000
5) Depreciación acelerada por año (1 y 2)	\$ 900	x \$10	\$ 9.000

Finalmente, de los antecedentes planteados procederemos a desarrollar la casuística y analizaremos sus efectos, con lo cual pretendemos comprobar nuestra hipótesis planteada. Para lograr nuestro objetivo, realizaremos los siguientes cambios:

- i. Mantendremos fijo el resultado financiero según balance, incorporado en la Renta Líquida Imponible del numeral III, para los periodos comercial 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023.
- ii. Consideraremos que el reparto de dividendos del numeral IV en los periodos comerciales 2018 es de \$45.000, 2020 es de \$30.000, 2021 es de \$42.000 y 2019, 2022 y 2023 es de \$ 0.
- iii. Finalmente, la VIPC para los ejercicios 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023 será de 0% para cada mes o periodo comercial respectivo.

### 3.1 DESARROLLO DE LA CASUÍSTICA PLANTEADA

De antecedentes antes detallados, confeccionaremos la Renta Líquida Imponible y el Control de rentas empresariales acumuladas para cada uno de los periodos tributarios.

a) Rentas Líquidas Imponibles de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR:

	Año 2018	Año 2019	Año 2020
Resultado financiero según balance	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 45.911
<u>Agregados :</u>			
Provisión impuesto renta AT. 2019	\$ 11.987	\$ 11.987	\$ 15.316
<u>Deducciones:</u>			
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido empresa del rég. 14, letra B), con crédito 27% y restitución (histórico).	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)
<b>Renta líquida imponible (antes de Depreciación)</b>	<b>\$ 53.398</b>	<b>\$ 53.398</b>	<b>\$ 56.727</b>
Depreciación acelerada	(\$ 9.000)	(\$ 9.000)	
<b>Renta líquida imponible</b>	<b>\$ 44.398</b>	<b>\$ 44.398</b>	<b>\$ 56.727</b>
<b>IDPC (\$ 44.398 x 27% año 2018 y 2019, \$56.727 x 27% año 2020)</b>	<b>\$ 11.987</b>	<b>\$ 11.987</b>	<b>\$ 15.316</b>

  

	Año 2021	Año 2022	Año 2023
Resultado financiero según balance	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 45.911
<u>Agregados :</u>			
Provisión impuesto renta AT. 2019	\$ 15.316	\$ 15.316	\$ 15.316
<u>Deducciones:</u>			
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido empresa del rég. 14, letra B), con crédito 27% y restitución (histórico).	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)
<b>Renta líquida imponible (antes de Depreciación)</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 56.727</b>
Depreciación acelerada			
<b>Renta líquida imponible</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 56.727</b>
<b>IDPC (\$56.727 x 27% año 2021, 2022 y 2023)</b>	<b>\$ 15.316</b>	<b>\$ 15.316</b>	<b>\$ 15.316</b>

Como podrán apreciar en la renta líquida imponible (en adelante RLI), para el periodo comercial 2018 y 2019 se deduce la depreciación acelerada de cada ejercicio en forma separada, para ilustrar más gráficamente el efecto de disminuir la carga tributaria, con una base imponible de \$44.398 e impuesto a pagar de \$11.987 para los años 2018 y 2019 y una base imponible de \$56.727 e impuesto a pagar de \$15.316 para los años 2020, 2021, 2022 y 2023. Otorgado por la aplicación de dicho beneficio tributario y en consecuencia con la Circular 65.

b) Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2018:

DESARROLLO:									
I.- Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2018.									
Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC			STUT (FUT)	
					Acumulados a contar del 01.01.2017		Acumulados hasta el 31.12.2016		
					Con restitución	Sin restitución	Sin restitución		
					27,00%	27,00%	30,2645%		
					0,369863	0,369863			
Remanente anterior		\$ 56.000	\$ 36.000	\$ 0	\$ 20.000	\$ 1.711		\$ 9.382	\$ 31.000
Más: Reajuste enero-abril 1,00%		\$ 560	\$ 360		\$ 200	\$ 17		\$ 94	\$ 310
Remanente abril 2018		\$ 56.560	\$ 36.360	\$ 0	\$ 20.200	\$ 1.728	\$ 0	\$ 9.476	\$ 31.310
<b>Menos:</b>									
<b>Accionista 1</b>									
Dividendos del ejercicio \$ 45.000									
Dividendos del Imputados (\$ 28.280)	(\$ 28.280)	(\$ 2.336)		(\$ 10.100)	(\$ 864)			(\$ 4.738)	(\$ 15.655)
		(\$ 15.655)							
		(\$ 189)							
Dividendos del Provisorios \$ 16.720									
<b>Accionista 2</b>									
Dividendos del ejercicio \$ 45.000									
Dividendos del Imputados (\$ 28.280)	(\$ 28.280)	(\$ 2.336)		(\$ 10.100)	(\$ 864)			(\$ 4.738)	(\$ 15.655)
		(\$ 15.655)							
		(\$ 189)							
Dividendos del Provisorios \$ 16.720									
Remanente Diciembre 2018	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
<b>Mas:</b>									
RLI: Crédito por IDPC, según RLI (\$44.398 x 27%)						\$ 11.987			
<sup>(1)</sup> Crédito por IDPC dividendo Art.14 B) (\$4.500x0,369863)						\$ 1.664			
<b>Diferencia entre Depreciación Normal y Acelerada</b>	<b>\$ 6.000</b>		<b>\$ 6.000</b>						<b>(1)</b>
Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio	\$ 61.215	\$ 61.215							
<b>Menos:</b>									
Dividendos del Provisorios Accionista 1 (\$ 17.054)	(\$ 17.054)	(\$ 17.054)				(\$ 6.308)			
Dividendos del Provisorios Accionista 2 (\$ 17.054)	(\$ 17.054)	(\$ 17.054)				(\$ 6.308)			
<b>Remanente ejercicio siguiente</b>	<b>\$ 33.107</b>	<b>\$ 27.107</b>	<b>\$ 6.000</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 1.035</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>

II.- Determinación de las rentas afectas a IGC o IA al 31.12.2018:

(+) Capital propio tributario (CPT)							\$ 130.107
(+) Dividendo provisorio accionista 1, reajustado		\$ 16.720	2,00%			-\$ 334	\$ 17.054
(+) Dividendo provisorio accionista 2, reajustado		\$ 16.720	2,00%				\$ 17.054
(-) Saldo final registro REX							\$ 0
(-) Capital aportado, reajustado							(\$ 103.000)
<b>(=) Rentas afectas a impuestos personales</b>							<b>\$ 61.215</b>

III.- Determinación situación tributaria de los dividendos efectivos:

**Accionista 1 (IGC)**

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI [(\$2.336 + \$15.655 + \$189 + \$17.054/ 1,02)] x 1,02	\$ 35.598
Dividendos exentos de IGC (\$10.100 x 1,02)	\$ 10.302
Crédito por IDPC sin restitución (\$ 4.738 x 1,02)	\$ 4.833
Crédito por IDPC con restitución (\$ 864 + \$6.308/1,02) x 1,02	\$ 7.189
Incremento por crédito IDPC (\$4.833 + \$7.189)	\$ 12.022

**Accionista 2 (IGC)**

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI [(\$2.336 + \$15.655 + \$189 + \$17.054/ 1,02)] x 1,02	\$ 35.598
Dividendos exentos de IGC (\$10.100 x 1,02)	\$ 10.302
Crédito por IDPC sin restitución (\$ 4.738 x 1,02)	\$ 4.833
Crédito por IDPC con restitución (\$ 864 + \$6.308/1,02) x 1,02	\$ 7.189
Incremento por crédito IDPC (\$4.833 + \$7.189)	\$ 12.022

Como podemos observar en el periodo comercial 2018 se realiza el primer registro de la diferencia entre depreciación normal y acelerada (1), donde la depreciación normal asciende al monto de \$3.000 y la depreciación acelerada asciende al monto de \$9.000, reconociendo en el registro DDAN un monto de \$6.000 por el periodo comercial 2018.

(1) Se incorpora corrección de un error detectado en ejercicio Ejemplo N°6 planteado por el Servicio de Impuestos Internos, contenido en Circular 49 de fecha 14 de julio de 2016. Dado a que el ente fiscalizador no registró en la columna de Saldo Acumulados de Créditos, el monto por concepto de IDPC por dividendos afecto a IGC, percibido empresa del régimen 14, letra B), según se estipula EJEMPLO N°4 de la misma circular.

c) Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2019:

DESARROLLO:							
I.- Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2019.							
Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC		
					Acumulados a contar del 01.01.2017		
					Con restitución	Sin restitución	
					27,00%	27,00%	
					0,369863	0,369863	
Remanente anterior	\$ 33.107	\$ 27.107	\$ 6.000	\$ 0	\$ 1.035	\$ 0	
Más: Reajuste enero-diciembre 0,00%	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	
Remanente Diciembre 2019	\$ 33.107	\$ 27.107	\$ 6.000	\$ 0	\$ 1.035	\$ 0	
<b>Mas:</b>							
RLI: Crédito por IDPC, según RLI (\$44.398 x 27%)					\$ 11.987		
Crédito por IDPC dividendo Art.14 B) (\$4.500x0,369863)					\$ 1.664		
(-) Reverso rentas afectas remanente	(\$ 27.107)	(\$ 27.107)					
<b>Diferencia entre Depreciación Normal y Acelerada</b>	<b>\$ 6.000</b>		<b>\$ 6.000</b>				<b>(1)</b>
Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio	\$ 64.018	\$ 64.018					
<b>Menos:</b>							
Dividendos del Provisorios Accionista 1	\$ 0	\$ 0			\$ 0		
Dividendos del Provisorios Accionista 2	\$ 0	\$ 0			\$ 0		
<b>Remanente ejercicio siguiente</b>	<b>\$ 76.018</b>	<b>\$ 64.018</b>	<b>\$ 12.000</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 14.686</b>	<b>\$ 0</b>	

De igual forma que en periodo comercial 2018 de la letra anterior, se deberá reconocer en periodo comercial 2019. Donde se registra la diferencia entre depreciación normal y acelerada (1) correspondiente, dado a que la depreciación normal asciende al monto de \$3.000 y la depreciación acelerada que asciende al monto de \$9.000, manteniendo un saldo total final en el registro DDAN un monto acumulado de \$12.000 para el periodo comercial 2019.

Adicionalmente, interpretamos que el registro DDAN debería estar contenido en el registro RAI, dado a que así se encuentra en la letra b), del número 2, de la letra B), del artículo 14, que establece:

*“Diferencia entre la depreciación normal y acelerada que establecen los números 5 y 5 bis, del artículo 31: Cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de la primera categoría. Por tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará para la imputación de retiros, remesas o distribuciones como una suma gravada con los impuestos global complementario o adicional.” (el subrayado es mío).*

Por lo anterior, interpretamos el nombre literal que recibe el registro RAI, según lo establece la letra a), del número 2, de la letra B), del artículo 14, indica que:

*“a) Rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional.”*

En concordancia con la interpretación que hacemos de la ley, el SII mediante la circular 49, de igual forma, instruye como se debe determinar las cantidades a anotar en el registro RAI, estableciéndolo en el numeral 2.2, letra a.1) de la circular en análisis, incorporando en ella el siguiente cuadro explicativo:

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

Finalmente, como podemos observar el SII en la interpretación expuesta en circular 49, solo deduce del cálculo para el registro RAI el registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX) y el Capital aportado efectivamente, sin dilucidar, si de la misma forma que lo excluye, debemos descartar el registro DDAN, para la determinación de las cantidades afectas a IGC o IA, determinadas al término del año comercial respectivo. En otras palabras, el legislados antes de incorporar un nuevo registro como es el registro DAAN (FUF), a nuestra interpretación, solo debió incorporar en calculo de dicho registro RAI, la diferencia entre depreciación normal y acelerada.

d) Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2020:

DESARROLLO:							
I.- Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2020.							
Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC		
					Acumulados a contar del 01.01.2017		
					Con restitución	Sin restitución	
					27,00%	27,00%	
					0,369863	0,369863	
Remanente anterior	\$ 76.018	\$ 64.018	\$ 12.000	\$ 0	\$ 14.686	\$ 0	\$ 0
Más: Reajuste enero-abril 0,00%	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Remanente abril 2020	\$ 76.018	\$ 64.018	\$ 12.000	\$ 0	\$ 14.686	\$ 0	\$ 0
<b>Menos:</b>							
<u>Accionista 1</u>							
Dividendos del ejercicio \$ 30.000	(\$ 30.000)	(\$ 19.853)			(\$ 7.343)		
Dividendos del Imputados (\$ 30.000)		(\$ 10.147)					
Dividendos del Provisorios \$ 0							
<u>Accionista 2</u>							
Dividendos del ejercicio \$ 30.000	(\$ 30.000)	(\$ 19.853)			(\$ 7.343)		
Dividendos del Imputados (\$ 30.000)		(\$ 10.147)					
Dividendos del Provisorios \$ 0							
Remanente Diciembre 2020	\$ 16.018	\$ 4.018	\$ 12.000	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
<b>Mas:</b>							
RLI: Crédito por IDPC, según RLI (\$56.727 x 27%)					\$ 15.316		
Crédito por IDPC dividendo Art.14 B) (\$4.500x0,369863)					\$ 1.664		
(-) Reverso rentas afectas remanente	(\$ 4.018)	(\$ 4.018)					
<b>Diferencia entre Depreciación Normal y Acelerada</b>	<b>(\$ 3.000)</b>		<b>(\$ 3.000)</b>				<b>(2)</b>
Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio	\$ 53.258	\$ 53.258					
<b>Remanente ejercicio siguiente</b>	<b>\$ 62.258</b>	<b>\$ 53.258</b>	<b>\$ 9.000</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 16.980</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>

II.- Determinación de las rentas afectas a IGC o IA al 31.12.2020:

(+) Capital propio tributario (CPT)					\$ 156.258
(+) Dividendo provisorio accionista 1, reajustado	\$ 0	0,00%			\$ 0
(+) Dividendo provisorio accionista 2, reajustado	\$ 0	0,00%			\$ 0
(-) Saldo final registro REX					\$ 0
(-) Capital aportado, reajustado	\$ 103.000	0,00%			(\$ 103.000)
<b>(=) Rentas afectas a impuestos personales</b>					<b>\$ 53.258</b>

III.- Determinación situación tributaria de los dividendos efectivos:

**Accionista 1 (IGC)**

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI [(\$19.853 + \$10.147) x 1,00]	\$ 30.000
Dividendos exentos de IGC (\$0 x 1,00)	\$ 0
Crédito por IDPC sin restitución (\$0 x 1,00)	\$ 0
Crédito por IDPC con restitución (\$ 7.343) x 1,00	\$ 7.343
Incremento por crédito IDPC (\$0 + \$7.343)	\$ 7.343

**Accionista 2 (IGC)**

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI [(\$19.853 + \$10.147) x 1,00]	\$ 30.000
Dividendos exentos de IGC (\$0 x 1,00)	\$ 0
Crédito por IDPC sin restitución (\$0 x 1,00)	\$ 0
Crédito por IDPC con restitución (\$ 7.343) x 1,00	\$ 7.343
Incremento por crédito IDPC (\$0 + \$7.343)	\$ 7.343

Como se observa para el año 2020, debemos comenzar a reversar las diferencias por la utilización del beneficio de depreciación acelerada (2).

e) Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2021:

DESARROLLO:							
I.- Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2021.							
Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC		
					Acumulados a contar del 01.01.2017		
					Con restitución	Sin restitución	
					27,00%	27,00%	
					0,369863	0,369863	
Remanente anterior	\$ 62.258	\$ 53.258	\$ 9.000	\$ 0	\$ 16.980	\$ 0	\$ 0
Más: Reajuste enero-abril 0,00%	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Remanente abril 2021	\$ 62.258	\$ 53.258	\$ 9.000	\$ 0	\$ 16.980	\$ 0	\$ 0
<b>Menos:</b>							
<b>Accionista 1</b>							
Dividendos del ejercicio \$ 42.000	(\$ 31.129)	(\$ 22.954)			(\$ 8.490)		
Dividendos del Imputados (\$ 31.129)		(\$ 3.675)					
			(\$ 4.500)				(3)
Dividendos del Provisorios \$ 10.871							
<b>Accionista 2</b>							
Dividendos del ejercicio \$ 42.000	(\$ 31.129)	(\$ 22.954)			(\$ 8.490)		
Dividendos del Imputados (\$ 31.129)		(\$ 3.675)					
			(\$ 4.500)				(3)
Dividendos del Provisorios \$ 10.871							
Remanente Diciembre 2021	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
<b>Mas:</b>							
RLI: Crédito por IDPC, según RLI (\$56.727 x 27%)					\$ 15.316		
Crédito por IDPC dividendo Art.14 B) (\$4.500x0,369863)					\$ 1.664		
(-) Reverso rentas afectas remanente	\$ 0	\$ 0					
<b>Diferencia entre Depreciación Normal y Acelerada</b>			\$ 0				(4)
Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio	\$ 36.911	\$ 36.911					
<b>Menos:</b>							
Dividendos del Provisorios Accionista 1	(\$ 10.871)	(\$ 10.871)			(\$ 4.021)		
Dividendos del Provisorios Accionista 2	(\$ 10.871)	(\$ 10.871)			(\$ 4.021)		
<b>Remanente ejercicio siguiente</b>	<b>\$ 15.169</b>	<b>\$ 15.169</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 8.938</b>	<b>\$ 0</b>	

II.- Determinación de las rentas afectas a IGC o IA al 31.12.2021:

(+) Capital propio tributario (CPT)				\$ 118.169
(+) Dividendo provisorio accionista 1, reajustado	\$ 10.871	0,00%		\$ 10.871
(+) Dividendo provisorio accionista 2, reajustado	\$ 10.871	0,00%		\$ 10.871
(-) Saldo final registro REX				\$ 0
(-) Capital aportado, reajustado	\$ 103.000	0,00%		(\$ 103.000)
<b>(=) Rentas afectas a impuestos personales</b>				<b>\$ 36.911</b>

III.- Determinación situación tributaria de los dividendos efectivos:

**Accionista 1 (IGC)**

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI [(\$22.954 + \$3.675 + \$4.500 + \$10.871) x 1,00]	\$ 42.000
Crédito por IDPC con restitución (\$ 8.490 + \$4.021) x 1,00	\$ 12.511
Incremento por crédito IDPC (\$0 + \$12.511)	\$ 12.511

**Accionista 2 (IGC)**

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI [(\$22.954 + \$3.675 + \$4.500 + \$10.871) x 1,00]	\$ 42.000
Crédito por IDPC con restitución (\$ 8.490 + \$4.021) x 1,00	\$ 12.511
Incremento por crédito IDPC (\$0 + \$12.511)	\$ 12.511

Para el año 2021 se observan nuevos efectos, los cuales se relacionan directamente con reparto de dividendo por \$ 84.000 (siendo \$42.000 para los accionistas 1 y 2), los cuales detallaremos a continuación:

- i. La primera imputación de dividendo se realiza al saldo inicial del registro RAI imputándolo de la siguiente forma:
  - a. Un monto de \$45.908 (siendo \$22.954 a cada accionista) con derecho a crédito por IDPC, con restitución del registro SAC, agotando este último.
  - b. Un monto de \$7.350 (siendo \$3.675 a cada accionista) sin derecho a crédito por haber agotado el existente en el registro SAC.
- ii. La segunda imputación de dividendo se realiza al saldo inicial del registro DDAN imputando un monto de \$9.000 (siendo \$4.500 a cada accionista) sin derecho a crédito por haber agotado el existente en el registro SAC. Sin embargo, la fracción de dividendo fue imputada de forma simultánea al registro DANN (3).
- iii. La tercera imputación de dividendo se realiza en calidad de provisorios al registro RAI generado en el ejercicio, con derecho a crédito por IDPC, con restitución del registro SAC calculado para el año.

Adicionalmente, al haber consumido las rentas del registro RAI, y las controladas en el registro DDAN hasta agotarlo (3) el SII en circular 49 interpreta que:

*“De estas diferencias se rebajarán las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada de los bienes, siempre que las primeras diferencia no hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas previamente.”*

De lo anterior, el ente fiscalizador interpreto que los contribuyentes deberán imputar el registró DDAN con las reversas de diferencias generadas por la utilización del beneficio de depreciación acelerada solo hasta agotarlo completamente.

f) Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2022:

DESARROLLO:							
I.- Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2022.							
Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC		
					Acumulados a contar del 01.01.2017		
					Con restitución	Sin restitución	
					27,00%	27,00%	
					0,369863	0,369863	
Remanente anterior	\$ 15.169	\$ 15.169	\$ 0	\$ 0	\$ 8.938	\$ 0	
Más: Reajuste enero-diciembre 0,00%	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	
Remanente Diciembre 2022	\$ 15.169	\$ 15.169	\$ 0	\$ 0	\$ 8.938	\$ 0	
<b>Mas:</b>							
RLI: Crédito por IDPC, según RLI (\$56.727 x 27%)					\$ 15.316		
Crédito por IDPC dividendo Art.14 B) (\$4.500x0,369863)					\$ 1.664		
(-) Reverso rentas afectas remanente	(\$ 15.169)	(\$ 15.169)					
<b>Diferencia entre Depreciación Normal y Acelerada</b>			\$ 0				(4)
Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio	\$ 61.080	\$ 61.080					
<b>Remanente ejercicio siguiente</b>	<b>\$ 61.080</b>	<b>\$ 61.080</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 25.918</b>	<b>\$ 0</b>	

g) Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2023:

DESARROLLO:							
I.- Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2023.							
Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC		
					Acumulados a contar del 01.01.2017		
					Con restitución	Sin restitución	
					27,00%	27,00%	
					0,369863	0,369863	
Remanente anterior	\$ 61.080	\$ 61.080	\$ 0	\$ 0	\$ 25.918	\$ 0	
Más: Reajuste enero-diciembre 0,00%	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	
Remanente Diciembre 2023	\$ 61.080	\$ 61.080	\$ 0	\$ 0	\$ 25.918	\$ 0	
<b>Mas:</b>							
RLI: Crédito por IDPC, según RLI (\$56.727 x 27%)					\$ 15.316		
Crédito por IDPC dividendo Art.14 B) (\$4.500x0,369863)					\$ 1.664		
(-) Reverso rentas afectas remanente	(\$ 61.080)	(\$ 61.080)					
<b>Diferencia entre Depreciación Normal y Acelerada</b>			\$ 0				(4)
Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio	\$ 106.991	\$ 106.991					
<b>Remanente ejercicio siguiente</b>	<b>\$ 106.991</b>	<b>\$ 106.991</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 42.898</b>	<b>\$ 0</b>	

De igual forma a la letra e) anterior y en concordancia con la interpretación del SII, en las letras f) y g) no deberíamos revertir las diferencias generadas por la utilización del beneficio de depreciación acelerada (4).

Sin embargo, dichas diferencias fueron revertidas automáticamente en nuestro capital propio. Lo anterior se da principalmente a que la forma de calcular el valor neto de nuestros bienes físicos del activo inmovilizado es rebajando la depreciación tributaria, según las establece claramente el artículo 31 número 5 inciso tercero indicando que solo se podrá deducir como gasto para los efectos de

la primera categoría, la cual se calcula mediante la renta líquida imponible de cada contribuyente.

Para revisar más claramente lo planteado, presentamos el capital propio tributario calculado para cada año:

	AÑO 2018	AÑO 2019	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022	AÑO 2023
<u>ACTIVOS</u>						
CAJA	\$ 116.107	\$ 162.018	\$ 151.258	\$ 113.169	\$ 159.080	\$ 204.991
ACT. INMOVILIZADO	\$ 18.000	\$ 18.000	\$ 18.000	\$ 18.000	\$ 18.000	\$ 18.000
(-) DEPRECIACIÓN	(\$ 18.000)	(\$ 18.000)	(\$ 18.000)	(\$ 18.000)	(\$ 18.000)	(\$ 18.000)
INVERSION	\$ 5.000	\$ 5.000	\$ 5.000	\$ 5.000	\$ 5.000	\$ 5.000
<b>CAPITAL AFECTIVO</b>	<b>\$ 121.107</b>	<b>\$ 167.018</b>	<b>\$ 156.258</b>	<b>\$ 118.169</b>	<b>\$ 164.080</b>	<b>\$ 209.991</b>
<u>PASIVO EXIGIBLE</u>						
(-) CUENTAS POR PAGAR	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
<b>CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO</b>	<b>\$ 121.107</b>	<b>\$ 167.018</b>	<b>\$ 156.258</b>	<b>\$ 118.169</b>	<b>\$ 164.080</b>	<b>\$ 209.991</b>

Finalmente, podemos indicar que el cambio central introducido por la reformas tributarias leyes 20.780 y 20.899, es que, el nuevo control de rentas empresariales acumuladas y pendientes de tributación final para los contribuyentes del artículo 14, letra B, de la Ley de Impuesto a la Renta, que viene a reemplazar el fondo de utilidades acumuladas (FUT) incrementado principalmente por el registro de sus Rentas Líquidas Imponible (RLI), por un control global de **activos tributarios** pendientes de tributación final, incrementados o disminuidos por las variaciones de su capital propio y disponible para ser retirados, remesados o distribuidos a los socios o accionistas de cada empresa afectos a IGC o IA.

### **3.2 ANALISIS DE LA CASUISTICA EN RELACION A LAS HIPOTESIS**

Para iniciar con los análisis de las problemáticas planteadas y validar nuestras hipótesis utilizaremos la casuística expuesta en el punto anterior.

Nuestro primer análisis se enfocará en la siguiente interrogante:

*“¿Se Justifica el control en registro DDAN, para los contribuyentes de impuestos finales (IGC o IA)?”*

Donde explicaremos por qué se justifica o la innecesaridad de haber incluido el registro DDAN para este tipo de contribuyentes.

Para terminar con el análisis, revisaremos también la siguiente interrogante:

*“¿El registro DDAN (FUF) genera una Doble Tributación?”*

Donde complementaremos la casuística para ver en qué casos se genera una doble tributación o si verdaderamente no se genera tal efecto en estos tipos de contribuyentes. Además, veremos la posibilidad de incorporar ajustes a dicho registro con la intención de que si efectivamente se genera la doble tributación, esta no nazca o no se pueda generar.

### 3.2.1 JUSTIFICACIÓN DEL CONTROL EN REGISTRO DDAN

Este trabajo de tesis ha sido particularmente interesante, ya que a través de un ejemplo práctico hemos podido dilucidar y dar respuestas a nuestras hipótesis planteadas.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 14, letra B, N°2, letra a, de la LIR, establece lo siguiente:

*“Rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional. Deberán registrar anualmente las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia positiva que se determine al término del año comercial respectivo, entre:*

- i) El valor positivo del capital propio tributario, y*
- ii) El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro señalado en la letra c) siguiente, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados éstos últimos de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial.*

*Las cantidades señaladas se considerarán según su valor al término del ejercicio respectivo, y el capital propio tributario se determinará de acuerdo al número 1º del artículo 41.*

*Para el cálculo de estas rentas, se sumarán al valor del capital propio tributario que se determine, los retiros, remesas o dividendos que se consideren como provisorios durante el ejercicio respectivo, los que se reajustarán para estos efectos, de acuerdo a la variación del Índice de*

*Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al del término del año comercial”.*

El artículo antes mencionado y en concordancia con la circular N° 49 del SII, el ente fiscalizador instruye como se debe determinar las cantidades a anotar en el registro RAI sin reinversión, estableciéndolo en el numeral 2.2, letra a.1) de la circular en análisis, incorporando en ella el siguiente cuadro explicativo:

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

Por lo tanto, en la determinación del RAI, según el artículo y la circular antes mencionada, este contempla la determinación del Capital Propio Tributario, en el cual mediante la introducción de un ajuste, podremos podíamos incluir el DDAN, al obligarnos a llevar doble registro de depreciaciones, uno que contenga la depreciación normal y otro con el tipo de depreciación acelerada aplicada a cada activo.

### Determinación del Capital Propio Tributario

	AÑO 2018	AÑO 2019	AÑO 2020	AÑO 2021	AÑO 2022	AÑO 2023
<u>ACTIVOS</u>						
CAJA	\$ 116.107	\$ 162.018	\$ 151.258	\$ 113.169	\$ 159.080	\$ 204.991
ACT. INMOVILIZADO	\$ 18.000	\$ 18.000	\$ 18.000	\$ 18.000	\$ 18.000	\$ 18.000
<b>(-) DEPRECIACIÓN</b>	<b>(\$ 18.000)</b>					
INVERSION	\$ 5.000	\$ 5.000	\$ 5.000	\$ 5.000	\$ 5.000	\$ 5.000
<b>CAPITAL AFECTIVO</b>	<b>\$ 121.107</b>	<b>\$ 167.018</b>	<b>\$ 156.258</b>	<b>\$ 118.169</b>	<b>\$ 164.080</b>	<b>\$ 209.991</b>
<u>PASIVO EXIGIBLE</u>						
(-) CUENTAS POR PAGAR	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
<b>CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO</b>	<b>\$ 121.107</b>	<b>\$ 167.018</b>	<b>\$ 156.258</b>	<b>\$ 118.169</b>	<b>\$ 164.080</b>	<b>\$ 209.991</b>

De acuerdo a la información antes mencionada podemos dar respuesta a nuestra primera hipótesis, la cual es:

“¿Se Justifica el control en registro DDAN, para los contribuyentes de impuestos finales (IGC o IA)?”

De acuerdo a lo analizado en el ejemplo podemos decir que el registro no se justifica para tributación final, ya que mediante un ajuste podremos incluir el registro DDAN y hacer que este, se encuentre contenido en el registro RAI, dado a que así lo interpretaríamos según lo establecido en la letra b), del número 2, de la letra B), del artículo 14, que establece:

*“Diferencia entre la depreciación normal y acelerada que establecen los números 5 y 5 bis, del artículo 31: Cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de la primera categoría. Por tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará para la imputación de retiros, remesas o distribuciones como una suma grabada con los impuestos global complementario o adicional.”*

En lo particular, a este tipo de contribuyente no podemos asegurar que se justifique la primera hipótesis planteada, la que es llevar el registro DDAN, ya que

el legislador en esta reforma quiere que los accionistas tengan que tributar por su Capital Propio Tributario y por el total de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas que no sean imputadas a los registros REX o que no correspondan al capital efectivamente aportado. El beneficio del DDAN solo tiene implicancia directa con la determinación de la RLI de la empresa y el crédito de primera categoría.

Por otra parte, el ajuste de DDAN no afecta la determinación del Capital Propio Tributario de la empresa, por ende los activos de empresa no se ven afectados con la disminución.

Finalmente, lo que podemos concluir es que el objetivo del legislador al incorporar el registro DDAN (FUF), no fue más que, controlar que retiros, remesas o distribuciones realizadas por socios o accionistas de empresas que utilizan el beneficio de la depreciación acelerada, postergando la tributación de primera categoría, puedan disponer antes de las rentas exentas o ingresos no renta del registro REX o capital efectivamente aportado, que de utilidades tributaria afectas a primera categoría y pendientes de tributación producto de la aplicación de un beneficio como es aceleración de un gasto.

### 3.2.2 EL REGISTRO DDAN GENERARÍA UNA DOBLE TRIBUTACIÓN

Considerando que las Reformas Tributarias leyes 20.780 y 20.899 han establecido que las sumas retiradas, remesadas o distribuidas que no se imputen al registro REX o al Capital efectivamente aportado, siempre deberán tributar, es que nace nuestra primera interrogante que motiva esta investigación, esto es, se justifica el registro DDAN para efectos de la tributación en los impuestos finales lo cual revisamos en el punto anterior, ahora verificaremos si dicho registro genera doble tributación revisando inicialmente el impuesto de primera categoría y finalizando con el impuesto global complementario.

Para estudiar el efecto tributario que se genera en primera categoría, revisaremos la carga tributaria global de los 6 años comerciales, con sus respectivas RLI comparativas:

<b>a) Renta Líquida Imponible, con Depreciación Acelerada</b>							Carga Tributaria Total
	Año 2018	Año 2019	Año 2020	Año 2021	Año 2022	Año 2023	
Resultado financiero según balance	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 275.466
<b>Agregados :</b>							
Provisión impuesto renta AT. 2019	\$ 11.987	\$ 11.987	\$ 15.316	\$ 15.316	\$ 15.316	\$ 15.316	\$ 85.238
<b>Deducciones:</b>							
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido empresa del rég. 14, letra B), con crédito 27% y restitución (histórico).	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 27.000)
<b>Renta líquida imponible (antes de Depreciación)</b>	<b>\$ 53.398</b>	<b>\$ 53.398</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 333.704</b>
Depreciación acelerada	(\$ 9.000)	(\$ 9.000)					<b>(\$ 18.000)</b>
<b>Renta líquida imponible</b>	<b>\$ 44.398</b>	<b>\$ 44.398</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 56.727</b>	<b>\$ 315.704</b>
<b>IDPC (tasa 27%)</b>	<b>\$ 11.987</b>	<b>\$ 11.987</b>	<b>\$ 15.316</b>	<b>\$ 15.316</b>	<b>\$ 15.316</b>	<b>\$ 15.316</b>	<b>\$ 85.238</b>
<b>b) Renta Líquida Imponible, con Depreciación Normal</b>							
	Año 2018	Año 2019	Año 2020	Año 2021	Año 2022	Año 2023	
Resultado financiero según balance	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 45.911	\$ 275.466
<b>Agregados :</b>							
Provisión impuesto renta AT. 2019	\$ 14.207	\$ 14.207	\$ 14.207	\$ 14.207	\$ 14.207	\$ 14.207	\$ 85.242
<b>Deducciones:</b>							
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido empresa del rég. 14, letra B), con crédito 27% y restitución (histórico).	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 4.500)	(\$ 27.000)
<b>Renta líquida imponible (antes de Depreciación)</b>	<b>\$ 55.618</b>	<b>\$ 333.708</b>					
Depreciación normal	(\$ 3.000)	(\$ 3.000)	(\$ 3.000)	(\$ 3.000)	(\$ 3.000)	(\$ 3.000)	<b>(\$ 18.000)</b>
<b>Renta líquida imponible</b>	<b>\$ 52.618</b>	<b>\$ 315.708</b>					
<b>IDPC (tasa 27%)</b>	<b>\$ 14.207</b>	<b>\$ 85.242</b>					

Como observamos a nivel de impuesto de primera categoría, no existen grades diferencia más que una variación de \$4 unidades monetarias, equivalente a un 0,0047%, producto de la variación porcentual al fragmentar la depreciación normal en un periodo mayor de tiempo, que generalmente es muy poco significativa en el universo de casos.

En consecuencia, para el cálculo de IDPC no se genera la doble tributación de la hipótesis planteada.

Para continuar con nuestro análisis revisaremos el efecto tributario que se genera en IGC y la carga tributaria global de cada dividendo que han recibido los accionistas 1 y 2 para los 6 años comerciales, con sus respectivas rentas comparativas:

III.- Determinación situación tributaria de los dividendos efectivos:

<b>Accionista 1 (IGC)</b>	AÑO 2018	AÑO 2020	AÑO 2021
Dividendos afectos a IGC imputados a RAI (Actualizados)	\$ 35.598	\$ 30.000	\$ 37.500
Dividendos afectos a IGC imputados a DDAN (Actualizados)	\$ 0	\$ 0	\$ 4.500
Dividendos exentos de IGC (Actualizados)	\$ 10.302	\$ 0	\$ 0
Incremento por crédito IDPC (Actualizados)	\$ 12.022	\$ 7.343	\$ 12.511
<b>BASE IMPONIBLE ANUAL DE IGC</b>	<b>\$ 57.922</b>	<b>\$ 37.343</b>	<b>\$ 54.511</b>
Impuesto Global Complementario (tasa 35%)	<b>(\$ 20.273)</b>	<b>(\$ 13.070)</b>	<b>(\$ 19.079)</b>
Crédito por IDPC sin restitución (Actualizados)	\$ 4.833	\$ 0	\$ 0
Crédito por IDPC con restitución (Actualizados)	\$ 7.189	\$ 7.343	\$ 12.511
(-) Restitución de 35% por Crédito por IDPC (Actualizados)	<b>(\$ 2.516)</b>	<b>(\$ 2.570)</b>	<b>(\$ 4.379)</b>
<b>IMPUESTO A PAGAR</b>	<b>(\$ 10.767)</b>	<b>(\$ 8.297)</b>	<b>(\$ 10.947)</b>
Tasa Real	53,11%	63,48%	57,38%
<b>Accionista 2 (IGC)</b>			
Dividendos afectos a IGC imputados a RAI (Actualizados)	\$ 35.598	\$ 30.000	\$ 37.500
Dividendos afectos a IGC imputados a DDAN (Actualizados)	\$ 0	\$ 0	\$ 4.500
Dividendos exentos de IGC (Actualizados)	\$ 10.302	\$ 0	\$ 0
Incremento por crédito IDPC (Actualizados)	\$ 12.022	\$ 7.343	\$ 12.511
<b>BASE IMPONIBLE ANUAL DE IGC</b>	<b>\$ 57.922</b>	<b>\$ 37.343</b>	<b>\$ 54.511</b>
Impuesto Global Complementario (tasa 35%)	<b>(\$ 20.273)</b>	<b>(\$ 13.070)</b>	<b>(\$ 19.079)</b>
Crédito por IDPC sin restitución (Actualizados)	\$ 4.833	\$ 0	\$ 0
Crédito por IDPC con restitución (Actualizados)	\$ 7.189	\$ 7.343	\$ 12.511
(-) Restitución de 35% por Crédito por IDPC (Actualizados)	<b>(\$ 2.516)</b>	<b>(\$ 2.570)</b>	<b>(\$ 4.379)</b>
<b>IMPUESTO A PAGAR</b>	<b>(\$ 10.767)</b>	<b>(\$ 8.297)</b>	<b>(\$ 10.947)</b>
Tasa Real	53,11%	63,48%	57,38%

Al analizar las distribuciones realizadas, no se puede determinar claramente los efectos de haber imputado el dividendo del año 2021 al registro

DDAN por \$4.500 a cada accionista, Sin embargo, si a la casuística inicial le incorporamos un nuevo dividendo para el año 2023, que agote nuestro registro RAI hasta el monto del capital efectivamente aportado, podremos observar que efectos tiene en nuestro registro SAC.

A continuación, ejemplificaremos los efectos de un nuevo dividendo por \$50.496 para cada accionista, distribuido en el año 2023:

<b>DESARROLLO:</b>							
I.- Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2023 (Versión 2).							
Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC		
					Acumulados a contar del 01.01.2017		
					Con restitución	Sin restitución	
					27,00%	27,00%	
					0,369863	0,369863	
Remanente anterior	\$ 61.080	\$ 61.080	\$ 0	\$ 0	\$ 25.918	\$ 0	
Más: Reajuste enero-diciembre 0,00%	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	
Remanente abril 2023	\$ 61.080	\$ 61.080	\$ 0	\$ 0	\$ 25.918	\$ 0	
<b>Menos:</b>							
<b>Accionista 1</b>							
Dividendos del ejercicio \$ 53.496	(\$ 30.540)	(\$ 30.540)			(\$ 11.296)		
Dividendos del Imputados (\$ 30.540)		\$ 0					
Dividendos del Provisorios \$ 22.956							
<b>Accionista 2</b>							
Dividendos del ejercicio \$ 53.496	(\$ 30.540)	(\$ 30.540)			(\$ 11.296)		
Dividendos del Imputados (\$ 30.540)		\$ 0					
Dividendos del Provisorios \$ 22.956							
Remanente Diciembre 2023	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 3.326	\$ 0	
<b>Mas:</b>							
RLI: Crédito por IDPC, según RLI (\$56.727 x 27%)					\$ 15.316		
Crédito por IDPC dividendo Art.14 B) (\$4.500x0,369863)					\$ 1.664		
(-) Reverso rentas afectas remanente	\$ 0	\$ 0					
Diferencia entre Depreciación Normal y Acelerada			\$ 0				
Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio	\$ 45.912	\$ 45.912					
<b>Menos:</b>							
Dividendos del Provisorios Accionista 1	(\$ 22.956)	(\$ 22.956)			(\$ 8.491)		
Dividendos del Provisorios Accionista 2	(\$ 22.956)	(\$ 22.956)			(\$ 8.491)		
<b>Remanente ejercicio siguiente</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 3.324</b>	<b>\$ 0</b>	

II.- Determinación de las rentas afectas a IG C o IA al 31.12.2023:

(+) Capital propio tributario (CPT)				\$ 106.000
(+) Dividendo provisorio accionista 1, reajustado	\$ 21.456	0,00%		\$ 21.456
(+) Dividendo provisorio accionista 2, reajustado	\$ 21.456	0,00%		\$ 21.456
(-) Saldo final registro REX				\$ 0
(-) Capital aportado, reajustado	\$ 103.000	0,00%		-\$ 103.000
<b>(=) Rentas afectas a impuestos personales</b>				<b>\$ 45.912</b>

Como se observa en esta nueva casuística, aun agotado el registro RAI se mantienen saldo en el registro SAC, los cuales según el artículo 14, letra B, número 3, inciso segundo, de la Ley de Impuesto a la Renta establece que:

*“El crédito que tendrá derecho los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a rentas o cantidades afecta a los impuestos global complementario adicional, o que no resulten imputados a ninguno de los registros señalados en el numero 2.- anterior,” (el subrayado es mío)*

El párrafo anterior tiene relación con los retiros, remesas o distribuciones que no sean imputados a los registros RAI o DDAN y la empresa mantenga un saldo de crédito disponible en registro SAC, podrán imputar dichos créditos contra los impuestos finales, esto en concordancia con circular 49 en su numeral 2.3, letra c.1) emitida por el SII.

Si razonamos aún más el saldo registrado en SAC por \$3.326 para el año 2023, podemos indicar que para los dividendos que fueron distribuidos el año 2021, con cargo al registro DDAN, desarrollado en la casuística letra e) (3), para el accionista 1 por \$4.500 y el accionista 2 por \$4.500, que no pudieron utilizar el crédito de primera categoría, por \$3.329 (es el resultado de  $\$9.000 \times 0,369863$ ), al no encontrarse enterados al fisco, como consecuencia de la utilización del beneficio tributario de la depreciación acelerada, este podría ser considerado como un efecto de doble tributación. Lo anterior, al haber pagado IGC sin crédito.

Pero a su vez, es necesario recalcar que no se ha perdido el derecho a utilizar dicho crédito del registro SAC, por lo cual, la ley permite que posibles utilidades financieras en exceso de las tributarias afectas a impuestos finales sean retiradas, remesadas o distribuidas llevando créditos del SAC hasta agotarlo. Por tal situación se normalizaría la condición de doble tributación, no generándola.

#### **4. CONCLUSIONES**

Este Trabajo de investigación, ha tenido como objetivo principal, resolver las siguientes hipótesis o preguntas de investigación:

- i. ¿Se Justifica el control en registro DDAN, para los contribuyentes de impuestos finales (IGC o IA)?”
- ii. “¿EL registro DDAN (FUF) genera una Doble Tributación?”

Habiendo analizado la Normativa, Jurisprudencia Administrativa emitida por el SII a efecto y los casos que son parte de esta tesis, hemos llegado a las siguientes conclusiones:

Respecto de la primera hipótesis, en donde el legislador incorporó el control y registro DDAN a los contribuyentes de la Letra B del Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, no observamos efectos tributarios relevantes para los socios o accionistas afectos al Impuesto Global Complementario, ya que la normativa tributaria actual obliga a los contribuyentes de impuestos finales a declarar en su renta bruta todas las rentas o cantidades percibidas, siempre que no se traten de rentas contenidas en el registro REX y del Capital efectivamente aportado.

Relacionado con lo anterior, el registro DDAN solo aplicaría para controlar la diferencia entre la depreciación acelerada y normal, es decir, como beneficio tributario para efectos de la primera categoría, y no a nivel de Impuestos Finales y de Capital Propio, retardando la imputación a REX y capital efectivamente aportado, ya que en este último caso dicho registro no afecta el valor de los activos tributarios mantenidos en la empresa o sociedad.

En el caso de la segunda hipótesis, hemos concluido que si bien se podría

interpretar un efecto de doble tributación al imputar retiros, remesas o distribuciones al los saldo del registro DDAN, producto de la utilización del beneficio tributario de la depreciación acelerada, para los contribuyentes que tienen la obligación determinar sus impuestos según lo indicado en la Letra B del Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, tal efecto no ha podido corroborarse en esta investigación, por lo cual nuestra conclusión al respecto es que no se provocaría una doble tributación.

A mayor abundamiento, junto con lo anterior hemos visualizado que los retiros, remesas o distribuciones al tener derecho al crédito por impuesto de primera categoría - situación que la normativa anterior no permitía - la posible mayor tributación se compensaría por cuanto los créditos imputados al registro SAC, regularían o aminorarían significativamente los posibles efectos de doble tributación, haciéndola inexistente en el tiempo.

Finalmente, nuestra conclusión final es que no existirían argumentos de fondos que demuestren que la incorporación del registro DDAN sea una norma que pudiera controlar la elusión de cantidades afectas a al Impuesto Global Complementario, de socios o accionistas dueños de empresas o sociedades que estén obligadas a declarar en conformidad al Letra B del Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, por cuanto la tributación de los retiros o distribuciones, se debe realizar a todo evento, pudiendo rebajarse de éstas “sólo” las utilidades contabilizadas en el registro REX y del Capital efectivamente pagado.

## 5 BIBLIOGRAFIA

- Circular 65, de fecha 25 de septiembre de 2001
- Resolución exenta número 43 de fecha 26 de diciembre del 2002
- Circular 132, de fecha 23 de octubre de 1975
- Decreto del Ministerio de Economía número 194
- Decreto Ley número 1.029, publicado el 30 de mayo de 1975
- Decreto Ley 1.859 del 26 de julio 1977
- Circular 132 de año 1975
- Circular 114 del 2 de septiembre de 1977
- Ley 824 actualizada
- Circular 49 de Julio de 2016, del Servicio de Impuestos Internos.
- FUT, Luis Catrilef Epuyao, Tercera Edición Actualizada, Editorial Lexis Nexis.
- Compendio Tributario 2017, Jose Fajardo Castro, Los Trapiales.