



**CÁLCULO DE LA TASA TEF EN EMPRESAS ACOGIDAS AL RÉGIMEN B)
Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS FRENTE A LOS IMPUESTOS FINALES.**

**TESIS/AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno:

Luis Orlando Care Cárdenas

Profesor Guía:

Sr. Boris León Cabrera

Santiago, marzo 2018

A mi amada familia: Martita, Jonathan y a mi madre Odivia.

TABLA DE CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1 Planteamiento.....	1
1.1.1 Planteamiento del problema.....	1
1.1.2 Hipótesis de trabajo.....	5
1.1.3 Objetivos	5
1.1.3.1 Objetivos generales.....	5
1.1.3.2 Objetivos específicos	5
1.1.4 Metodología a desarrollar.....	6
2. MARCO TEÓRICO.....	7
2.1 Régimen B en la Ley Nº20.780 del 29.09.2014.....	7
2.1.1 Control de las rentas empresariales	7
2.1.2 Tratamiento general del crédito por impuesto de primera categoría.....	9
2.1.3 Situación tributaria de utilidades acumuladas en los registros FUT y FUNT.....	10
2.1.4 Cantidades percibidas por contribuyentes de Impuesto de primera categoría.....	11
2.1.5 Fusión de empresas	11
2.2 Régimen B con la Ley Nº20.899 del 08.02.2016	13
2.2.1 Control de las rentas empresariales	14
2.2.2 Tratamiento general del crédito por impuesto de primera categoría.....	15
2.2.3 Situación tributaria de utilidades acumuladas en el registro FUT.....	17
2.2.4 Cantidades recibidas por contribuyentes de Impuesto de primera categoría.....	18
2.2.5 Fusión de empresas	19
2.2.5.1 Efectos tributarios de las fusiones	21
2.2.5.2 Efectos tributarios de la fusión por absorción a contar del año comercial 2017 en adelante	22
2.2.5.3 Efectos tributarios de la fusión por creación a contar del año comercial 2017 en adelante	23
3. DESARROLLO DEL CONTENIDO.....	25
3.1 Análisis de casos según aplicación de la ley.....	26
3.1.1 Caso Nº1 sobre Retiros, remesas o dividendos recibidos.....	26
3.1.2 Caso Nº2 sobre Retiros, remesas o dividendos recibidos.....	27
3.1.3 Caso Nº3 sobre Retiros, remesas o dividendos recibidos.....	28
3.2 Comentarios de casos según aplicación de la ley.....	29
3.3 Análisis de Jurisprudencia administrativa	30
3.3.1 Ejemplo Consulta Nº1:	32
3.3.2 Ejemplo Consulta Nº2	33
3.3.3 Ejemplo Consulta Nº3	34
3.4 Comentarios de casos según la jurisprudencia administrativa	35
3.5 Efectos tributarios en las fusiones.....	36
4. CONCLUSIÓN.....	38
5. BIBLIOGRAFÍA	40

ABREVIATURAS

Las abreviaturas utilizadas en este trabajo tienen los siguientes significados:

LIR: Ley de Impuesto a la Renta

FUT: Fondo de Utilidades Tributables

FUNT: Fondo de Utilidades No Tributables

TEF: Tasa Efectiva de Créditos por Impuesto de Primera Categoría

STUT: Saldo Total de Utilidades Tributables

STC: Saldo Total de Créditos

SAC: Saldo Acumulado de Créditos

IGC: Impuesto Global Complementario

IDPC: Impuesto de Primera Categoría

IA: Impuesto Adicional

RAI: Rentas Afectas a Impuestos Finales

REX: Rentas Exentas

FUR: Fondo de Utilidades Reinvertidas

FUF: Fondo de Utilidades Financieras

DDAN: Diferencia entre Depreciación Acelerada y Normal

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento

1.1.1 Planteamiento del problema

La Ley N°20.780, publicada con fecha 29 de septiembre de 2014, constituye la mayor modificación que ha afectado a nuestro sistema tributario en los últimos treinta años, cambiando el paradigma basado en un sistema totalmente integrado que propiciaba el ahorro e inversión, por uno basado en la tributación con los impuestos finales en el mismo ejercicio en que se generan las rentas, independiente de si estas han sido distribuidas o retiradas por los contribuyentes de los impuestos finales y, otro parcialmente integrado, en donde si bien se tributa en base a retiros o distribuciones, parte del impuesto de primera categoría pagado por la empresa no puede ser utilizado como crédito en contra de los impuestos finales.

El objetivo principal de este nuevo sistema tributario es el financiamiento de políticas sociales según los compromisos adquiridos por el gobierno encabezado por la presidenta, Sra. Michelle Bachellet.

En cuanto a los regímenes generales de tributación, esta modificación sustituyó el régimen tributario de las rentas empresariales de los dueños, contenidas en el artículo 14 de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2016 y que se basaba en los retiros de utilidades tributarias imputadas al Fondo de Utilidades Tributables (en adelante FUT), por dos nuevos regímenes opcionales de

tributación, Régimen de renta atribuida o Régimen del artículo 14 letra A) de la LIR, y Régimen de retiros o dividendos conocido también como Régimen del artículo 14 letra B) de la LIR.

Debido a la complejidad que implicaba su implementación, costo operativo para los contribuyentes y la aparición de nuevos focos de elusión, se hizo necesaria una “reforma a la reforma” consistente en una serie de correcciones y cambios tendientes a simplificar su operatividad y con ello disminuir los costos de su implementación, principalmente, para la pequeña y mediana empresa. Es así como, con fecha 8 de febrero de 2016 se publica la Ley N°20.899 que “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”.

Con el cambio en la forma de tributar por parte de los contribuyentes finales, en virtud de la Ley N°20.780, el Fondo de Utilidades Tributables como lo conocemos, ya no fue necesario para registrar las utilidades generadas a partir del primero de enero de 2017, no obstante, aún es necesario controlar las utilidades y sus créditos generados hasta el 31.12.2016. Además, la forma de llevar el FUT desde el 01.01.2017 era similar a lo establecido por la normativa hasta el 31.12.2016, con la diferencia que dicho registro era el último en el orden de imputación lo que hacía prever que, – en condiciones normales – dicho registro quedaría “congelado”, por lo que la Ley N°20.899 vino a establecer una simplificación de él, creando la Tasa efectiva de créditos por Impuesto de Primera Categoría (en adelante TEF) y el Saldo Total de Utilidades Tributables (en adelante STUT).

En el análisis del presente trabajo se validará que, – para contribuyentes del Régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR – si bien la determinación de la tasa TEF simplifica el cumplimiento tributario, la oportunidad en que se determina dicha tasa, en algunos casos, puede generar consecuencias no deseadas para los contribuyentes, por lo que tendría efecto en los retiros o dividendos afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo primero del N°3, del artículo 56 y/o los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, percibidos de terceros del mismo régimen tributario, y en los originados en un proceso de fusión e imputados al registro SAC antiguo a contar del 01.01.2017.

Esta nueva norma, modificó ciertos registros y formas de control que son de suma importancia analizar para poder internalizar los efectos y consecuencias de la hipótesis a evaluar de manera tal que, se aprecie en forma clara que la entrada en vigencia de la Ley N°20.899 logra conseguir ciertos efectos deseados por el ejecutivo¹, pero no considera otros – que desde mi perspectiva serían indeseados por los contribuyentes – ya que como se verá más adelante en el desarrollo, éstos incluso pudieren generar perjuicios económicos, por lo que en algún momento la autoridad fiscalizadora se deberá pronunciar respecto de estos eventuales efectos y su forma de control por parte de los funcionarios de dicha institución.

¹ Mensaje Presidencial N°1436-363 de fecha 9 de diciembre de 2015. (Biblioteca del Congreso Nacional, 2018)

Considerando que durante el último tiempo el ejecutivo ha sido muy prolífico en el envío de iniciativas legales, el legislador – por cuestiones de agenda y compromisos políticos – no ha sido del todo riguroso en la dictación de estas leyes, dejando un espacio abierto para que las autoridades llamadas a interpretar dichas normas se vean sobrepasadas por la casuística que se da en esta área del ámbito jurídico.

En la actualidad aún no hay autores que se hayan referido a este tema.

Durante todo el periodo de vigencia del Fondo de Utilidades Tributables, en muchas ocasiones fue el propio Servicio de Impuestos Internos quien, por oficio o vía circulares, cumplió el rol de Legislador, cuestión que claramente sobrepasa sus facultades legales, toda vez que la potestad tributaria es exclusiva del presidente de la República. Cuando dicha “interpretación” beneficiaba a los contribuyentes era tácitamente aceptada, pero no así cuando era pro Fisco. Al respecto es atinente recordar el aforismo jurídico “*Nullum tributum sine lege*”, que puede traducirse como: no existe tributo si éste no está consagrado en forma expresa en una Ley.

Considerando lo anterior, mi aporte no es otro que contribuir en dar a conocer esta problemática y generar un antecedente a tener en consideración al momento de analizar un cambio de régimen o la implementación de la fusión, como vehículo de reorganización empresarial.

1.1.2 Hipótesis de trabajo

La oportunidad en que se determina la tasa TEF, para empresas acogidas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, genera inconsistencias en la manera de asignar los créditos por impuesto de primera categoría generados hasta el 31.12.2016 a los retiros, remesas o distribuciones realizados en un año comercial, en el caso que la sociedad en el mismo ejercicio haya absorbido a otra sociedad (fusión por absorción) o recibido retiros o dividendos de terceros con créditos imputados al SAC acumulado hasta el 31.12.2016 de quien las distribuye.

1.1.3 Objetivos

1.1.3.1 Objetivos generales

En términos generales, la presente tesis tiene como objetivo dar a conocer una problemática no considerada en el texto legal actualmente vigente, cuya indefinición provocará inconsistencias en el control de las rentas corporativas de las empresas acogidas al Régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, y con ello, eventuales perjuicios económicos a los socios o accionistas que, de no mediar una solución definitiva, demostraría una desprolijidad técnica al momento de la redacción de dicho cuerpo legal y con ello un sistema tributario carente de seguridad jurídica para las partes.

1.1.3.2 Objetivos específicos

A través del establecimiento de un marco teórico se pretende dar a conocer, de manera sucinta, pero no por ello carente de detalles específicos y necesarios

para situar el contexto de análisis, el momento en que se presentaría la problemática a analizar.

Se detallarán las principales características del régimen tributario en comento según la norma contenida en la Ley N°20.780, como lo son el control de rentas, tratamiento del crédito por impuesto de primera categoría, la situación tributaria de las utilidades acumuladas en los registros FUT y Fondo de Utilidades No Tributables (en adelante FUNT) existentes al 31 de diciembre de 2016, cantidades recibidas por los contribuyentes y la reorganización empresarial, más específicamente la fusión de empresas. De la misma forma se analizará, en lo pertinente, el régimen antes dicho modificado por la Ley N°20.899 pero observando con detalle los efectos tributarios derivados de la fusión.

1.1.4 Metodología a desarrollar

La metodología del presente trabajo es eminentemente dogmática, toda vez que es imperioso conocer ambas normas legales para lograr establecer la eventual problemática en análisis y, con ello, pretender una solución que satisfaga de manera lógica, legal, precisa y pacífica el efecto no avizorado por la legislatura.

2. MARCO TEÓRICO

A continuación, se presenta una descripción de los aspectos más relevantes incorporados por la Ley N°20.780 en cuanto al Régimen del artículo 14 Letra B) de la Ley de Impuesto a la Renta, también conocido como Régimen de Retiros, Remesas o Distribuciones o Régimen Semi Integrado. Se hará una revisión de las modificaciones introducidas especialmente en el control de las rentas empresariales, su orden imputación, asignación de créditos, y especialmente en el control de los saldos del registro de Fondo de Utilidades Tributables y sus créditos asociados, existentes al 31 de diciembre de 2016.

2.1 Régimen B en la Ley N°20.780 del 29.09.2014

Como punto de inicio, es necesario conocer cómo operaba este régimen tributario bajo dicha norma, obviando ciertos aspectos no necesarios para el análisis tal como contribuyentes que se podían acoger, momento para ejercer la opción, obligaciones accesorias, determinación de la renta líquida imponible, entre otros.

2.1.1 Control de las rentas empresariales

De acuerdo con la norma en comento, los contribuyentes obligados declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa sujetos a este régimen, para efectos de la aplicación de los impuestos finales – Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional – debían mantener el registro de dichas

cantidades según lo señalaba el N°2 de la Letra B) del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a esa fecha.

Este número consideraba en su letra a) un registro para las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, en la letra b) un registro para el saldo acumulado de créditos (en adelante SAC) con y sin restitución, y en la letra c) uno para controlar los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa o sociedad.

En el N°3 de esta norma, el legislador se refiere a las imputaciones de retiros, remesas o distribuciones que se hagan a las rentas o cantidades afectas a los impuestos finales que mantenga la empresa, pero recién en el inciso 8° de este número se hace mención al registro de rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional. No obstante, por la importancia que tiene, debió haber sido indicado como un registro en el N°2 de dicha norma. Es necesario precisar que, a esa fecha, estas rentas afectas nacían de una comparación, al término del ejercicio, entre el valor Patrimonio Neto Financiero² y el Capital Propio Tributario, el que fuera mayor.

Por regla general, la imputación de los retiros, remesas o distribuciones definen su situación tributaria en la fecha en que se realizan, en orden cronológico, comenzando por los saldos determinados al término de ejercicio comercial anterior debidamente reajustados, de las rentas o cantidades afectas al impuesto global

² La Circular N°67, del 23.07.2015, página 23 señala “el valor positivo del patrimonio neto financiero.

complementario o adicional (Nº3, inciso 8º, artículo 14 letra B) de la LIR), siguiendo luego por las anotadas en el registro establecido en la letra a) del Nº2, en cuyo caso, se comenzará por las rentas exentas y luego por los ingresos no constitutivos de renta. Los saldos así determinados deberán ser reajustados hasta la fecha del próximo retiro, remesa o distribución, y si ello no ocurriere, hasta el 31 de diciembre del ejercicio.

En la eventualidad de ser inexistentes dichos saldos de apertura, o bien que producto de imputaciones realizadas durante el ejercicio dichos saldos fueran insuficientes, la parte de los retiros, remesas o distribuciones no cubiertas, quedarán en calidad de provisorios a la espera del resultado tributario del ejercicio.

2.1.2 Tratamiento general del crédito por impuesto de primera categoría

Tal como se mencionó anteriormente, este registro estaba consagrado en la letra b) del Nº2 y en él, la empresa debía mantener el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56, número 3), y 63 de la LIR, a que tienen derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional, cuando hubiere correspondido.

Este registro debía contener por separado los créditos que hubiesen tenido la obligación de restituir el 35% referido en los artículos 56, número 3), y 63 de la LIR, y también aquellos cuya restitución no fuera procedente. Como es lógico, las imputaciones por los créditos utilizados (con y/o sin restitución) debían rebajarse

según su correspondiente naturaleza, y aplicando para ello la metodología señalada en el inciso 5° del N°3, es decir, aquella que resulte de dividir "... la tasa del impuesto de primera categoría vigente al término del ejercicio anterior o al cierre del ejercicio del retiro, remesa o distribución, según corresponda, por cien³ menos la tasa del citado tributo, todo ello expresado en porcentaje⁴". Por lo tanto, dicho saldo acumulado de créditos contenía los saldos del ejercicio inmediatamente anterior y la suma de los recibidos durante el ejercicio, con y sin la obligación de restituir.

2.1.3 Situación tributaria de utilidades acumuladas en los registros FUT y FUNT

Conforme a lo dispuesto en el inciso segundo de la letra c), del N°1, del numeral I.- de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, cuando las empresas, comunidades o sociedades acogidas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, con ocasión de la imputación de retiros, remesas o distribuciones hayan agotado los saldos iniciales de las rentas afectas a impuestos y rentas exentas (en adelante RAI y REX respectivamente), o estos fueran inexistentes, deberán imputar dichas cantidades a los saldos de las utilidades acumuladas en el registro FUT y FUNT que mantengan al término del ejercicio comercial inmediatamente anterior debidamente reajustado, comenzando por las rentas más antiguas acumuladas en dicho registro y con derecho al crédito por IDPC que corresponda, según el texto vigente al 31.12.2016, y de acuerdo con la

³ Esta definición contiene un error en la sintaxis de la definición del cálculo. Fue corregida en la Ley N°20.899.

⁴ La Ley N°20.780 estableció una tasa del 25,5% para el ejercicio comercial 2017, y para el ejercicio comercial 2018 una tasa del 27%

tasa de dicho tributo que les haya afectado. Si dichos saldos fueran insuficientes para cubrir los retiros, remesas o distribuciones, se deberá imputar al FUNT existente al término del ejercicio inmediatamente anterior también reajustados.

Si pese a lo anterior aún quedaren retiros, remesas o distribuciones pendientes de definir su situación tributaria por haberse agotado dichos saldos, quedarán, sólo para efectos tributarios, en calidad de provisorios hasta el término del ejercicio comercial respectivo, a la espera del resultado tributario del mismo.

2.1.4 Cantidades percibidas por contribuyentes de Impuesto de primera categoría.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones sean percibidos por contribuyentes de la primera categoría sujetos al régimen de imputación parcial de créditos, dichas sumas no formarán parte de la renta líquida imponible del ejercicio, y sólo se deberá anotar el crédito por impuesto de primera categoría que corresponda sobre éstas en el registro SAC que corresponda.

Para el presente análisis se considerará sólo los retiros, remesas o distribuciones que en su origen fueron imputados a FUT, por lo que dichos créditos deben registrarse en el SAC antiguo, los que no tienen la obligación de restituir.

2.1.5 Fusión de empresas

En el número 3 de letra D) del Artículo 14 de la LIR, el legislador hace expresa mención respecto de los efectos que este tipo de reorganización tiene sobre las empresas acogidas al régimen de tributación semi integrado.

En la fusión de empresas acogidas a este régimen, la absorbente o la que se crea, deberá mantenerse en su mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales contados desde su incorporación. Luego de cumplido este plazo, la empresa absorbente podrá mantenerse o acogerse al régimen de la letra A) del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas en los incisos segundo al sexto de dicho artículo.

La empresa o sociedad continuadora deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a) y b) del N°2 de la letra B) de la norma en comento (REX y SAC), así como el saldo de la suma de rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional que registre la empresa a esa fecha. Las empresas fusionadas se afectan con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro según el artículo 38 bis de la LIR, conforme a lo dispuesto en la citada letra B), y demás normas legales.

Dentro de las modificaciones introducidas producto de la publicación de la Ley N°20.780, de 2014, está la que dice relación con los retiros en exceso, los cuales de mantenerse en esa situación al 01.01.2015 en la empresa que se fusiona, igualmente se mantendrán pendientes de tributación en la empresa que nace o en la que continúa.

En el caso de las reinversiones, la norma en comento vino a modificar la regla general existente en el N°2 de la letra A), del artículo 14 de la LIR, incorporando un nuevo registro para controlar las reinversiones recibidas, el Fondo

de Utilidades Reinvertidas (en adelante FUR). En dicho registro nominativo, la empresa que se fusiona mantendrá el registro y control de las rentas o cantidades invertidas y acumuladas.

Así las cosas, cuando las empresas absorbidas posean utilidades acumuladas en el FUT y FUNT, retiros en exceso y FUR, dichos registros deben entenderse reinvertidos en la absorbente o la que se crea, sin que proceda la aplicación del impuesto establecido en el artículo 38 bis de la LIR, atendido que dichas rentas o cantidades no se gravarán con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, mientras no sean retiradas o distribuidas por la sociedad que las recibe, y en el caso de los retiros en exceso, mientras estos no se imputen a rentas o cantidades gravadas con los impuestos finales, o se efectúe el término de giro, en cuyo caso deberá aplicarse lo dispuesto en el N°2 del artículo 38 bis de la LIR.

2.2 Régimen B con la Ley N°20.899 del 08.02.2016

Como se comentó en la parte introductoria del presente trabajo, debido a los problemas que ocasionaba, lo engorroso de su implementación y aplicación, al poco andar, la Ley N°20.780 fue modificada por la Ley N°20.899 cuyo objetivo fue simplificar el sistema de tributación a la renta y perfeccionar otras disposiciones legales tributarias vinculadas. Ella estableció restricciones a determinado grupo de empresas, ya sea por su tipo jurídico o composición societaria, se eliminaron registros, así como también se eliminaron ciertas interacciones entre entidades con distinto régimen tributario, y como no, se modificó también el cálculo de las

rentas afectas a impuestos finales que fue una de las cosas que más revuelo causó.

La autoridad tributaria con fecha 14 de julio de 2016, emitió la Circular N°49 en la que instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°20.780 y N°20.899 relacionadas con los nuevos regímenes alternativos de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa.

2.2.1 Control de las rentas empresariales

Los contribuyentes obligados declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa sujetos a este régimen, para efectos de la aplicación de los impuestos finales - Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional - deben mantener el registro de dichas cantidades según lo señala el N°2 de la Letra B) del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a esa fecha.

Con la modificación legal vigente, este número considera en su letra a) el registro de rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional (en adelante RAI). El cambio más relevante relacionado con este registro es que, estas rentas afectas ahora nacen de una diferencia al término del ejercicio, entre el valor positivo del Capital Propio Tributario y, la suma de las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta y el capital efectivamente aportado con sus aumentos y disminuciones debidamente reajustadas. En el registro de la letra b) la diferencia entre la depreciación normal y acelerada (DDAN⁵) establecidas en los

⁵ Resolución Ex. N°130 de fecha 30 de diciembre de 2016, del Servicio de Impuestos Internos

números 5 y 5 bis del artículo 31 de la LIR; y en el registro de la letra c) se anotan las Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta.

Cabe hacer presente, que para las empresas que registren saldos positivos acumulados en el FUT, FUR, FUNT, retiros en exceso o FUF al 31.12.2016, aún se encuentran vigentes las normas transitorias de la letra a) del N°1 del literal I.- de la Ley N°20.780 modificada por la Ley N°20.899 de 2016.

No sufrió modificación, la regla general respecto de la imputación de los retiros, remesas o distribuciones que definen su situación tributaria en la fecha en que se realizan, en orden cronológico, comenzando por los saldos determinados al término de ejercicio comercial anterior debidamente reajustados, de las rentas o cantidades afectas al impuesto global complementario o adicional del registro a), siguiendo luego por las anotadas en el registro establecido en la letra b), y finalmente por las registradas en el registro de la letra c), en cuyo caso, se comenzará por las rentas exentas y luego por los ingresos no constitutivos de renta. Los saldos así calculados se deberán reajustar hasta la fecha del próximo retiro, remesa o distribución, y si ello no sucediere, hasta el 31 de diciembre del ejercicio.

2.2.2 Tratamiento general del crédito por impuesto de primera categoría

De acuerdo con el cambio normativo, este registro se encuentra consagrado en la letra d) del N°2 y en él se señala que la empresa debe mantener el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56, número 3), y 63, a que tienen derecho

los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectas a los impuestos global complementario o adicional, cuando hubiere correspondido.

Este registro debe contener por separado los créditos que tengan la obligación de restituir el 35% referido en los artículos 56, número 3), y 63, y también aquellos cuya restitución no sea procedente. Se mantiene vigente la lógica de que, las imputaciones por los créditos utilizados (con y/o sin restitución) deben rebajarse según su naturaleza, y aplicando la metodología señalada en el inciso 5° del N°3, corrigiendo el legislador en esta oportunidad la definición al agregar una coma (,) cuando señala "..., será la que resulte de dividir la tasa del impuesto de primera categoría vigente al inicio del ejercicio del retiro, remesa o distribución, según corresponda, por cien, menos la tasa del citado tributo, todo ello expresado en porcentaje⁶.". Por lo tanto, dicho saldo acumulado de créditos contiene los saldos del ejercicio inmediatamente anterior y la suma de los percibidos durante el ejercicio, con y sin la obligación de restituir. En todo caso el crédito corresponderá al monto menor, entre del monto total del impuesto de primera categoría disponible en el SAC y la tasa calculada de la forma antes descrita. Cabe destacar que el orden de imputación de los créditos será siempre comenzando con el IDPC no sujeto a restitución y finalmente con aquellos que tienen dicha obligación, es decir, primero las registradas en el numeral i y luego las del numeral ii, de la letra d) del artículo en análisis.

⁶ Letra a), del N°10), del artículo 1°, en concordancia del artículo cuarto de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley N°20.780

2.2.3 Situación tributaria de utilidades acumuladas en el registro FUT

Conforme a lo dispuesto en el numeral ii) de la letra c), del N°1 del numeral I.- de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, modificada por la Ley N°20.899, cuando las empresas, comunidades o sociedades acogidas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, con ocasión de la imputación de retiros, remesas o distribuciones hayan agotado los saldos iniciales de FUF y REX, o estos fueran inexistentes, y el RAI tuviera un saldo mayor o igual al STUT, se deberán imputar dichas cantidades a los saldos de las utilidades acumuladas en el registro FUT – hoy STUT – que mantenga al término del ejercicio comercial inmediatamente anterior, debidamente reajustados, sin considerar para ello la antigüedad y si tienen o no créditos asociados.

En relación con la tasa de crédito⁷ a asignar a dichos retiros, remesas o distribuciones, ésta se determinará anualmente y al inicio del ejercicio respectivo, dividiendo el saldo total de créditos del FUT, en adelante STC, por el saldo total de utilidades netas de impuesto y de gastos rechazados, ahora denominado STUT. La tasa así determinada se denominará Tasa efectiva de crédito de FUT, en adelante TEF, la que se considerará con 4 decimales, sin considerar redondeo y no podrá ser mayor a la tasa de impuesto de primera categoría vigente en el ejercicio.

⁷ Inciso segundo del literal ii), de la letra c), del N°1, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780

En el caso que aun quedaren retiros, remesas o distribuciones pendientes de definir su situación tributaria por haberse agotado dichos saldos, quedarán en calidad de provisorios (sólo para efectos tributarios) hasta el término del ejercicio comercial respectivo a la espera del resultado tributario del mismo. Cabe mencionar que, para el cálculo del RAI al término del ejercicio, dichos retiros provisorios para efectos tributarios se deberán sumar debidamente actualizados al Capital Propio Tributario.

Si al final del ejercicio se determinara una renta líquida imponible insuficiente o pérdida tributaria, el excedente de retiros de todas formas tributará en el ejercicio, en cuyo caso, si el monto del total del SAC fuera cero, siempre existirá la posibilidad de pagar un IDPC en carácter de voluntario.

2.2.4 Cantidades recibidas por contribuyentes de Impuesto de primera categoría.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones sean recibidos por contribuyentes de la primera categoría sujetos al régimen de imputación parcial de créditos, dichas sumas no formarán parte de la renta líquida imponible del ejercicio, y en el control de rentas empresariales sólo se deberá anotar el crédito por impuesto de primera categoría de éstas, en el registro SAC según la naturaleza que corresponda.

Para este análisis se considerará sólo los retiros, remesas o distribuciones que en su origen fueron imputados a FUT, por lo que dichos créditos deben registrarse en el SAC antiguo, es decir, pasarán a formar parte del STC.

2.2.5 Fusión de empresas

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 1º del artículo 99 de la Ley N°18.046, de 1981 – Ley de Sociedades Anónimas – “la fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.”.

Si bien el artículo mencionado es parte de la Ley de Sociedades Anónimas, existen autores que señalan que dicho artículo está redactado en términos generales, por lo que, esta figura, también sería aplicable a otros tipos de sociedades. A su vez, el inciso 4º del artículo 64 no hace mención alguna a qué tipo de sociedades pueden utilizar esta forma de reorganización. El Servicio de Impuestos Internos en su oficio N°2.389, de 1997, hizo extensiva la normativa sobre fusión a todo tipo de sociedades, no limitándolo a las sociedades anónimas, ya que el artículo 14 vigente a esa fecha no hacía mención en cuanto al tipo de sociedades, aún más, incluyendo al principio de libertad contractual y a la autonomía de la voluntad.

Sólo para clarificar aún más este concepto, mencionaré brevemente los tipos de fusiones, a saber:

- a) Fusiones propias o por Ley:
 - i. Fusión por creación es aquella en que el activo y el pasivo de dos o más sociedades que se disuelven y se extinguen en el mismo acto, se aportan a una nueva sociedad que se

constituye simultáneamente, en la cual se incorporará la totalidad de los patrimonios y socios o accionistas de las sociedades que desaparecen.

ii. Fusión por incorporación es aquella que se produce cuando una o más sociedades son absorbidas por una sociedad ya existente, quien mantiene su personalidad jurídica y a la cual se incorporará la totalidad de los patrimonios y socios o accionistas de las sociedades que desaparecen.

b) Fusión impropia es aquella en que se reúne, en una sola persona, el cien por ciento de los derechos o acciones de una sociedad, produciéndose la disolución de esta última por el solo ministerio de la ley.

c) Fusión inversa es la que se presenta cuando una sociedad adquiere el cien por ciento de la participación de las sociedades que la conforman.

Para la fusión por creación es requisito esencial la constitución de una nueva sociedad que cumpla con todas las formalidades propias de dicho acto de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 3º, 4º y 5º de la Ley N°18.046, así como constar en la misma escritura el acuerdo de disolución de las sociedades respectivas.

En el caso de la fusión por incorporación, sólo se deberá reformar los estatutos de la sociedad existente, mediante el aumento de capital, el cual será enterado con los patrimonios de las sociedades que son absorbidas.

En todos los casos mencionados, es importante destacar que, como consecuencia de la fusión, en el caso de las sociedades de personas, se incorporarán todos los socios de las sociedades que desaparecen, para lo cual se deberá establecer la relación porcentual de cada uno de ellos y quedar establecido en la escritura de fusión. Cuando se trate de sociedades anónimas, al establecer el nuevo capital de la sociedad que se crea o continúa, es necesario que esta última realice una emisión de acciones, equivalente a la relación de canje entre el número de acciones que ella debe emitir con relación a las acciones de las sociedades que desaparecen.

La fusión entendida como un acuerdo de carácter contractual se materializa en la fecha de la escritura pública en la que consta dicho acto, considerando los efectos retroactivos que consagra el inciso segundo del artículo 350 del Código de Comercio donde indica que, en general, toda reforma, ampliación o modificación del contrato, serán reducidas a escritura pública con las solemnidades – publicación e inscripción en el Registro de Comercio – indicadas en el artículo 354 del mismo cuerpo legal. La ley N°19.499, de 1997, que introdujo modificaciones a dicho cuerpo legal, incorporando el artículo 355 A, establece que la finalidad fue precisar la fecha en que se debía entender por constituida o modificada una sociedad, siempre que se cumpliera con las solemnidades legales exigidas.

2.2.5.1 Efectos tributarios de las fusiones

Como se indicó anteriormente, para efectos de reorganización, y más precisamente en el caso de la fusión, las modificaciones introducidas básicamente cambiaron los registros de cada régimen, quedando el N°3 de letra D) del Artículo

14 de la Ley de Impuesto a la Renta, haciendo mención a los registros señalados en las letras a), b), c) y d) del N°2 de la letra B) de este artículo.

En la fusión de empresas acogidas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, se mantiene el plazo en el mismo régimen hasta completar los 5 años comerciales contado desde su incorporación o creación. Luego de cumplido este plazo, la empresa absorbente puede optar por acogerse al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas en los incisos segundo al sexto de dicho artículo.

La empresa o sociedad continuadora deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a), b), c) y d) del N°2 de la letra B) de este artículo. Además, las empresas fusionadas se afectan con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro según el N°2 del artículo 38 bis de la LIR, conforme a lo dispuesto en la citada letra B), y demás normas legales.

Así las cosas, cuando las empresas absorbidas posean utilidades acumuladas en el FUT, FUF y FUNT, ahora STUT, FUF y REX, y SAC, retiros en exceso o FUR, dichos registros deben entenderse reinvertidos en la absorbente o la que se crea, y seguir el orden de imputación señalado anteriormente.

2.2.5.2 Efectos tributarios de la fusión por absorción a contar del año comercial 2017 en adelante

- a) Cuando una empresa 14 A) absorbe a una B), la absorbida debe hacer lo siguiente:

- i) Balance y determinación de renta líquida imponible a la fecha de fusión.
 - ii) Pagos de impuestos corporativos dentro de los dos meses siguientes.
 - iii) Término de giro, aplicando N°2 del artículo 38 bis de la LIR
 - iv) Pagar impuestos finales
- b) Cuando una empresa 14 B) absorbe a una A), la absorbida debe hacer lo siguiente:
- i) Balance y determinación de renta líquida imponible a la fecha de fusión
 - ii) Pagos de impuestos corporativos dentro de los dos meses siguientes.
 - iii) Término de giro. No aplica N°2 del artículo 38 bis de la LIR

La absorbente debe anotar en sus registros, las rentas atribuidas propias en el registro REX y créditos de la 14 A) en el SAC que corresponda.

2.2.5.3 Efectos tributarios de la fusión por creación a contar del año comercial 2017 en adelante

- a) Las sociedades que desaparecen deben hacer lo siguiente:
- i) Balance y determinación de renta líquida imponible a la fecha de fusión
 - ii) Pagos de impuestos corporativos dentro de los dos meses siguientes.

- iii) Término de giro, aplicando el N°2 del artículo 38 bis de la LIR
- b) La sociedad que se crea puede elegir el régimen tributario 14 A) o 14 B), manteniendo los registros que correspondan.

3. DESARROLLO DEL CONTENIDO

Según el análisis realizado, la mejor forma de demostrar los efectos tributarios de la hipótesis formulada es a través del desarrollo de casos prácticos. Para ello, en primer lugar, es necesario establecer algunos supuestos que permitan un ambiente teórico controlado, es decir, se deberán aislar algunas variables tributarias que pudieren influir en el resultado y claridad de la demostración.

Para definir una postura frente a esta problemática y establecer la validez o nulidad de la hipótesis formulada, los casos serán desarrollados, en primer lugar, con estricto apego a la norma tributaria vigente, y en segundo lugar mediante la aplicación de una interpretación de la autoridad administrativa de reciente data.

El desarrollo abarcará las siguientes situaciones:

- a) Retiros o dividendos percibidos desde una filial – que también se encuentra acogida al régimen del artículo 14 letra B) de la LIR – que en su origen fueron imputados a utilidades generadas hasta el 31.12.2016, y que fueron distribuidos a los dueños o accionistas de la sociedad receptora en el mismo ejercicio comercial. Por no ser relevantes para el análisis no se considera el registro DDAN ni REX.
- b) Fusión por absorción de una empresa acogida a las normas del régimen de la letra B) que mantiene utilidades generadas al 31.12.2016.

3.1 Análisis de casos según aplicación de la ley

3.1.1 Caso N°1 sobre Retiros, remesas o dividendos recibidos.

Antecedentes: Contribuyente acogido al régimen del artículo 14 letra B) de la LIR que, al 01.01.2017 no presenta saldos de RAI, DDAN, REX, SAC ni STUT. Renta líquida imponible determinada al 31.12.2017 es igual a cero. En el mes de diciembre recibe una distribución de \$800 imputadas al STUT, con crédito según tasa TEF 18,35%. Dichos flujos son distribuidos a sus propietarios en el mismo mes.

DESARROLLO						
I. Control de rentas empresariales						
Detalle	CONTROL	RAI	SAC			
			A contar 2017		Hasta 2016	
			0,342281	0,000000		
			Sin restitución	Con restitución	STC	STUT
Remanente ejercicio anterior.....	0	0			0	0
Más: Reajuste CI / Fecha de distribución 0,0%	0	0			0	0
Remanente reajustado.....	0	0			0	0
Menos: retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria) 800						
Subtotal.....	0	0	0	0	0	0
Más: Reajuste Fecha de Distribución / Diciembre 1,90%	0	0			0	0
Saldo remanente anterior.....	0	0	0	0	0	0
Rentas del ejercicio						
Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....	0	0				
Rentas afectas del ejercicio.....	800	800				
Créditos del ejercicio						
Crédito por IDPC sobre RLI.....				0		
Crédito por IDPC sobre dividendo Soc PP. 800 x 0,1835					147	800
Remanente antes de Imputación de retiro	800	800	0	0	147	800
Menos: Retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)	-800	-800			0	-800
Remanentes ejercicio siguiente.....	0	0	0	0	147	0
II. Determinación obligación tributaria de la empresa						
			\$		\$	
(+) Impuesto de primera categoría sobre RLI del ejercicio.....			0	25,5%	0	
(+) Impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR.....			0	40,0%	0	
(=) Resultado liquidación de impuestos F22.....					0	
III. Determinación de rentas afectas						
					\$	
(+) Capital propio tributario.....					1.000	
(-) REX.....					0	
(-) Aportes de los dueños.....					-200	
(=) Rentas afectas del ejercicio.....					800	
IV. Situación tributaria de los retiros						
	Afectos IGC o IA	Históric	Factor	Actualizado:	Crédito sin restitución	
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)	800	1,000	800	0		
Totales.....	800		800	0		
V. Determinación nueva tasa TEF a contar del 01.01.2018						
STC.....	147					
STUT.....	0					
						#1DIV/0!

3.1.2 Caso N°2 sobre Retiros, remesas o dividendos recibidos.

Antecedentes: Contribuyente acogido al régimen del artículo 14 letra B) de la LIR que, al 01.01.2017 no presenta saldos de RAI, DDAN, REX ni SAC nuevo. Presenta STUT con tasa TEF 10%. Renta líquida imponible determinada al 31.12.2017 es igual a cero. Participa en otra empresa acogida al mismo régimen tributario y, en el mes de diciembre percibe de ella una distribución de \$800 imputadas al STUT, con crédito según tasa TEF 18,35%. Dichos flujos son distribuidos a sus propietarios en el mismo mes.

DESARROLLO						
I. Control de rentas empresariales						
Detalle	CONTROL	RAI	SAC			
			A contar 2017		Hasta 2016	
			0,342281		0,100000	
			Sin restitución	Con restitución	STC	STUT
Remanente ejercicio anterior.....	0	0			100	1.000
Más: Reajuste CI / Fecha de distribución 0,0%	0	0			0	0
Remanente reajustado.....	0	0			100	1.000
Menos: retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria) 1.800						
Subtotal.....	0	0	0	0	0	0
Más: Reajuste Fecha de Distribución / Diciembre 1,90%	0	0			0	0
Saldo remanente anterior.....	0	0	0	0	0	0
Rentas del ejercicio						
Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....	0	0				
Rentas afectas del ejercicio.....	1.800	1.800				
Créditos del ejercicio						
Crédito por IDPC sobre RLI.....				0		
Crédito por IDPC sobre dividendo Soc PP., 800 x 0,1835					147	800
Remanente antes de Imputación de retiro	1.800	1.800	0	0	247	1.800
Menos: Retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)	-1.800	-1.800			-180	-1.800
Remanentes ejercicio siguiente.....	0	0	0	0	67	0
II. Determinación obligación tributaria de la empresa						
				\$	\$	
(+) Impuesto de primera categoría sobre RLI del ejercicio.....				0	25,5%	0
(+) Impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR.....				0	40,0%	0
(=) Resultado liquidación de impuestos F22.....						0
III. Determinación de rentas afectas						
					\$	
(+) Capital propio tributario.....					2.000	
(-) REX.....					0	
(-) Aportes de los dueños.....					-200	
(=) Rentas afectas del ejercicio.....					1.800	
IV. Situación tributaria de los retiros						
	Afectos IGC o IA	Históricc	Factor	Actualizado:	Crédito sin restitución	
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)		1.800	1	1.800	180	
Totales.....		1.800		1.800	180	
V. Determinación nueva tasa TEF a contar del 01.01.2018						
STC.....		67		=	#iDIV/0!	
STUT.....		0				

3.1.3 Caso N°3 sobre Retiros, remesas o dividendos recibidos.

Antecedentes: Contribuyente acogido al régimen del artículo 14 letra B) de la LIR que, al 01.01.2017 no presenta saldos de RAI, DDAN, REX ni SAC nuevo. Presenta STUT con tasa TEF 24%. Renta Líquida Imponible determinada al 31.12.2017 es igual a cero. Participa en otra empresa acogida al mismo régimen tributario y, en el mes de diciembre percibe de ella una distribución de \$800 imputadas al STUT, con crédito según tasa TEF 18,35%. Dichos flujos son distribuidos a sus propietarios en el mismo mes.

DESARROLLO						
I. Control de rentas empresariales						
Detalle	CONTROL	RAI	SAC			
			A contar 2017		Hasta 2016	
			0,342281		0,240000	
			Sin restitución	Con restitución	STC	STUT
Remanente ejercicio anterior.....	0	0			240	1.000
Más: Reajuste CI / Fecha de distribución 0,0%	0	0			0	0
Remanente reajustado.....	0	0			240	1.000
Menos: retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria) 1.800						
Subtotal.....	0	0	0	0	0	0
Más: Reajuste Fecha de Distribución / Diciembre 1,90%	0	0			0	0
Saldo remanente anterior.....	0	0	0	0	0	0
Rentas del ejercicio						
Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....	0	0				
Rentas afectas del ejercicio.....	1.800	1.800				
Créditos del ejercicio						
Crédito por IDPC sobre RLI.....				0		
Crédito por IDPC sobre dividendo Soc PP.. 800 x 0,1835					147	800
Remanente antes de Imputación de retiro	1.800	1.800	0	0	387	1.800
Menos: Retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)	-1.800	-1.800			-387	-1.800
Remanentes ejercicio siguiente.....	0	0	0	0	0	0
II. Determinación obligación tributaria de la empresa						
			\$		\$	
(+) Impuesto de primera categoría sobre RLI del ejercicio.....			0	25,5%	0	
(+) Impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR.....			0	40,0%	0	
(=) Resultado liquidación de impuestos F22.....					0	
III. Determinación de rentas afectas						
					\$	
(+) Capital propio tributario.....					2.000	
(-) REX.....					0	
(-) Aportes de los dueños.....					-200	
(=) Rentas afectas del ejercicio.....					1.800	
IV. Situación tributaria de los retiros						
	Afectos IGC o IA	Histórico	Factor	Actualizado:	Crédito sin restitución	
	01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)	1.800	1	1.800	387	
	Totales.....	1.800		1.800	387	
V. Determinación nueva tasa TEF a contar del 01.01.2018						
STC.....	0		=	#DIV/0!		
STUT.....	0					

3.2 Comentarios de casos según aplicación de la ley.

A manera de resúmen de los tres casos analizados a la luz de la ley, podemos constatar un manifiesto error del legislador al no considerar estas situaciones cuales son: No presentar SAC anterior, y que la tasa TEF calculada en el periodo anterior sea notoriamente inferior o superior a la tasa TEF que traigan los retiros o dividendos percibidos. Dicho descuido provoca la inconsistencia en el registro tributario SAC vinculado al STUT con las siguientes variaciones. A saber:

Caso N°1: Se observa que, pese a que los dividendos recibidos y que se distribuyen en el mismo periodo traen aparejado un crédito por Impuesto de Primera Categoría con tasa TEF equivalente a un 18,35%, el contribuyente no puede asignarlo, ya que la norma indica que dicho crédito debe ser asignado con su tasa TEF propia determinada al 31 de diciembre del año comercial anterior, que en este caso es cero. Así entonces, queda de manifiesto que los flujos ya no están en la empresa, que el registro SAC queda con saldo positivo y el STUT queda con saldo cero. El contribuyente final que perciba dichos retiros no podrá impetrar crédito alguno.

Caso N°2: En este caso, el contribuyente presenta un STUT al inicio del ejercicio con una TEF propia de 10%, como los dividendos recibidos y que se distribuyen en el mismo periodo traen un crédito por Impuesto de Primera Categoría con tasa TEF equivalente a un 18,35%, puede asignar crédito sólo con tasa 10%, ya que la norma indica que dicho crédito debe ser asignado con la tasa TEF determinada al 31 de diciembre del año comercial anterior. Igualmente resulta evidente que los flujos ya no están en la empresa, que el registro SAC queda con saldo positivo de

\$67 y el STUT queda con saldo cero. La empresa entonces sólo podrá certificar un crédito por impuesto de primera categoría equivalente a la suma de \$180. Al igual que en el caso N°1, el que un contribuyente no pueda utilizar un crédito implica un perjuicio, al menos en ese periodo.

Caso N°3: En este caso, el contribuyente presenta un STUT al inicio del ejercicio con una TEF propia de 24%, como los dividendos recibidos y que se distribuyen en el mismo periodo traen un crédito por Impuesto de Primera Categoría con tasa TEF equivalente a un 18,35%, debería asignar crédito con tasa 24%, ya que la norma indica que dicho crédito debe ser asignado con la tasa TEF determinada al 31 de diciembre del año comercial anterior. Al igual que en los dos casos anteriores los flujos salieron de la empresa, el registro SAC quedaría con saldo negativo de \$45 y el STUT queda con saldo cero. Sin embargo, como la norma establece que según este procedimiento, la tasa de crédito no podrá exceder aquella que se determine conforme al N°3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que para el año comercial 2017 equivale a 34,2281%, a su vez señala que el monto de crédito determinado según la tasa descrita no podrá exceder de los créditos efectivamente acumulados en el registro SAC, el saldo del registro es cero.

3.3 Análisis de Jurisprudencia administrativa

Uno o varios contribuyentes consultan⁸ a la autoridad tributaria la misma problemática planteada en este trabajo, a lo cual ésta responde señalando como

⁸ Oficio ORD. N°471 de fecha 5 de marzo de 2018

principal fundamento el Mensaje Presidencial que, con el objeto de simplificar el crédito contra los impuestos finales, señala “También, si es el caso, podrán imputar tales créditos provenientes del FUT. Se asignarán en primer término los créditos que se obtengan a contar del 1° de enero de 2017 y luego aquellos provenientes del FUT. En este último caso, se asignarán en función de una tasa promedio que se determinará anualmente dividiendo los créditos totales acumulados, por las utilidades del FUT.”. Considera posible sostener, bajo pretexto de resguardar el fin previsto por el legislador, cual es la simplificación del sistema tributario, que la tasa TEF determinada anualmente y que el legislador instruyó en términos imperativos sea calculada al final del ejercicio – que por mandato legal servirá para asignar el crédito por impuesto de primera categoría a los retiros o distribuciones imputadas al registro STUT que se efectúen en el ejercicio comercial inmediatamente siguiente – también podrá ser utilizada para asignar el crédito respectivo a los retiros o distribuciones que hayan quedado en calidad de provisorios para fines tributarios, en el mismo ejercicio comercial.

Para mayor claridad, se ejemplificará con tres casos, cómo procedería la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, utilizando los mismos datos de los casos N°1, N°2 y N°3, anteriores. A saber:

3.3.1 Ejemplo Consulta N°1:

Situación: TEF anterior 0%

En el punto IV se observa que la oportunidad de determinación de la tasa TEF no guarda relación a lo instruido en la norma legal.

DESARROLLO						
I. Control de rentas empresariales						
Detalle	CONTROL	RAI	SAC			
			A contar 2017		Hasta 2016	
			0,342281		0,000000	
			Sin restitución	Con restitución	STC	STUT
Remanente ejercicio anterior.....	0	0			0	0
Más: Reajuste CI / Fecha de distribución 0,0%	0	0			0	0
Remanente reajustado.....	0	0			0	0
Menos: retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria) 800						
Subtotal.....	0	0	0	0	0	0
Más: Reajuste Fecha de Distribución / Diciembre 1,90%	0	0			0	0
Saldo remanente anterior.....	0	0	0	0	0	0
Rentas del ejercicio						
Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....	0	0				
Rentas afectas del ejercicio.....	800	800				
Créditos del ejercicio						
Crédito por IDPC sobre RLI.....				0		
Crédito por IDPC sobre dividendo Soc PP. 800 x 0,1835					147	800
Remanente antes de Imputación de retiro	800	800	0	0	147	800
Menos: Retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)	-800	-800			-147	-800
Remanentes ejercicio siguiente.....	0	0	0	0	0	0
II. Determinación obligación tributaria de la empresa						
			\$		\$	
(+) Impuesto de primera categoría sobre RLI del ejercicio.....			0	25,5%	0	
(+) Impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR.....			0	40,0%	0	
(=) Resultado liquidación de impuestos F22.....					0	
III. Determinación de rentas afectas						
					\$	
(+) Capital propio tributario.....					1.000	
(-) REX.....					0	
(-) Aportes de los dueños.....					-200	
(=) Rentas afectas del ejercicio.....					800	
IV. Determinación de tasa TEF(*)						
STC.....	147		=	0,183750		
STUT.....	800					
V. Situación tributaria de los retiros						
Afectos IGC o IA	Histórico	Factor	Actualizados	Crédito sin restitución		
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)	800	1	800	147		
Totales.....	800		800	147		

3.3.2 Ejemplo Consulta N°2

Situación: TEF anterior menor a la TEF de retiros o distribuciones recibidas.

En el punto IV se observa que la oportunidad de determinación de la tasa TEF no guarda relación a lo instruido en la norma legal.

DESARROLLO						
I. Control de rentas empresariales						
Detalle	CONTROL	RAI	SAC			
			A contar 2017		Hasta 2016	
			0,342281		0,111000	
			Sin restitución	Con restitución	STC	STUT
Remanente ejercicio anterior.....	0	0			111	1.000
Más: Reajuste CI / Fecha de distribución 0,0%	0	0			0	0
Remanente reajustado.....	0	0			111	1.000
Menos: retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria) 1.800						
Subtotal.....	0	0	0	0	0	0
Más: Reajuste Fecha de Distribución / Diciembre 1,90%	0	0			0	0
Saldo remanente anterior.....	0	0	0	0	0	0
Rentas del ejercicio						
Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....	0	0				
Rentas afectas del ejercicio.....	1.800	1.800				
Créditos del ejercicio						
Crédito por IDPC sobre RLI.....				0		
Crédito por IDPC sobre dividendo Soc I 800 x 0,1835					147	800
Remanente antes de Imputación de retiro	1.800	1.800	0	0	258	1.800
Menos: Retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)	-1.800	-1.800			-258	-1.800
Remanentes ejercicio siguiente.....	0	0	0	0	0	0
II. Determinación obligación tributaria de la empresa						
			\$		\$	
(+) Impuesto de primera categoría sobre RLI del ejercicio.....			0	25,5%	0	
(+) Impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR.....			0	40,0%	0	
(=) Resultado liquidación de impuestos F22.....					<u>0</u>	
III. Determinación de rentas afectas						
					\$	
(+) Capital propio tributario.....					2.000	
(-) REX.....					0	
(-) Aportes de los dueños.....					-200	
(=) Rentas afectas del ejercicio.....					<u>1.800</u>	
IV. Determinación de tasa TEF(*)						
STC.....	258		=	0,143333		
STUT.....	1.800					
V. Situación tributaria de los retiros						
	Afectos IGC o IA	Histórico	Factor	Actualizado:	sin restitución	
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)		1.800	1	1.800	258	
Totales.....		1.800		1.800	258	

3.3.3 Ejemplo Consulta N°3

Situación: TEF anterior mayor a la TEF de retiros o distribuciones recibidas.

En el punto IV se observa que la oportunidad de determinación de la tasa TEF no guarda relación a lo instruido en la norma legal.

DESARROLLO						
I. Control de rentas empresariales						
Detalle	CONTROL	RAI	SAC			
			A contar 2017		Hasta 2016	
			0,342281		0,240000	
			Sin restitución	Con restitución	STC	STUT
Remanente ejercicio anterior.....	0	0			240	1.000
Más: Reajuste CI / Fecha de distribución 0,0%	0	0			0	0
Remanente reajustado.....	0	0			240	1.000
Menos: retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria) 1.800						
Subtotal.....	0	0	0	0	0	0
Más: Reajuste Fecha de Distribución / Diciembre 1,90%	0	0			0	0
Saldo remanente anterior.....	0	0	0	0	0	0
Rentas del ejercicio						
Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....	0	0				
Rentas afectas del ejercicio.....	1.800	1.800				
Créditos del ejercicio						
Crédito por IDPC sobre RLI.....				0		
Crédito por IDPC sobre dividendo Soc PP 800 x 0,1835					147	800
Remanente antes de Imputación de retiro	1.800	1.800	0	0	387	1.800
Menos: Retiros						
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)	-1.800	-1.800			-387	-1.800
Remanentes ejercicio siguiente.....	0	0	0	0	0	0
II. Determinación obligación tributaria de la empresa						
(+) Impuesto de primera categoría sobre RLI del ejercicio.....			S	0	25,5%	S 0
(+) Impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR.....				0	40,0%	0
(=) Resultado liquidación de impuestos F22.....						0
III. Determinación de rentas afectas						
(+) Capital propio tributario.....						S 2.000
(-) REX.....						0
(-) Aportes de los dueños.....						-200
(=) Rentas afectas del ejercicio.....						1.800
IV. Determinación de tasa TEF(*)						
STC.....	387		=	0,215000		
STUT.....	1.800					
V. Situación tributaria de los retiros						
Afectos IGC o IA	Históricc	Factor	Actualizado	Crédito sin restitución		
01.12.17 Retiro / Distribución (Provisoria)	1.800	1	1.800	387		
Totales.....	1.800		1.800	387		

3.4 Comentarios de casos según la jurisprudencia administrativa

Como se ha visto en los ejemplos anteriores, la poca rigurosidad del legislador al momento de la redacción y posterior dictación de la ley generó una distorsión en la asignación de los créditos por impuesto de primera categoría cuando son imputados al registro STUT.

Si bien, en la práctica, la solución planteada por la autoridad administrativa resuelve el problema a los contribuyentes, esta interpretación evidentemente excede las facultades legales de dicho órgano fiscal, toda vez que modifica norma expresa del cuerpo normativo, cambiando la oportunidad de la utilización del crédito asignado según la tasa TEF, es decir, que se calcularía a la fecha de cierre del ejercicio, y para algunos contribuyentes su utilización sería en el mismo ejercicio.

Soluciones o interpretaciones de este tipo no son nuevas en la historia del Servicio de Impuestos Internos, ya que en otras ocasiones también ha salvado imperfecciones legales similares al establecer criterios que claramente se encuentran fuera de su mandato legal.

El ejecutivo por su parte, es el actor principal y es quien está llamado a solucionar los eventuales errores que pudiese tener una ley, vía otras iniciativas legales, pero considerando todas las prioridades políticas y económicas, sumado a una eventual nueva reforma tributaria probablemente no se considere resolver en el corto plazo.

Por su parte, los contribuyentes, con el afán de no ser “molestados” por el Servicio, prefieren la inmediatez de este tipo de soluciones, a generar instancias que busquen una solución legal a los distintos casos que se dan en la práctica, por lo que normas administrativas que modifiquen o creen preceptos legales están lejos de terminar.

3.5 Efectos tributarios en las fusiones

Al respecto, el N°3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, señala que la empresa absorbente deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas al momento de la fusión o absorción en los registros de la o las empresas absorbidas.

En los hechos, los registros se entienden traspasados a la absorbente según lo señala el inciso tercero del literal iii) de la letra b) del N°1 del literal I.- del artículo 3° Transitorio de la Ley N°20.780 modificada por la Ley N°20.899.

Dicha norma indica que la determinación del STUT se determinará “al término de cada año comercial, con las utilidades, créditos e incrementos provenientes del Fondo de Utilidades Tributables que deban mantener y controlar con motivo de una conversión, división o fusión de empresas efectuadas a partir del 1 de enero de 2017”. Además, específicamente señala que para las empresas acogidas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, con las utilidades, créditos e incrementos que provengan del FUT correspondientes a retiros, dividendos o participaciones que se perciban desde otras empresas o sociedades a partir de la misma fecha, por lo que en los hechos, para efectos del STUT, esta

forma de reorganización no tiene otro efecto diferente a lo que sería un retiro o distribución recibido, salvo que debe efectuarse en la fecha en que se entienda realizada la fusión.

Lamentablemente, el legislador tampoco consideró la distorsión que generaría en el control de las rentas empresariales ni sus efectos a los contribuyentes finales.

4. CONCLUSIÓN

Según el análisis normativo realizado precedentemente, la demostración práctica a través de ejemplos y el estudio de la propia interpretación administrativa emanada de la autoridad fiscalizadora, me permite concluir que la hipótesis de que la oportunidad en que se determina la tasa TEF, para empresas acogidas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, generaría inconsistencias en la manera de asignar los créditos por impuesto de primera categoría generados hasta el 31.12.2016 a los retiros, remesas o distribuciones realizados en un año comercial, en el caso que la sociedad en el mismo ejercicio haya absorbido a otra sociedad (fusión por absorción) o recibido retiros o dividendos de terceros con créditos imputados al SAC acumulado hasta el 31.12.2016 de quien las distribuye, es VÁLIDA.

El aporte principal de este trabajo es que permite evidenciar de manera categórica que la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, respecto del tema planteado, ha excedido sus atribuciones legales llegando modificar elementos del cuerpo normativo – lo que en otras palabras sería legislar – provocando indiscutibles distorsiones en los efectos tributarios para algunos de los contribuyentes, siendo que la norma es una sola.

Aparte de lo anterior, otro aporte pretendido es dar a conocer que en el caso de las fusiones, la norma tampoco hace mención a que la tasa TEF debe recalcularse en la fecha de la reorganización, sino que sólo se limita a señalar que

con dichos registros se deberá calcular la tasa en comento al 31 de diciembre del ejercicio en que se materialice la fusión para ser utilizada en la asignación de créditos por retiros o distribuciones imputadas al STUT a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente. Esto es un tema de la mayor relevancia por lo que las empresas en esta situación deberán considerar en su análisis tributario la distorsión comentada, como un elemento más dentro de las eventuales contingencias tributarias que se pudieran presentar.

La interpretación que sostiene la autoridad administrativa no da certeza jurídica a todos los actores de la sociedad inmersos en esta área del quehacer jurídico, ya que no basta sólo el entendimiento racional que hagan las autoridades ni contribuyentes, de aspectos tan relevantes y sensibles para la economía, como lo son los créditos fiscales.

Finalmente, es indiscutible que la única solución a esta problemática pasa por una modificación legal, por existir norma expresa al respecto.

5. BIBLIOGRAFÍA

Biblioteca del Congreso Nacional. (s.f.). Obtenido de Historia de la Ley N° 20.780:
<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>

Ugalde, A. F. (2012). *Reorganización Empresarial*. Santiago: AbeledoPerrot.

Servicio de Impuestos Internos. (14 de Julio de 2016). *Circular N°49*. Obtenido de
www.sii.cl: http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2016/circu49.pdf

Servicio de Impuestos Internos. (23 de Julio de 2015). *Circular N°67*. Recuperado el 26 de
Julio de 2015, de www.sii.cl.

Biblioteca del Congreso Nacional. (4 de Enero de 2018). *Biblioteca del Congreso Nacional*.
Recuperado el 4 de Enero de 2018, de www.leychile.cl:
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368>

Servicio de Impuestos Internos. (5 de Marzo de 2018). *www.sii.cl*. Obtenido de Servicio de
Impuestos Internos:
[http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impues
to_renta/2018/ja471.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja471.htm)