



**INCONSISTENCIAS EN NORMAS DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA
RENTA QUE REGULAN EL CÁLCULO DE LA TEF EN SOCIEDADES
ACÓGIDAS AL RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 LETRA B) FRENTE A
DIVIDENDOS PERCIBIDOS**

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

**Alumno: José Ricardo Cuevas Sepúlveda
Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde**

Santiago, Marzo 2018

ÍNDICE

| CAPÍTULO | PÁGINA |
|---|----------|
| 1. INTRODUCCIÓN..... | 1 |
| 1.1. PLANTEAMIENTO | |
| 1.1.1. Planteamiento del problema..... | 3 |
| 1.1.2. Hipótesis | 5 |
| 1.1.3. Objetivos..... | 5 |
| 1.1.4. Metodología a desarrollar..... | 6 |
| 2. MARCO TEÓRICO | |
| 2.1. Evolución del sistema tributario en Chile..... | 7 |
| 2.1.1. Régimen vigente al 31.12.1983..... | 7 |
| 2.1.2. Ley 18.293 de 31 de enero de 1984..... | 8 |
| 2.1.3. Ley 18.489 de 4 de enero 1986..... | 9 |
| 2.1.4. Ley 18.775 de 14 de enero 1989..... | 9 |
| 2.1.5. Ley 18.985 de 28 de junio 1990..... | 10 |
| 2.1.6. Ley 19.738 de 19 junio 2001..... | 10 |
| 2.1.7. Ley 20.630 de 27 de septiembre 2012..... | 11 |
| 2.1.8. Ley 20.780 de 29 septiembre 2014..... | 11 |
| 2.2. Registros considerados en la LIR vigentes hasta el 31.12.2016..... | 12 |
| 2.2.1. Control de las utilidades..... | 12 |
| 2.2.2. Control de los créditos e incrementos..... | 13 |

ÍNDICE

| CAPÍTULO | PÁGINA |
|---|--------|
| 2.3. Concepto de renta..... | 13 |
| 2.3.1. Concepto de renta en la Ley sobre impuesto a la renta..... | 14 |
| 2.3.2. Otros conceptos de renta en el DL 824..... | 15 |
| 2.4. Nuevos regímenes tributarios..... | 15 |
| 2.5. Régimen de renta atribuida..... | 16 |
| 2.5.1. Determinación de la renta a atribuir..... | 16 |
| 2.5.2. Método de atribución de las rentas..... | 17 |
| 2.5.3. Tributación a nivel de los comuneros, socios o accionistas..... | 18 |
| 2.5.4. Control y registros de las rentas en régimen de renta atribuida..... | 18 |
| 2.5.5. Tratamiento tributario de utilidades acumuladas en los registros FUT, FUF, FUNT, FUR y retiros en exceso al 31.12.2016..... | 20 |
| 2.5.6. Orden de imputación de retiros, remesas y dividendos..... | 21 |
| 2.6. Régimen de imputación parcial de créditos..... | 22 |
| 2.6.1. Tributación a nivel de empresa y determinación de RLI..... | 23 |
| 2.6.2. Control y registros de las rentas en régimen de imputación parcial de crédito..... | 23 |
| 2.6.3. Tratamiento tributario de utilidades acumuladas en los registros FUT, FUF, FUNT, FUR y retiros en exceso al 31.12.2016..... | 25 |
| 2.6.4. Orden de imputación de retiros, remesas y dividendos..... | 27 |
| 2.6.5. Retiros o dividendos provisorios..... | 28 |

ÍNDICE

| CAPÍTULO | PÁGINA |
|---|---------------|
| 2.7. Tratamiento tributario de las utilidades..... | 28 |
| 2.8. Cálculo de la tasa de Créditos..... | 30 |
| 2.8.1. Para créditos generados a partir del 1° de enero de 2017..... | 30 |
| 2.8.2. Para créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016..... | 31 |
| 2.8.3. Para créditos contra impuestos finales generados hasta el 31/12/16 por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, por rentas gravadas en el extranjero..... | 31 |
| 2.9. Crédito por IDPC producto del pago voluntario del Impuesto..... | 32 |
| 3. DESARROLLO DEL CONTENIDO | |
| 3.1. Inconsistencias en normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que Regulan el cálculo de la TEF en sociedades acogidas al régimen del artículo 14 letra B) frente a dividendos percibidos..... | 33 |
| 3.2. Análisis de los problemas planteados | 34 |
| 3.3. Consideraciones del caso | 39 |
| 3.4. Propuesta de solución a problemas expuestos | 40 |
| 4. CONCLUSIONES | 42 |
| 5. BIBLIOGRAFÍA..... | 47 |

1. INTRODUCCIÓN

La Ley sobre Impuesto a la Renta está contenida en el Decreto Ley N°824, el que fue publicado en el Diario Oficial con fecha 31 de diciembre de 1974 y su última modificación se produce con las leyes 20.780 y 20.899, publicadas en el Diario Oficial con fecha 29 de septiembre de 2014 y 8 de febrero de 2016, respectivamente.

Conforme a dicha ley, nuestro régimen de tributación a las rentas corresponde a un sistema perfectamente integrado, esto es, el impuesto a la renta pagado por la empresa sirve en un 100% como crédito contra los impuestos finales de los dueños, socios o accionistas, sea este, Impuesto Global Complementario en el caso de contribuyentes con residencia en Chile o Impuesto Adicional para contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile (Yañez, 2013, p.9 reporte tributario mayo).

Es importante destacar, que, hasta el 31 de diciembre de 2016, los dueños de las empresas pagaban impuestos solo por las utilidades percibidas, lo que les permitiría postergar indefinidamente el pago del impuesto global complementario y el impuesto adicional. La postergación de los impuestos finales por utilidades no retiradas o distribuidas y algunos regímenes especiales de tributación se han desviado sustancialmente de sus objetivos iniciales y se han convertido en fuentes de elusión y evasión.

En la búsqueda del mejoramiento del sistema tributario se han promulgado en los últimos años, tres leyes enfocadas a disminuir las erosiones tributarias para obtener un sistema óptimo que cumpla con los objetivos de equidad en la distribución de los ingresos, suficiencia para hacer frente a los gastos en que debe incurrir el Estado, simpleza de la ley que permita una adecuada comprensión y certeza de las normas que amparan el sistema tributario.

La primera de ellas es la Ley 20.630 publicada en septiembre de 2012, que perfecciona la legislación tributaria y tiene como objetivo principal el aumentar la recaudación fiscal para financiar una reforma educacional.

En abril de 2014 la presidenta de la República Michelle Bachelet envía al parlamento un proyecto de ley de reforma tributaria que establecía un sistema de tributación sobre rentas atribuidas, aplicable a los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR, comuneros, socios y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa, incorporando bajo el concepto de rentas atribuidas, aquellas establecidas en el artículo 14 de dicho proyecto. De esta manera el proyecto de ley considera un aumento de la tasa del IDPC, tributación sobre base devengada y término del Fondo de Utilidades Tributables, ajustes a la tasa máxima marginal de los impuestos a las personas y ajustes a la tributación de las ganancias de capital.

Con fecha 29 de septiembre de 2014 fue publicada la Ley 20.780 sobre reforma tributaria, que constituye la mayor modificación que ha sufrido nuestro sistema tributario en las últimas tres décadas y a diferencia de la reforma del año 2012, ésta cambia el régimen de las rentas empresariales establecido en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, basado en los retiros o distribuciones de las utilidades tributarias imputadas al Fondo de Utilidades Tributables, por dos nuevos regímenes opcionales de renta efectiva con vigencia a partir del 1° de enero de 2017 y son el Régimen de renta atribuida (artículo 14 letra A) y el Régimen de imputación parcial de créditos (artículo 14 letra B).

Cada uno de estos regímenes de tributación incorpora nuevos registros y nuevos sistemas de imputación de las utilidades para contribuyentes con contabilidad completa y balance.

Una vez publicada la Ley 20.780 se observaron dificultades y problemas en su implementación, como consecuencia de su complejidad y aparición de costos asociados en su puesta en marcha y aplicación gradual¹, en la pequeña y mediana

¹ En el mensaje presidencial N°1436-363 de fecha 9 de diciembre de 2015 enviado por la Presidenta Michelle Bachelet a la Cámara de Diputados, cito textual “Esta gradualidad y participación ha llevado al Gobierno a la convicción de que en esta etapa de la implementación de la Reforma Tributaria, resulta pertinente volver sobre aquel principio que, de acuerdo a la experiencia nacional e internacional, permite cumplir de mejor forma los objetivos del sistema tributario al menor costo posible para el estado y los contribuyentes. Ese principio no es otro que el de simplicidad. La habitual complejidad del sistema tributario suele ser la causa del incumplimiento involuntario de las obligaciones de los contribuyentes, muchos de los cuales,

empresa lo que derivó en una tercera modificación legal, dando origen a la Ley 20.899, promulgada el 1° de febrero de 2016, conocida como la ley de simplificación del sistema de tributación a la Renta y perfección de otras disposiciones legales o “la reforma de la reforma”. Esta ley considera modificaciones a la ley sobre Impuesto a la Renta, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Código Tributario y a normas transitorias establecidas en la Ley 20.780 con vigencia algunas a partir del 1° de enero de 2016 y 1° de enero de 2017 otras.

Son estas disposiciones transitorias que norman el tratamiento tributario de los saldos existentes en el Fondo de Utilidades Tributables y sus registros anexos (FUR, FUF, FUNT) al 31 de diciembre de 2016 y su adecuación a los nuevos regímenes tributarios establecidos en el nuevo artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

1.1. PLANTEAMIENTO

1.1.1. Planteamiento del problema

Con la entrada en vigencia de la Ley 20.780 el Fondo de Utilidades Tributables no es necesario llevarlo en la forma como lo conocimos para el orden de las utilidades generadas a partir del 1° de enero de 2017, puesto que a partir de esta fecha queda asignado al último registro en el orden de imputación, lo que da una sensación de que en condiciones normales quedaría congelado. Pero la Ley 20.899 vino a establecer una simplificación de él y crea la tasa efectiva de créditos por impuesto de primera categoría (TEF) y el saldo total de utilidades tributables (STUT) con el fin de mantener por separado el control de las utilidades antiguas y sus respectivos créditos por impuestos de primera categoría.

En el régimen de renta atribuida (artículo 14, letra A), el saldo total de utilidades tributables estará compuesto por los saldos que se encontraban

especialmente en el segmento de pequeñas y medianas empresas, carecen de los recursos para contar con una oportuna y completa asesoría para tales fines.”

registrados en el Fondo de Utilidades Tributables que quedaron pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016, y de saldos de utilidades registrados a consecuencia de reorganizaciones empresariales.

Por su parte las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos (artículo 14, letra B), deberán incorporar en el saldo total de utilidades tributables, al término de cada ejercicio, las utilidades y créditos que perciban desde otras empresas a partir del 1° de enero de 2017 que hayan formado parte del saldo total de utilidades tributables de la empresa que distribuyó la utilidad.

De esta manera en el régimen de imputación parcial de créditos artículo, el saldo total de utilidades tributables estará compuesto por los saldos que se encontraban registrados en el Fondo de Utilidades Tributables de la sociedad, pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016, saldos de utilidades registrados a consecuencia de reorganizaciones empresariales y utilidades percibidas desde otras empresas acogidas al régimen de la letra A) o B) del artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la Renta con cargo a sus propios saldos totales de utilidades tributables.

Respecto a la Tasa Efectiva de Créditos (TEF) establecida para determinar la asignación de los créditos existentes en el Saldo Acumulado de Créditos (SAC) obtenidos a partir del año 2017 para ambos regímenes del nuevo artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se calculará al inicio del ejercicio dividiendo la tasa de impuesto de primera categoría vigente al inicio del ejercicio por cien menos la tasa de dicho impuesto, expresada en porcentaje.

Por su parte, de acuerdo a lo dispuesto en la letra a) del N°1, numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, para aquellos contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 determinaron saldos de créditos y utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables, la fórmula de cálculo de la TEF, será la que resulte de multiplicar por cien el resultado de dividir el saldo total de crédito por impuesto de primera categoría acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, por el saldo total de utilidades tributables que se mantenga en el Fondo de Utilidades Tributables a la misma fecha.

Respecto de esta asignación de créditos existentes en el registro SAC por cada reparto de utilidades, se pueden presentar distintos efectos tributarios en contribuyentes acogidos al régimen de imputación parcial de créditos (artículo 14, letra B), los que no han sido regulados de manera expresa por el legislador, sino que son una consecuencia de posibles vacíos legales. Lo anteriormente expuesto se puede presentar en los casos en que una empresa recibe un dividendo correspondiente a utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016 con un crédito calculado con una tasa TEF mayor a la calculada por la empresa receptora al inicio del año comercial y en el mismo ejercicio ella distribuye o retira utilidades, la TEF que se debe considerar será la calculada al 1° de enero del año de la distribución.

1.1.2 Hipótesis de Tesis.

Hipótesis I: “Que si se compara el régimen actual con el anterior, el actual ofrece más ambigüedades y por lo tanto no se cumple el objetivo de simplificación que declara la Ley N°20.899”.

1.1.3. Objetivo de la Tesis

1.1.3.1. Objetivo General

Analizar la modificación legal contemplada en la Leyes N°20.780 y N°20.899 que da origen a la tasa efectiva de crédito por impuesto de primera categoría (TEF), entender su metodología de cálculo y los efectos tributarios que se generan por la asignación de créditos generados antes y después del 31 de diciembre 2016.

1.1.3.2 Objetivos Específicos

- Analizar el nuevo tratamiento tributario de las rentas empresariales contenidas en la letra A) y B) del artículo 14 de la LIR.
- Analizar el tratamiento tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 de las utilidades y créditos contenidos en el registro FUT.

- Explicar los conceptos relacionados con las partidas que inciden en el cálculo de la tasa TEF y STUT.
- Establecer la existencia de ambigüedades en las normas referidas a la tasa TEF y su asignación a retiros o dividendos, contrastando dichos resultados con el régimen anterior al 1 de enero de 2017.

1.1.4. Metodología

La metodología que se quiere desarrollar en esta tesis implica seguir un análisis dogmático y empírico de las normas que nacen de las Leyes 20.780 y 20.899 sobre simplificación del sistema tributario con la entrada en vigencia de los nuevos regímenes de tributación de la Ley de Impuesto a la Renta. Desarrollo de casos y ejercicios prácticos.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Evolución del sistema tributario en Chile

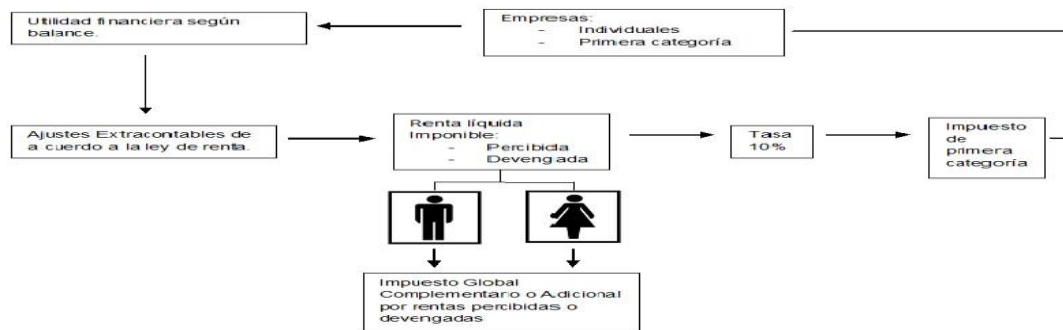
Considerando que el mayor cambio en la tributación en nuestro país se produce en el año 1984 con la integración del Impuesto Corporativo y los Impuestos Finales (IGC y IA) y la creación del Fondo de Utilidades Tributables, a continuación, se presenta la evolución del sistema tributario en Chile, esto es, el antes y el después de la publicación de la Ley 18.293 del 31 de enero de 1984.

2.1.1. Régimen vigente al 31.12.1983

El Régimen vigente de tributación al 31 de diciembre de 1983, gravaba a los empresarios individuales, sociedades de personas, comunidades y demás contribuyentes que no eran sociedades anónimas y en comandita por acciones, con el Impuesto de Primera Categoría a nivel de la empresa y a los dueños de ellas, con Impuestos Global Complementario o Adicional según correspondiera y en base de la renta devengada. La tasa por impuesto de primera categoría que gravó las utilidades de las empresas era del 10%.

Los dueños, socios o accionistas de estas empresas, debían tributar por todas sus rentas en el mismo año de su generación, independiente de las distribuciones, sin derecho a crédito alguno.

Esquema 1: Régimen Tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 1983²

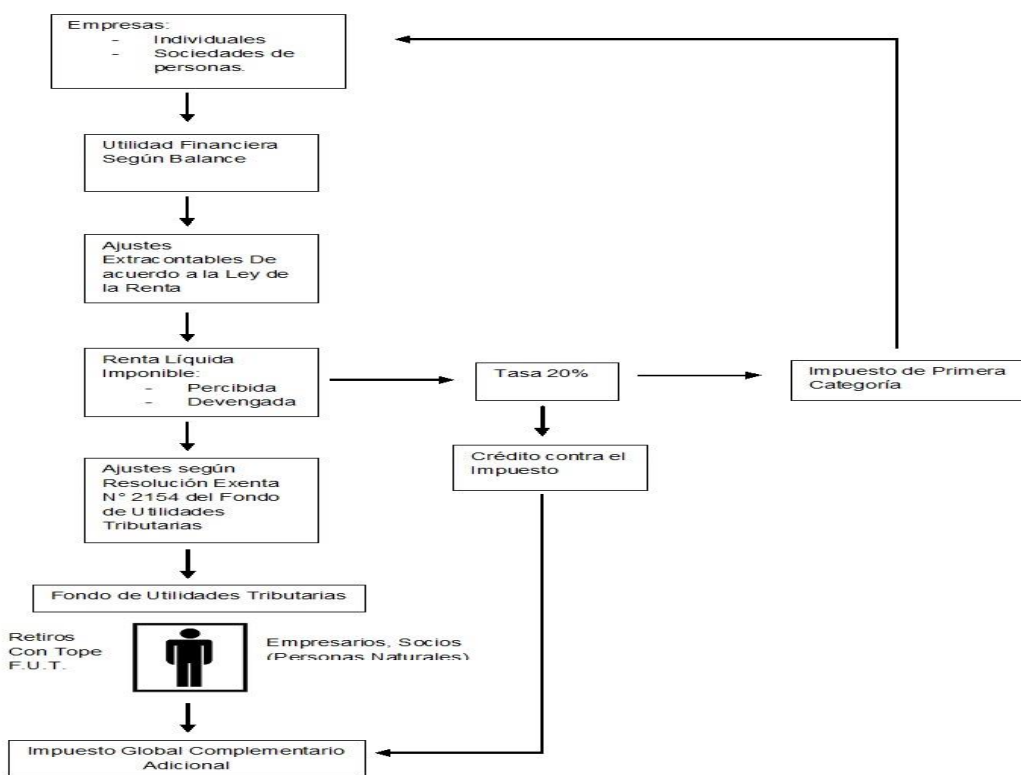


²Fuente: Catrilef Epuyao Luis, Fondo de Utilidades Tributables, Tercera Edición Lexis Nexis, pág. 9.

2.1.2. Ley 18.293 de 31 de enero de 1984.

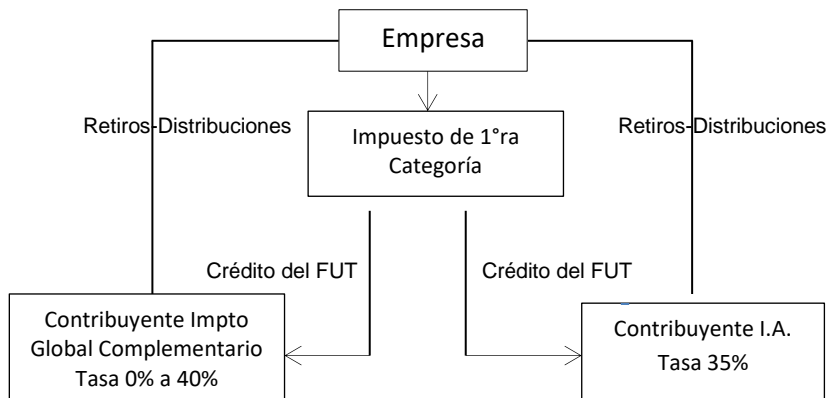
Una de las principales modificaciones al sistema de tributación, se produjo en el año 1984, con la publicación de la Ley 18.293, la que establece diversas normas sobre Impuesto a la Renta y modifica los DL 824 de 1974 y 910 de 1975. Con la publicación de esta ley nacen las normas de integración entre impuestos corporativos y personales por modificación del artículo 20 de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 1983 y se hace la distinción por ley entre rentas devengadas y percibidas con la modificación del artículo 14 de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 1983. El régimen de tributación vigente al 31 de diciembre de 2016 tiene su origen en esta Ley 18.293.

Esquema 2: Régimen tributario vigente a partir del 01.01.1984³



³Fuente: Catrilef Epuyao Luis, Fondo de Utilidades Tributables, Tercera Edición Lexis Nexis, página 16.

Esquema 3: Integración del Sistema de Tributación



2.1.3. Ley 18.489

La Ley 18.489 publicada en el Diario Oficial de fecha 04 de enero de 1986 introduce modificaciones a la LIR. Con la publicación de esta Ley nace el concepto de FUT devengado, por modificación de su artículo 14 párrafo A) N°1) letra a) señala: “Cuando los retiros excedan el Fondo de Utilidades Tributables, para los efectos de la aplicación de los impuestos señalados, se considerarán dentro de éste, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro”.

2.1.4. Ley 18.775

Ley 18.775, publicada en el Diario Oficial de fecha 14 de enero de 1989 introduce modificaciones a la Ley sobre Impuesto a La Renta. Esta Ley conocida como “el ensayo de 14 Bis”, estableció la tributación tanto del impuesto de primera categoría como de los impuestos global complementario y adicional sobre base percibida, modificando el inciso primero del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dando a entender con esta modificación que el registro FUT era

innecesario y debía desaparecer. Esta Ley duro un año⁴ y a pesar de su corta vigencia es la base del artículo 14 Bis y de las utilidades sin crédito.

2.1.5. Ley 18.985

La Ley 18.985 publicada el 28 de junio de 1990 modifica el mecanismo de tributación sobre base percibida establecida por la Ley 18.775, regresando al sistema de tributación de primera categoría en base devengada o percibida y sobre base percibida en el caso del impuesto global complementario o adicional, normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016. Esta ley incorpora en el artículo 14, letra A) número 3 de la LIR el Fondo de Utilidades Tributables.

2.1.6. Ley 19.738

Ley Publicada en el Diario Oficial el 19 de junio de 2001, denominada “Lucha contra la Evasión” hizo algunas modificaciones a la Ley de Impuesto a la Renta, entre otras, limitó la utilización de las perdidas tributarias mencionadas en el artículo 31 N°3; incorpora como franquicia la reinversión de acciones de pago de las sociedades anónimas cerradas; incorporo el fondo de utilidades financieras (FUF), generado por la diferencia entre la depreciación normal y la depreciación acelerada, como medida de control, ya que este gasto tributario es solo aplicable para efectos del impuesto de primera categoría y en ningún caso se podía extender a los impuestos finales, como lo indica el artículo 31 N°5 inciso tercero *“En todo caso, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, solo se considerará para efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, solo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría”*.

⁴ La Ley N°18.775 estuvo vigente solo hasta el 28 de junio de 1990.

2.1.7. Ley 20.630

Ley publicada en el Diario Oficial con fecha 27 de septiembre de 2012, introduce una nueva redacción del artículo 21, estableciendo un nuevo tratamiento a los gastos rechazados a contar del 1 de enero de 2013. El nuevo artículo 21 equiparó el tratamiento tributario de los gastos rechazados afectos al impuesto único de primera categoría entre las sociedades de personas y las sociedades anónimas, gravándolos con una tasa única de 35% para todos los contribuyentes que determinen su renta efectiva a través de contabilidad completa y balance, sin hacer distinción de la naturaleza jurídica de los contribuyentes.

Otra modificación de esta ley a través de su artículo 1º, N°5, letras b) y c) que modifica al artículo 17 N°8, letra b) y letra i) de la LIR, dice relación con los nuevos requisitos o restricciones que los contribuyentes deberán cumplir, para que el mayor valor en la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas respecto de ellos, pueda calificar como un ingreso no constitutivo de renta.

2.1.8. Ley 20.780

Ley publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, sobre Reforma Tributaria, modifica el sistema de tributación de la Renta e incorpora diversas modificaciones a la legislación que regula el sistema tributario. El tema principal que modifica la Ley 20.780, modificada posteriormente por la Ley 20.899, dice relación con la forma en que a partir del 1 de enero de 2017 tributarán los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa. A partir de esa fecha, el artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta vigente al 31 de diciembre de 2016 es reemplazado en su totalidad, incorporando en su nueva redacción, dos nuevos regímenes generales de tributación alternativos, que reemplazan el régimen vigente hasta la fecha indicada precedentemente.

A) Régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación total del crédito por impuesto de primera categoría en los impuestos finales (en adelante “Régimen de renta atribuida”).

B) Régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación parcial del crédito por impuesto de primera categoría en los impuestos finales (en adelante “Régimen de imputación parcial de créditos”).

2.2. Registros considerados en la LIR vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016.

Con el objeto de mantener el control de las rentas afectas a impuestos finales, la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 en su artículo 14, establecía la obligación de llevar los siguientes registros:

2.2.1. Control de las Utilidades

- a) Fondo de Utilidades tributables (FUT): Se anotará la RLI o Pérdida tributaria del ejercicio, separadas de acuerdo a su año de percepción y la tasa de impuesto de primera categoría con que se afectaron.
- b) Fondo de Utilidades no Tributables: Incorporado en el mismo registro FUT, pero en una columna separada, se anotaban aquellas cantidades percibidas no afectas a impuestos finales, ya sea que se trate de rentas exentas de impuesto global, ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas a impuesto de Primera Categoría en carácter de único.
- c) Fondo de Utilidades Financieras: En una columna separada en el registro FUT, se registra la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada para efectos de gravarla con impuesto global complementario o adicional.
- d) Fondo de Utilidades Reinvertidas: En una columna separada se registraban las inversiones en acciones de pago o aportes a sociedades de personas⁵, con identificación del inversionista y créditos que correspondan sobre utilidades así reinvertidas.

⁵ Señaladas en el N°2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR

2.2.2. Control de los Créditos e Incrementos.

El sistema de imputación total de créditos vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 está regulado en los artículos 56 N°3) y 63 de la LIR.

Hasta el 31 de diciembre de 2016, los créditos e incrementos por impuestos de primera categoría se controlaban en el registro FUT en columnas separadas, distinguiendo los créditos afectos a impuesto global complementario (con y sin derecho a devolución); los exentos de global complementario (con y sin derecho a devolución) y los créditos por impuestos pagados en el exterior.

Estos créditos e incrementos aumentaban sus montos en la medida que la sociedad generara utilidades propias o percibiera utilidades con crédito desde otras sociedades donde tuviera participación, y disminuían sus montos en la medida que se hicieran retiros o distribuciones de utilidades con crédito a los socios o accionistas.

2.3. Concepto de Renta

Algunos autores (Aste, 2017, p 47) definen renta desde un punto de vista civil como todo lo que una cosa puede dar a intervalos regulares. También la renta como concepto económico equivale a toda la riqueza nueva, material o inmaterial que deriva de una fuente productiva. La renta desde un punto de vista tributario admite dos teorías y son:

- La del rédito producto, que exige la existencia de una fuente productora permanente y la existencia de una renta periódica⁶ y
- La del rédito incremento patrimonial, que concibe la renta como cualquier riqueza que, materializada en bienes o servicios valuables en dinero, acrecienta el patrimonio de un individuo.

La casi totalidad de los sistemas tributarios se han inclinado por la segunda teoría, fundamentalmente porque la primera conlleva a situaciones de injusticias,

⁶ Ley Prusiana de 1891

tales como que incrementos patrimoniales en los que no ha existido esfuerzo, sino suerte o azar, se excluyan de la tributación por ser esporádicos. (Aste Mejías Christian, La Renta y sus nuevos sistemas de tributación, 2017 Legal Publishing).

2.3.1 Concepto renta en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La Ley 15.564 publicada en el Diario Oficial el 14 de febrero de 1964 incorporo al concepto de renta, que se definía hasta esa fecha como “Los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda periódicamente una cosa o actividad”, la frase “los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación”.

El decreto ley N°824, actual Ley sobre Impuesto a la Renta incluyo el mismo concepto con la salvedad de que la expresión “periódicamente” fue suprimida de la primera parte de la definición. En consecuencia, el hecho gravado por la Ley sobre Impuesto a la Renta, que se encuentra definido en el artículo 2°, N°1 de la citada ley, define por renta, “Los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

En su manual de instrucciones, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos hace un análisis de los términos comprendidos en la definición legal de renta y al respecto define conceptos:

- a) Ingreso: Es la riqueza que fluye desde afuera, sea por causa del trabajo, del capital o de una combinación de ambas.
- b) Utilidad: Es el provecho o interés que se saca de una cosa.
- c) Beneficio: Es el bien que se hace o se recibe.
- d) Incremento de Patrimonio: Es el aumento o crecimiento susceptible de apreciación pecuniaria que, por causa propia o ajena, experimenta el patrimonio de una persona.

2.3.2. Otros conceptos de renta en el DL 824

“Renta devengada”, es aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

“Renta percibida”, aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

“Renta Atribuida”, fue incorporada a la legislación tributaria como consecuencia de la modificación realizada por las leyes .20.780 y 20.899, que incorporan el régimen de Renta Atribuida, y se define para efectos tributarios *“como aquella que corresponde total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda”*.

Renta “mínima presunta”, la cantidad que no es susceptible de deducción alguna por parte del contribuyente.

2.4. Nuevos Regímenes Tributarios

De acuerdo a lo comentado en el punto 2.1.8 precedente, la reforma tributaria que introdujo la Ley 20.780 incorporó en el artículo 14 de la LIR, dos nuevos regímenes de tributación con vigencia a partir del 1 de enero de 2017 para

contribuyentes que determinen sus rentas efectivas según contabilidad completa y que deberán optar por uno de ellos al 31 de diciembre de 2016.

2.5. Régimen de la letra A) del artículo 14 o “Renta Atribuida”

Según lo indicado en la letra A) del artículo 14, establece un nuevo sistema de tributación, para la aplicación de los impuestos global complementario o adicional, para empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas (excluidas las en comandita por acciones), sociedades por acciones, y contribuyentes del artículo 58 N°1.⁷

En términos generales, el régimen de renta atribuida plantea que la tributación de las rentas generadas por las empresas o aquellas que le sean atribuidas deben tributar totalmente en el mismo año en que se generan, es decir, afectarse con el Impuesto de Primera Categoría y con los impuestos finales en el mismo ejercicio, manteniéndose la integración entre dichos tributos.

2.5.1. Determinación de la renta a atribuir

Por regla general, las rentas que se atribuirán⁸ al empresario, comunero, socio o accionista corresponderán a aquellas que perciba o devengue la empresa, al término del ejercicio, más aquellas en las que podría participar en la propiedad de otras empresas, acogidas a otros regímenes de tributación, las cuales distribuirán y atribuirán sus rentas según corresponda. De acuerdo a lo citado, entonces distinguiremos entre: (Aste Mejías Christian, La Renta y sus nuevos sistemas de tributación, 1ª edición abril 2017, Legal Publishing).

a) Rentas propias: Para determinar el monto a atribuir al final del ejercicio:

1. La Renta Líquida Imponible⁹ positiva determinada al 31.12 del año.

⁷ Quedarán, por defecto, sujetos al régimen de renta atribuida las Spa integradas solo por accionistas personas naturales.

⁸ Es un concepto que por mandato del artículo 4° del Código Tributario está restringido exclusivamente al ámbito tributario y principalmente para la aplicación del IGC o IA.

⁹ Determinada conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR.

2. Las rentas percibidas o devengadas que se encuentren exentas del IDPC, y por ende no incorporadas en la determinación de la RLI.
 3. Las rentas percibidas a título de retiros o dividendos, afectas a IGC o IA que provengan de empresas en las cuales participa como socio o accionista. Es preciso señalar que estas rentas se deben incorporar en la RLI del contribuyente acogido al régimen en análisis, siendo atribuidas por esa vía, de acuerdo a lo dispuesto en la letra c) del N°2 de la letra A) del artículo 14 y en el N°5 del artículo 33, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a partir del 1 de enero de 2017.
- b) Rentas Ajenas o de Terceros: Corresponden a aquellas que serán atribuidas al contribuyente acogido al régimen de renta en comento, por las participaciones que tenga en empresas acogidas al mismo régimen o a otros definidos en la LIR, que también atribuyen rentas, tales como renta presunta¹⁰, régimen simplificado contenido en la letra A) del artículo 14 ter. En estos casos esas rentas no deben incorporarse a la RLI del contribuyente acogido al régimen de renta atribuida, sino que, se deberán atribuir a los propietarios, comuneros, socios o accionistas para agregarlos en la base imponible de los impuestos finales.

2.5.2. Método de atribución de las rentas

Para poder atribuir las rentas se debe distinguir entre las empresas acogidas al régimen de renta atribuida, aquellas conformadas por un único propietario, respecto de aquellas empresas que tienen más de un dueño o socio. En el primer caso (único dueño), se debe atribuir el 100% de las rentas a dicho propietario, a fin de que tribute sobre tales cantidades en el año respectivo. Respecto de aquellas empresas que estén conformados por más de un dueño, socio, comunero, el legislador ha previsto los siguientes mecanismos de atribución:

¹⁰ Solo en caso del empresario individual, toda vez que en una empresa acogida al régimen de renta presunta no puedan participar personas jurídicas.

- Por acuerdo de los socios, comuneros o accionistas expresado en forma escrita en el contrato social, estatutos o escritura pública, debiéndose informar de dicho acuerdo en todos los casos al SII.
- Según proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito, pagado o enterado el capital de la empresa.

2.5.3. Tributación a nivel de los comuneros, socios o accionistas

Los contribuyentes de IGC o IA, deberán incorporar en su base imponible aquellas rentas que les sean atribuidas desde las empresas en las que participan, así como también, las rentas que retiren o les distribuyan en su calidad de propietario, comunero, socio o accionista. No aplicará el incremento por IDPC respecto de las rentas atribuidas, toda vez que se entienden incorporadas en la totalidad de la RLI determinada por la empresa, y solo dicho incremento por IDPC formará parte de la base imponible del IGC o IA respecto de las cantidades retiradas o distribuidas a las cuales se les asigne créditos contenidos en el registro SAC, distinguiendo entre aquellas que ya completaron su tributación y aquellas que están pendientes de afectación con los impuestos finales, de modo que no se afecten con doble tributación.

En relación a la tasa del IGC, aplicará la escala progresiva de tasas contenida en artículo 52 de la LIR, la cual, a partir del 1° de enero de 2017 figura como tasa máxima un 35%, y en el caso de los contribuyentes de IA, aplicará tasa del 35%, según lo dispone el artículo 58 y 60 inciso primero, ambos de la LIR.

2.5.4. Control de las rentas Régimen de Renta Atribuida

Los contribuyentes sujetos a este régimen de tributación establecido en el artículo 14 letra A), de la LIR, deberán mantener para el control de las rentas generadas por la empresa, y con el fin de mantener un detalle de las cantidades que se encuentran liberadas de la tributación con impuestos finales según lo

dispuesto en el N°4 del mismo artículo, los siguientes registros:(Apuntes de clases Profesor Jaque Javier, Taller de Reforma Tributaria, Magister en tributación 2016).

- a) Rentas atribuidas propias (RAP): Se registran al término del año, el saldo positivo de RLI, más las rentas afectas a IGC o IA percibidas por la empresa en calidad de retiros o distribuciones, las rentas exentas del IDPC percibidas devengadas y otras cantidades percibidas o devengadas por la empresa que no hayan formado parte de la RLI o de las rentas exentas del IDPC, pero que se encuentren gravadas con IGC o IA. Todo retiro o dividendo distribuido que se imputen a este registro, se consideran ingresos no constitutivos de renta para todos los efectos de la LIR.¹¹
- b) Diferencia entre la depreciación acelerada y normal (FUF)¹²: En este registro se controla la diferencia entre la depreciación acelerada y normal, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada según los números 5 y 5 bis del artículo 31 de la LIR. La diferencia determinada entre las depreciaciones señaladas se considera como una renta afecta a impuestos finales.¹³
- c) Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)¹⁴: Se registra al término del año las rentas exentas de IGC o IA y los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, o percibidos a título de retiros o dividendos desde otras empresas. También forman parte de este registro los retiros y dividendos percibidos que correspondan a cantidades

¹¹ De esta forma, los propietarios, comuneros, socios o accionistas que perciban tales retiros, remesas o distribuciones no se afectan con IDPC, IGC o IA, así como tampoco deben incluir dichas sumas en la base imponible del IGC para los efectos de aplicar la progresividad de dicho impuesto, conforme a lo señalado en el artículo 54 N°3 de la LIR.

¹² De acuerdo al inciso final del literal iii), de la letra b) del N°1, del numeral I, del artículo tercero transitorio de la ley N°20.780, en su texto modificado por la Ley N°20.899.

¹³ Cuando se efectúen retiros o distribuciones con cargo a este registro, dichos repartos quedarán afectos a los IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC a que se refieren los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, que se encuentre acumulado en el registro de saldo acumulado de créditos establecido en la letra d), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

¹⁴ Establecido en la letra c), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

que ya cumplieron con la tributación de la LIR¹⁵, y a cantidades con cargo al registro RAP¹⁶, de empresas acogidas al régimen de renta atribuida.

- d) Saldo acumulado de crédito (SAC)¹⁷: Este registro controla los créditos por IDPC y por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera¹⁸ a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a impuestos finales. El saldo acumulado de créditos podrá estar conformado, según proceda, por créditos generados a partir del 1° de enero de 2017 en adelante, como también de aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 provenientes de su acumulación en el registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

2.5.5. Tratamiento tributario de las utilidades acumuladas en los registros FUT, FUF, FUNT, FUR y retiros en exceso al 31.12.2016

De acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias de la Ley 20.780¹⁹ los contribuyentes sujetos a IDPC que determinen sus rentas efectivas según contabilidad completa y balance, y que hayan adoptado por el régimen del artículo 14 letra A) de la LIR, que al 31 de diciembre de 2016 mantengan saldos de utilidades o partidas en los registros FUT, FUF, FUNT, FUR y retiros en exceso deberán aplicar las normas de transición entre los registros del FUT y el nuevo régimen vigente a partir del 1° de enero de 2017, traspasando los saldos de la forma siguiente:(Araya Ibañez Gonzalo, Alcances de la Reforma Tributaria, 1°edición febrero 2015, Legal Publishing).

- El saldo FUT formara parte del Saldo total de utilidades Tributables (STUT)

¹⁵ Retiros y dividendos percibidos de empresas acogidas al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter y/o de los N°s 1 y 2, de la letra c) del artículo 14.

¹⁶ Conforme al nuevo sistema de tributación estas cantidades constituyen un INR, de acuerdo al inciso final de la letra a), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

¹⁷ Establecido en la letra d), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

¹⁸ Saldo de créditos total disponible contra los impuestos finales según los artículos 41 A y 41 C de la LIR

¹⁹ Según la letra a), del N°1, del numeral I., del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, modificado por el literal i, letra a, N°5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899.

- El saldo del registro FUF se debe incorporar como saldo inicial del registro FUF del régimen de Renta Atribuida²⁰.
- El saldo del registro FUNT se debe incorporar al registro REX, distinguiendo entre las rentas exentas de los ingresos no constitutivos de renta.²¹
- El saldo del registro FUR²² se debe mantener en un registro separado, indicando al socio o accionista que efectuó el aporte o adquirió las acciones, la fecha en que la realizó, el tipo de utilidad que se trata, controlando separadamente las rentas afectas a IGC o IA, las rentas exentas, los INR y el crédito e incremento por IDPC que le corresponde.²³
- Los retiros en exceso²⁴ desde el 1 de enero de 2017, deben llevarse en un registro especial, que permita identificar a los propietarios, socios o cesionarios en su caso, que efectuaron los retiros²⁵.

2.5.6. Orden de Imputación de retiros, remesas y dividendos

Para determinar al término del año comercial en que caso los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa, se afectarán con el IGC o IA²⁶, según corresponda, debe revisarse el registro al que se imputaron en el orden que

²⁰ En virtud de lo establecido en el numeral v) de la letra a) del N°1 del numeral I) del artículo tercero transitorio de la ley N°20.780, modificada por el número 5, del artículo 8° de la ley N°20.899.

²¹ En esta categoría se deberá incluir también las cantidades que se afectaron con el IDPC en carácter de único y, de manera separada, los que se afectaron con el impuesto sustitutivo al FUT.

²² Es un registro que contiene un detalle de las reinversiones recibidas-según lo dispuesto en el N°2, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N°20.780-, materializadas mediante el aporte en sociedades de personas efectuado a contar del 1° de enero de 2015, o mediante la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas a contar del 1° de mayo de 1998, o de sociedades anónimas cerradas a contar del 19 de junio de 2001, considerando en todos los casos las reinversiones realizadas hasta antes del 1° de enero de 2017.

²³ Según lo dispuesto en el literal ii), de la letra a), del N°1, y N°2, ambos del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

²⁴ Según lo dispuesto en el N°4, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N°20.780.

²⁵ El tratamiento tributario de los retiros en exceso durante los años comerciales 2015 y 2016 se contiene en la circular N°10 de 2015.

²⁶ Normas establecidas en el N°5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y en el N°1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780, modificado por el literal iii) de la letra a), del N°5, del artículo 8°, de la ley N°20.899.

establece la ley:(Aste Mejías Christian, La Renta y sus nuevos sistemas de tributación, 1ª edición abril 2017, Legal Publishing).

- 1) A las cantidades acumuladas en el registro RAP, quedando libre de toda tributación²⁷, no forman base imponible del IGC o IA.
- 2) A las cantidades del registro FUF. Las cantidades que sean imputadas a ese registro se gravan con IGC o IA, si quien las realizó es una persona natural. En caso de que lo haya hecho un contribuyente de primera categoría, debe sumar ese retiro o dividendo incrementado a la Renta Líquida²⁸
- 3) Al registro REX comenzando por las rentas exentas de IGC o IA, percibidas o devengadas, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas, luego los INR percibidos de igual forma y finalmente rentas percibidas que han completado la tributación.
- 4) A utilidades que se encuentren en el saldo total de utilidades tributables.

2.6. Régimen de la letra B) del artículo 14, o “Imputación Parcial de Créditos”

Es un régimen de aplicación únicamente para contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a contabilidad completa y balance. Aplica para contribuyentes que lo adoptaron en forma voluntaria y aquellos que por defecto quedaron sometidos a él, tal es el caso de las sociedades anónimas – abiertas o cerradas -, sociedad por acciones, sociedad en comandita por acciones, sociedad de personas conformadas por una o más personas jurídica.

Este régimen de imputación parcial de créditos plantea que las rentas generadas por la empresa se gravarán con Impuesto de Primera Categoría cuando se generen y con los impuestos finales a sus propietarios, socios o accionistas, cuando sean retiradas o distribuidas, pero el Impuesto de Primera Categoría se integrará con los impuestos finales sólo en una parte, por lo que la carga tributaria total para ellos podría alcanzar hasta un 44,45%.

²⁷ Por cuanto se trata de rentas que ya han completado su tributación con los impuestos de la LIR al momento de ser atribuidas.

²⁸ De acuerdo a las normas del N°5, del artículo 33 de la LIR.

2.6.1. Tributación a nivel de empresa y determinación de RLI

Los contribuyentes acogidos a este régimen de tributación deberán determinar su RLI afecta a IDPC de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo 3°, del Título II de la Ley sobre Impuesto a la Renta, considerando lo señalado en los artículos 29 al 33 de la misma ley, siendo la tasa del IDPC de un 25,5% para el año 2017 y de un 27% a contar del 1 de enero de 2018 en adelante.

2.6.2. Control de las rentas Régimen de imputación Parcial de Créditos

Con el objeto de controlar la tributación con impuestos finales en el régimen de imputación parcial de créditos, el número 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, establece llevar y mantener los siguientes registros:

- a) Rentas afectas al IGC o IA (RAI): En este registro se deben registrar al término del año comercial, aquellas rentas o cantidades que forman parte del Capital Propio Tributario de la empresa y que no correspondan al capital pagado, a rentas exentas de IGC o IA, a INR, ni a rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR²⁹. El saldo del registro FUT al 31 de diciembre de 2016 formara parte de este registro como un remanente inicial.

Forma de determinar las cantidades a registrar en el RAI³⁰

| 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 determina 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). | - |

²⁹ Se trata, en consecuencia, de rentas o cantidades que al momento de su retiro, remesa o distribución se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, de acuerdo a lo establecido en los N°s.1 y 3, de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

³⁰ Fuente: Registro de rentas o cantidades afectas al IGC o IA (RAI), página 9 Circular N°49 de fecha 14 de julio de 2016 Servicio de Impuestos Internos.

| | |
|--|---|
| 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. | - |
| Cantidades afectas al IGC o IA, determinadas al término del año comercial respectivo (se considera solo el valor positivo que resulte) | = |

- b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (DDAN)³¹: En este registro se controla la diferencia entre la depreciación normal y acelerada que establecen los números 5 y/o 5 bis del artículo 31 de LIR. Cuando se efectúen retiros o distribuciones con cargo a este registro quedarán afectos a los IGC o IA según corresponda y con derecho al crédito por IDPC³², que se encuentre acumulado en el registro SAC.
- c) Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)³³: En este registro se deberán anotar las rentas exentas del IGC o IA y los ingresos no constitutivos de renta percibidos, así como también las rentas de igual naturaleza percibidos a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa.
- d) Saldo acumulado de créditos (SAC)³⁴: En este registro se controla y registra el saldo total de créditos por IDPC y por impuestos pagados por renta de fuente extranjera, a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA. Formarán parte de este registro, pero en forma separada aquellos créditos por IDPC asociados a utilidades acumuladas en el registro FUT al 31 de diciembre de 2016, de aquellos créditos generados a contar del 1º de enero de 2017.

³¹ Cuando se efectúen retiros o distribuciones con cargo a este registro, dichos repartos quedarán afectos a IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC a que se refieren los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, que se encuentre acumulado en el registro de saldo acumulado de créditos establecido en la letra d), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

³² A que se refieren los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR

³³ Establecido en la letra c), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

³⁴ Establecido en la letra d), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

El orden de imputación será en primera instancia los créditos generados a partir del 1° de enero de 2017 y posteriormente los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016. Dichos créditos se asignarán con una tasa que se determinara anualmente al inicio del ejercicio respectivo.

La suma total de créditos de este registro a contar del 1° de enero de 2017, estará compuesto por dos clases de créditos, los créditos que no se encuentran sujetos a la obligación de restituir y los créditos que poseen dicha obligación. El orden de imputación será en primera instancia, a los créditos no sujetos a obligación de restitución, a continuación, serán los créditos con obligación de restituir.

2.6.3. Tratamiento tributario de las utilidades acumuladas en los registros FUT, FUF, FUNT, FUR y retiros en exceso al 31.12.2016

De acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias de la Ley 20.780³⁵ los contribuyentes sujetos a IDPC que determinen sus rentas efectivas según contabilidad completa y balance, y que hayan adoptado por el régimen del artículo 14 letra B) de la LIR, que al 31 de diciembre de 2016 mantengan saldos de utilidades o partidas en los registros FUT, FUF, FUNT, FUR y retiros en exceso deberán aplicar las normas de transición entre los registros del FUT y el nuevo régimen vigente a partir del 1° de enero de 2017, traspasando los saldos de la forma siguiente:

- Los saldos positivos de FUT y el monto determinado que resulte de restar al valor positivo del CPT, los saldos de los registros FUT, FUR y FUNT al 31 de diciembre de 2016 y el valor del capital aportado³⁶ más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, conformarán el remanente inicial del registro RAI.

³⁵ Según la letra a), del N°1, del numeral I., del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, modificado por el literal i, letra a, N°5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899.

³⁶ No se considerarán dentro de los valores de aporte o de aumentos de capital aquellos que han sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que estas se haya realizado.

El saldo de FUT será parte del RAI, siendo éste el primer registro al que se imputarán los retiros, o distribuciones que la empresa efectuó al empresario, socio o accionista a partir del 1° de enero de 2017.

- El saldo del registro FUF determinado al 31 de diciembre de 2016, constituirá el saldo inicial del mismo registro al 1° de enero de 2017.
- El saldo de utilidades que se registre en el FUNT³⁷ identificando las rentas exentas de IGC o IA y los ingresos no constitutivos de renta, incluyendo dentro de éstas las cantidades que se afectaron con el IDPC en carácter de único y las utilidades que se gravaron con el impuesto sustitutivo al FUT³⁸ será el remanente inicial del registro REX.
- El saldo del registro FUR³⁹ se debe mantener en un registro separado, indicando al socio o accionista que efectuó el aporte o adquirió las acciones, la fecha en que la realizó, el tipo de utilidad que se trata, controlando separadamente las rentas afectas a IGC o IA, las rentas exentas, los INR y el crédito e incremento por IDPC que le corresponde.⁴⁰
- Los retiros en exceso⁴¹ desde el 1 de enero de 2017, deben llevarse en un registro especial, que permita identificar a los propietarios, socios o cesionarios en su caso, que efectuaron los retiros⁴².

³⁷ A que se refiere el inciso 1°, de la letra b), del N°3, del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

³⁸ Las instrucciones sobre el Impuesto Sustitutivo al FUT se encuentran en las circulares N°70 de 2014 y N°17 de 2016.

³⁹ Es un registro que contiene un detalle de las reinversiones recibidas-según lo dispuesto en el N°2, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N°20.780-, materializadas mediante el aporte en sociedades de personas efectuado a contar del 1° de enero de 2015, o mediante la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas a contar del 1° de mayo de 1998, o de sociedades anónimas cerradas a contar del 19 de junio de 2001, considerando en todos los casos las reinversiones realizadas hasta antes del 1° de enero de 2017.

⁴⁰ Según lo dispuesto en el literal ii), de la letra a), del N°1, y N°2, ambos del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

⁴¹ Según lo dispuesto en el N°4, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N°20.780.

⁴² El tratamiento tributario de los retiros en exceso durante los años comerciales 2015 y 2016 se contiene en la circular N°10 de 2015.

2.6.4. Orden de Imputación de retiros, remesas y dividendos

La Ley 20.780 establece en el literal ii) de la letra c) del numeral I, del artículo tercero transitorio, el tratamiento tributario de los retiros, remesas o distribuciones que resulten gravados con impuestos finales respecto de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR. En consecuencia, los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen desde la empresa, quedarán como regla general, gravados con IGC o IA y definen su tributación en la fecha en que ocurren, imputándose en esa oportunidad en orden cronológico, a las rentas o cantidades acumuladas en los registros RAI, FUF y REX, según sus saldos⁴³determinados a esa fecha. De acuerdo a lo anterior, se imputarán en el siguiente orden:

- 1) Cantidades en el Registro RAI, con derecho al crédito por IDPC, en la medida que el registro SAC mantenga un remanente de dichos créditos.
- 2) Cantidades anotadas en el registro FUF⁴⁴, con derecho al crédito por IDPC.
- 3) Al registro REX comenzando por las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por la empresa, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos desde empresas sujetas al régimen A⁴⁵) o B), del artículo 14 de la LIR. Luego a los INR percibidos o devengados directamente por la empresa, así como aquellos percibidos en calidad de retiros o dividendos desde otras empresas sujetas al régimen A⁴⁶) o B) del artículo 14 de la LIR. También forman parte de ese grupo de rentas las que ya cumplieron totalmente

⁴³ Deben considerarse como saldo de dichos registros, el remanente determinado al término del año comercial inmediatamente anterior, reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al retiro, remesa o distribución, hasta el mes anterior a la fecha en que se efectúen nuevos retiros, remesas o distribuciones, o al mes anterior al de cierre del ejercicio comercial respectivo.

⁴⁴ Registro establecido en la letra b), del N°2, de la letra B, del artículo 14, de la LIR.

⁴⁵ Sólo en el caso de Empresarios Individuales y Establecimientos Permanentes en Chile acogidos al régimen del artículo 14 letra B), de la LIR.

⁴⁶ Sólo en el caso de Empresarios Individuales y Establecimientos Permanentes en Chile acogidos al régimen del artículo 14 letra B), de la LIR

con la tributación de la LIR, los retiros y dividendos percibidos de empresas sujetas al régimen simplificado del artículo 14 ter⁴⁷ y de la renta presunta.

2.6.5. Retiros o dividendos provisorios

En el caso que los retiros, remesas o distribuciones no resulten imputados al remanente del ejercicio anterior de los registros RAI, FUF, REX, la Ley sobre Impuesto a la Renta los califica como “provisorios”, y determina su tributación al término del ejercicio⁴⁸. De esta manera, una vez que al término del ejercicio se han incorporado las rentas o cantidades en los registros previamente citados, se imputarán a estos los retiros o dividendos provisorios, aplicándose el mismo orden de imputación indicado precedentemente.⁴⁹

Si al término del año comercial se mantiene un saldo de retiros, remesas o dividendos provisorios no imputados a los saldos de los registros RAI, FUF y REX, tales cantidades se gravarán con el IGC o IA, según corresponda, con derecho a créditos que se mantengan en el SAC, y deben agregarse al valor del capital propio tributario a considerar para el cálculo del saldo del registro RAI para el ejercicio siguiente.

2.7. Tratamiento tributario de las Utilidades

La Ley 20.780 en su artículo tercero transitorio, literal iii) de la letra b), del N°1) del numeral I, establece la obligación de mantener por separado el control del saldo total de utilidades tributables de los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A) y B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Estos contribuyentes a contar del 1° de enero de 2017, deben determinar los siguientes saldos:

⁴⁷ Letra A), del artículo 14 ter y/o de los N°s 1 y 2, de la letra C), del artículo 14.

⁴⁸ De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 5° del número 3), de la letra B), del artículo 14 de LIR.

⁴⁹ Para lo cual, tales retiros calificados como provisorios no imputados se reajustarán 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.

a) El saldo total de utilidades tributables (STUT), considera la suma de todas las utilidades que se mantengan en el registro FUT, sin distinción si fueron grabadas o no con el IDPC, y se determinará al término de cada año comercial con la finalidad de calcular la tasa efectiva de créditos, con la cual se asignarán los créditos acumulados en la empresa a los retiros, remesas o distribuciones que resulten afectos a los impuestos finales.

Existe una diferencia en la forma de calcular el STUT en ambos regímenes de tributación y esta radica en el contenido. Para ambos regímenes éste saldo total de utilidades tributables comprende como remanente inicial las rentas del FUT más las rentas generadas con ocasión de reorganizaciones empresariales, pero en el caso del régimen B) se incluyen además las cantidades percibidas desde otras empresas en calidad de retiros, dividendos o participaciones a partir del 1 de enero de 2017, que hayan formado parte del STUT de la empresa que las distribuye.

De esta manera entonces, cuando una empresa acogida al régimen de imputación parcial de créditos perciba retiros o dividendos de otras empresas acogidas a los regímenes de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, y dichos retiros o dividendos correspondan a utilidades generadas antes del 31 de diciembre de 2016 deberá anotarlos en el STUT. Por otra parte, cuando una empresa acogida al régimen de renta atribuida perciba retiros o dividendos de otras empresas acogidas a los regímenes de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, deberá ajustarlos en su renta líquida como un desagregado y posterior incorporación debidamente incrementado⁵⁰ y los créditos asociados a dichos dividendos serán imputados en su totalidad contra los impuestos finales.

Como resultado de lo expuesto, en el régimen de renta atribuida los retiros o dividendos percibidos de otras empresas a partir del 1 de enero de 2017 nunca formarán parte del STUT, por consiguiente, no genera recalcule de la tasa TEF para el ejercicio siguiente.

⁵⁰ Según lo dispone el artículo 33 N°5 de la LIR.

- b) Un saldo total de crédito e incremento por IDPC, en adelante (STC) a que se refieren los artículos 54, 56 N°3, 62 y 63 de la LIR.
- c) Un saldo de crédito total disponible contra impuestos finales, en adelante (CTDIF) según disponen los artículos 41A y 41C de la LIR, ambos créditos acumulados en el registro FUT, separando los créditos que dan derecho a devolución y los que no dan derecho.

El control de estas utilidades y créditos tiene como finalidad determinar una tasa efectiva de crédito por IDPC (TEF), la cual será utilizada para asignar los créditos acumulados en el registro FUT, en el orden correspondiente a los retiros, remesas o dividendos que resulten ser afectados por los impuestos global complementario o adicional según corresponda.

2.8. Cálculo de la tasa de créditos

2.8.1. Para créditos generados a partir del 1 de enero de 2017⁵¹

El crédito que puede hacerse valer, y que es el primero que debe usarse, es la suma que resulte de aplicar a los retiros, remesas o distribuciones, el factor 0,333333, que equivale a la tasa del crédito y que resulta de la siguiente ecuación:

$$\text{Tasa} = \frac{\text{TV de IDPC}}{(100 - \text{TV de IDPC})} = \frac{25}{(100 - 25)}$$

Dónde:

TV de IDPC corresponde a la tasa vigente del año comercial respectivo del Impuesto de Primera Categoría, en que se efectúa el retiro, remesa o distribución. Cabe tener presente que el crédito que se determine producto de la tasa correspondiente no puede exceder al crédito registrado en el SAC.

⁵¹ La asignación de los créditos generados a contar del 1 de enero de 2017 que corresponderá sobre los retiros, remesas o distribuciones de dividendos afectos a los IGC o IA, según corresponda, será la que se determine aplicando sobre éstos la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio respectivo.

2.8.2. Para créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016

El crédito del FUT será el que resulte de dividir el saldo total de créditos (STC) por el saldo de utilidades tributables netas (STUT). (Aste Mejías Christian, La Renta y sus nuevos sistemas de tributación, 1ª edición abril 2017 Legal Publishing).

| Detalle | Control | Impuesto | Utilidades Netas 24% 0,315789 | Utilidades Netas 22,5% 0,290322 | Créditos |
|-----------------------------|---------|----------|----------------------------------|------------------------------------|----------|
| Remanente FUT 31.12.2016 | 500.000 | 100.000 | 200.000 | 200.000 | 121.222 |

| Detalle | SAC | | STUT |
|------------|---|---|---------|
| | Créditos generados a contar Del 1 de enero de 2017 | Créditos generados hasta El 31.12.2017 | |
| Remanentes | 0 | 121.222 | 500.000 |

TEF para créditos acumulados al 31 de diciembre de 2016.

$$\frac{\text{STC}}{\text{STUT (neto)}} = \frac{121.222}{400.000} * 100 = 30,30\% \text{ TEF}$$

2.8.3. Para créditos contra impuestos finales generados hasta el 31 de diciembre de 2016, por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, por rentas gravadas en el extranjero.⁵²

Para determinar el monto de este crédito, cuyo control debe hacerse en una columna separada del FUT, y cuya asignación debe efectuarse de manera conjunta contra los impuestos finales que se deba asignar a cada retiro, remesa o distribución de dividendos, debe dividirse el retiro por el factor que resulta de restarle a 1, la suma de la tasa del crédito del IDPC con el factor 0,08, que resulta de dividir la tasa del 8% sobre una cantidad tal, que al deducir dicho

⁵² Artículos 41 A) letra A y 41 C de la LIR.

crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro o distribución previamente incrementado en el monto del crédito⁵³.

| | \$ |
|--|------------------|
| I. RETIRO..... | 3.000.000 |
| II. INCREMENTO | |
| Retiro de \$ 3.000.000 / [(1 - (0,25+0,08) = 0,67)..... | 4.477.612 |
| MONTO INCREMENTADO (25% IDPC + 8% CTDIF)..... | 4.477.612 |
| III. CREDITO IMPUESTOS FINALES 41 A), letra A), 41 C), de la LIR | |
| Incremento por IDPC (\$ 4.477.612 * 25%)..... | - 1.119.403 |
| Incremento Créditos del exterior (\$ 4.477.612 * 8%)..... | - 358.209 |
| IV RETIRO EFECTUADO | 3.000.000 |

2.9. Crédito por IDPC, producto del pago voluntario de este tributo sobre el retiro, remesa o distribución efectuado por la empresa.

Si al término del ejercicio respectivo se determina que el todo o una parte de los retiros, remesas o distribuciones efectuadas durante el año, que se afectan con IGC o IA, no tienen derecho al crédito⁵⁴, atendido que no existe para ese ejercicio saldo acumulado de créditos por IDPC que asignar, o el crédito asignado sólo correspondería a una parte de los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos finales, la empresa puede optar por pagar voluntariamente a título de IDPC una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo sobre una cantidad tal que, al restarle dicho impuesto, dé como resultado el monto neto del retiro, remesa o distribución.

BI= $\frac{R}{(1-TIDPC)}$ donde BI: corresponde a la base imponible sobre la cual se pagará
pagará voluntariamente este impuesto.

R: corresponde al monto neto del retiro, remesa o distribución
Originalmente sin derecho a crédito por IDPC

⁵³ Establecido en el número 3), de los artículos 56 y 63, ambos de la LIR.

⁵⁴ Establecido en el párrafo primero del N°3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR.

3. DESARROLLO DEL CONTENIDO

3.1. Inconsistencias en normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que regulan el cálculo de la TEF en Sociedades acogidas al régimen del artículo 14 Letra B) frente a dividendos percibidos.

De acuerdo a las normas analizadas y su posterior aplicación práctica, se puede observar que las normas que establecen las instrucciones para el cálculo de la Tasa Efectiva de Crédito en el régimen de Imputación Parcial de Créditos, podrían generar situaciones desfavorables y que no están claras o bien explicitadas en la Ley, las cuales generan inconsistencias frente a determinadas situaciones a las que se pueden ver enfrentados contribuyentes de éste régimen por la percepción y/o distribución de utilidades o dividendos.

Problemas detectados:

- ✓ Imposibilidad de aprovechar todo el crédito disponible en el registro saldo acumulado de crédito (SAC), por utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, si en el mismo año percibe dividendos y realiza una distribución de utilidades.
- ✓ Percepción de dividendos o retiros con cargo al FUT de sociedad que distribuye utilidades con crédito, cuya TEF es mayor a la TEF de la sociedad receptora.
- ✓ Si se agota el saldo total de utilidades tributables (STUT), no es posible calcular la TEF para el ejercicio siguiente, y como consecuencia no se podrían asignar los créditos contenidos en el registro SAC.
- ✓ Contribuyente del régimen de imputación parcial de créditos, que no registra saldos iniciales de FUT al 1 de enero de 2017 recibe dividendo de otra sociedad régimen B), (con crédito IDPC proveniente del FUT) y en el mismo periodo de su percepción lo distribuye a sus accionistas. ¿cómo se debe asignar los créditos que están en el registro SAC del contribuyente

que percibió el dividendo, considerando que deberá usar una tasa TEF, y que por disposición legal tiene que determinarla al inicio del ejercicio siguiente?, o ¿a los dividendos distribuidos a los accionistas no les podrá asignar crédito por IDPC?

3.2. Análisis de los problemas planteados:

Caso 1: “Imposibilidad de aprovechar todo el crédito disponible en registro SAC por utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, si en el mismo año percibe dividendos y distribuye utilidades”, “diferencias en TEF”.

Esta inconsistencia nace de lo dispuesto en el inciso tercero, literal iii) de la letra b) del número 1, numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley 20,780, en donde se señala que para el caso de las empresas sujetas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, *“los saldos de utilidades tributables, créditos e incrementos se determinarán 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 o sociedades efectuadas a partir del 1 de enero de 2017 y además con las utilidades, créditos e incrementos provenientes del fondo de utilidades tributables que correspondan por retiros, dividendos o participaciones que se perciban desde otras empresas o sociedades a partir de la misma fecha”.*

De acuerdo a ésta norma, cuando una sociedad sujeta al régimen B) del artículo 14 de la LIR perciba utilidades con cargo al FUT de la sociedad que distribuye tales cantidades, la primera (receptora) deberá anotarla en su registro STUT y el crédito asociado a dichas utilidades, se incorporara al registro SAC por utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016 aumentando su saldo. Estos créditos se determinaron por la sociedad (pagadora), considerando la TEF calculada al inicio del ejercicio. La norma no establece una respuesta en caso que si ese crédito fue calculado con una TEF mayor a la TEF calculada al inicio del

ejercicio por la sociedad receptora. En una primera instancia, podemos determinar que sin duda se generará una diferencia en el registro SAC que no podremos utilizar.

Caso 2: “Si se agota el saldo de utilidades tributables, no es posible calcular la TEF para el ejercicio siguiente, y como consecuencia no se podrían asignar los créditos contenidos en el registro SAC”.

Como se vio en la sección 2.8.2 del marco teórico, el cálculo de la tasa efectiva de crédito para la asignación de los créditos existentes en el registro SAC por utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, depende de la existencia de utilidades pendientes de tributación del registro STUT. La ley 20.780 establece una fórmula de cálculo diferenciada para la TEF de créditos generados a partir del 1 de enero de 2017 y para aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016, siendo su formula la presentada en el siguiente esquema:

| | | | | |
|---------------------------------|------------|------------|-----------|-----------|
| Saldos Acumulados al 31.12.2016 | | Año 2010 | Año 2011 | |
| | | 17% | 20% | |
| | Control | 0,204819 | 0,25 | Créditos |
| Saldo FUT al 31.12.2016 | 15.000.000 | 12.000.000 | 3.000.000 | 3.207.828 |

TEF de créditos acumulados al 31.12.2016 \rightarrow $\frac{\text{Créditos Acumulados}}{\text{STUT}} = \frac{3.207.828}{15.000.000} = 0,213855$

En conformidad con lo que dispone el literal ii) de la letra c) del artículo tercero transitorio de la ley 20.780, en el caso de las empresas sujetas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, “cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a RAI y existan utilidades pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016 controladas en el saldo total de utilidades tributables, se rebajará de éste último un monto equivalente al monto del retiro o distribución sobre el cual se hubiese otorgado crédito que se mantenga acumulado en el registro SAC por utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016”.

En el caso de no existir saldos pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016 registrados en el FUT y que tengan créditos asociados, la fórmula resulta inaplicable.

Caso 3: “Contribuyente del régimen de imputación parcial de créditos, que no registra saldos iniciales de FUT al 1 de enero de 2017, recibe dividendo de otra sociedad régimen B), (con crédito IDPC proveniente del FUT) y en el mismo periodo de su percepción lo distribuye a sus accionistas, ¿cómo se debe asignar los créditos que están en el registro SAC del contribuyente que percibió el dividendo, considerando que deberá usar una tasa TEF, y que por disposición legal tiene que determinarla al inicio del ejercicio siguiente?, o ¿a los dividendos distribuidos a los accionistas no les podrá asignar crédito por IDPC?

El Inciso segundo del numeral ii) de la letra c) del N°1 del numeral I) del artículo tercero transitorio de la ley 20.780, modificado por la ley 20.899 establece que *“Del saldo de utilidades tributables, se rebajará una cantidad equivalente al monto del retiro o distribución sobre el cual se hubiese otorgado este crédito y se sumará el monto de los retiros o dividendos percibidos o demás cantidades que deban incorporarse con motivo de reorganizaciones empresariales, cuando provengan de otros Fondos de Utilidades Tributables, ello para los efectos de recalcular la tasa de crédito a que se refiere este párrafo aplicable para el ejercicio siguiente, y así sucesivamente”*. Asimismo, el inciso segundo del numeral ii) aludido, señala que la tasa TEF se determina al inicio del ejercicio respectivo.

De acuerdo a lo señalado, el dividendo distribuido durante el ejercicio calificaría como provisorio, por cuanto, la sociedad no mantiene saldos iniciales al 1 de enero de 2017, definiéndose la situación tributaria al término del ejercicio, fecha en la cual tampoco podría asignarse el crédito por IDPC asociado al dividendo percibido (crédito por IDPC que viene del FUT), toda vez que no existía TEF inicial y sólo podrá determinar una TEF a partir del 1° de enero del año siguiente.

Cabe recordar que la letra c) del N°1 del literal I, del artículo tercero transitorio de la ley 20.780, establecía en su inciso final que *“los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados en la forma señalada y que sean percibidos por otros contribuyentes de la primera categoría, aplicarán las reglas generales sobre la materia establecidas en la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, considerándose para todos los efectos como un retiro o dividendo afecto a los impuestos global complementario o adicional, percibido desde una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14, de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente en la fecha del retiro o dividendo”*.

Sin embargo, la ley 20.899 sustituyó la letra c) de la citada norma transitoria, y dispuso que para asignar los créditos que establecen los artículos 56 N°3, y 63, por los retiros o dividendos gravados con impuesto, que resulten imputados a las rentas acumuladas al 31.12.2016, se considerará un saldo único, y se asignará el crédito con base a una tasa única y fija que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo y eliminó la regulación prevista en el párrafo anterior.

Para describir de manera gráfica los problemas señalados anteriormente, se presenta un ejemplo en donde se puede ver de manera cuantitativa los efectos de las situaciones descritas.

La sociedad Las Peras S.A. acogida al régimen de imputación parcial de créditos, percibe dividendos con cargo a FUT por \$ 14.500.000.- en el mes de marzo de 2017 y en el mes de abril del mismo año distribuye la totalidad de sus utilidades.

Supuestos:

| | | |
|------------------------|---------------------------------------|---------------|
| Variación IPC año 2017 | Dividendo percibido \$ 14.500.000.- | TEF= 0,293570 |
| Enero – Marzo = 2% | Capital Aportado \$ 2.000.000.- | |
| Abril – Diciembre = 1% | Dividendo distribuido \$ 40.000.000.- | |

Figura 1: Control de rentas empresariales al 31.12.2017 sociedad las Peras S.A.

| Detalle | Control | RAI | FUF | REX | SAC | | STUT |
|--------------------------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------------|-------------------------|----------------------|-------------------|
| | | | | | SAC a contar 01.01.2017 | SAC hasta 31.12.2016 | |
| Remanente anterior | 25.000.000 | 17.000.000 | 4.000.000 | 4.000.000 | | 3.750.000 | 17.000.000 |
| Reajuste enero-marzo 2% | 500.000 | 340.000 | 80.000 | 80.000 | | 75.000 | 340.000 |
| Remanente Reajustado | 25.500.000 | 17.340.000 | 4.080.000 | 4.080.000 | | 3.825.000 | 17.340.000 |
| <u>Menos:</u> | | | | | | | |
| Dividendo abril (40.000.000) | | | | | | | |
| Dividendo imputado <u>25.500.000</u> | (25.500.000) | (17.340.000) | (4.080.000) | (4.080.000) | | (3.825.000) | (17.340.000) |
| Dividendo Provisorio 14.500.000 | | | | | | | |
| Remanente Diciembre | 0 | 0 | 0 | 0 | | 0 | 0 |
| <u>Más:</u> | | | | | | | |
| Crédito por IDPC dividendo 14 B | | | | | | 4.256.765 | 14.500.000 |
| Rentas afectas a IGC o IA | 19.645.000 | 19.645.000 | | | | | |
| Dividendo Provisorio | (14.645.000) | (14.645.000) | | | | (3.230.394) | (14.500.000) |
| Remanente ejercicio siguiente | 5.000.000 | 5.000.000 | 0 | 0 | | 1.026.371 | 0 |

| Determinación RAI al 31.12.2017 | |
|--|-------------------|
| (+) Capital Propio Tributario | 7.000.000 |
| (+) Dividendo Provisorio, reajustado | 14.645.000 |
| (-) REX | 0 |
| (-) Capital Aportado | 2.000.000 |
| RAI al 31.12.2017 | 19.645.000 |

De acuerdo a lo planteado en este ejemplo, las inconsistencias enunciadas en los casos anteriormente expuestos, se producen considerando las siguientes condiciones:

- El Remanente del registro RAI debe estar conformado por el saldo de utilidades tributables (STUT), de manera que existan créditos de IDPC asociadas a estas utilidades.
- La distribución de utilidades es equivalente a la suma de los remanentes de RAI, FUF, REX y cantidades que formen parte del STUT.
- En el caso de dividendos o retiros percibidos con cargo al FUT de la sociedad que distribuye las utilidades con crédito, cuya tasa TEF es mayor a la tasa TEF de la receptora.

3.3. Consideraciones del caso:

Como se puede observar, en el ejemplo presentado se genera un saldo de créditos en el registro SAC hasta el 31 de diciembre de 2016, como consecuencia a que la TEF del dividendo percibido es superior a la TEF calculada al inicio del ejercicio por la sociedad las Peras S.A., y por aplicación de lo dispuesto en el literal ii) de la letra c) número 1, numeral I, del artículo tercero transitorio de la ley 20.780 que establece que **“cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a RAI y existan utilidades pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016 controladas en el STUT, se rebajará de éste, una cantidad equivalente al monto de la distribución sobre la cual se haya otorgado el crédito que se mantenga acumulado en registro SAC por utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016”**, se agota el saldo total de utilidades tributables.

De no existir saldos pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016 en el saldo total de utilidades tributables que tengan créditos asociados, la fórmula resulta inaplicable para determinar la TEF para el ejercicio siguiente.

$$\text{TEF de créditos acumulados al 31.12.2016} = \frac{\text{Créditos Acumulados}}{\text{STUT}} = \frac{1.026.371}{0} = \# \text{ Div}/0$$

La situación planteada trae como consecuencia el diferimiento del uso de los créditos por impuesto de primera categoría, a los que tendrían derecho⁵⁵ los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a rentas o cantidades afectas a los impuestos finales, establecidos en los artículos 56 N°3 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁵⁵ De acuerdo a letra f) de la letra A) del artículo 14 de la LIR, como en el número 3 de la letra B) del artículo 14 del mismo cuerpo legal. Asimismo, respecto de los saldos de créditos acumulados al 31 de diciembre de 2016, los literales i), ii) de la letra c) del número 1, numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780.

Este derecho que tiene el contribuyente por disposición expresa de la ley, se ve materializado al momento que la sociedad respecto de la cual el contribuyente de impuestos finales es socio, comunero o accionista, cumple con la obligación tributaria de pagar el Impuesto de Primera Categoría. Así entonces, desde ese momento el contribuyente afecto a los impuestos finales, tiene la facultad de exigir al Estado el reconocimiento de su derecho, a través de la integración ya sea total o parcial del IDPC en contra del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional.

De acuerdo a este breve análisis, estimo que la imposibilidad del contribuyente de ejercer su derecho al crédito por impuesto de primera categoría, aun cuando sea temporal, es una restricción que la Ley sobre Impuesto a la Renta no contempla, infringiéndose con ello la garantía constitucional que consagra el derecho de propiedad.⁵⁶

Es importante mencionar que la situación antes descrita (no poder ejercer su derecho), podría tener un efecto directo en el patrimonio de estos contribuyentes, por cuanto pudiendo rebajar su carga tributaria, se produce el efecto inverso, es decir aumenta dicha carga injustamente, en circunstancias que por disposición de la ley, el contribuyente de primera categoría (Sociedad), ha cumplido íntegramente con la obligación de pagar el Impuesto de Primera Categoría.

3.4. Propuesta de solución a problemas expuestos.

Como expuse al inicio de este estudio al plantear el problema, las inconsistencias en normas de la ley sobre Impuesto a la Renta que regulan el cálculo de la TEF y la asignación de los créditos acumulados en registro SAC en sociedades acogidas al régimen del artículo 14 Letra B), se generan específicamente por la oportunidad en que la tasa efectiva de crédito se calcula, esto es al inicio del ejercicio.

⁵⁶ Garantía constitucional establecida en el artículo 19 número 24 de la Carta Fundamental.

Pudiera resultar lógico conocer la tasa de asignación de créditos desde un comienzo, y estar de acuerdo con la forma de imputación de los retiros, remesas o distribuciones, los cuales se imputarán en la oportunidad y en el orden cronológico en que se efectúen,⁵⁷ sin embargo el registro se efectuará al término del ejercicio comercial, una vez que se tiene certeza de cuáles son las utilidades afectas a impuestos finales determinadas del nuevo RAI para el próximo ejercicio.

Por lo antes expuesto, mi propuesta de solución a los problemas expuestos pasa por modificar el artículo tercero transitorio de la ley 20.780 modificado por la ley 20.899, que regula la fórmula del cálculo de la TEF para créditos acumulados al 31 de diciembre de 2016, y en el caso de percibir retiros o dividendos asignados con una tasa mayor a la calculada por la sociedad receptora, permita recalcular la TEF al término del ejercicio, evitando de esa forma generar el encapsulamiento de los créditos, pudiendo aprovechar la totalidad del crédito en el mismo ejercicio.

Solucionado de esta manera el problema de la generación de un saldo en el registro SAC al 31 de diciembre de 2016 por diferencia de tasas, se termina con el error en la fórmula de cálculo de la TEF, ya que si bien podrían agotarse las utilidades en el saldo total de utilidades tributables (STUT), tampoco existirán saldos de crédito para asignar.

Estimo que la modificación al texto legal debe efectuarla el legislador y no el Servicio de Impuestos Internos, puesto que las facultades del Director Nacional de este órgano del Estado, se limita a la interpretación de las normas y en los casos planteados, no existe un problema de interpretación, sino de aplicación de las reglas que la propia ley contempla.

Por otro lado, los cambios o modificaciones a la Ley, son según la Constitución facultad exclusiva del Presidente de la República.⁵⁸

⁵⁷ Conforme a lo dispuesto en el N°3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

⁵⁸ Artículo 65 N°1 de la Carta Fundamental.

4. CONCLUSIONES

La Ley 20.780 de fecha 29 de septiembre de 2014 y su posterior simplificación a través de la Ley 20.899 de fecha 1 de febrero de 2016, constituyen sin lugar a dudas la mayor modificación que ha sufrido nuestro sistema tributario en las últimas tres décadas, y cambiaron radicalmente la forma de controlar las utilidades pendientes de tributación afectas a impuestos finales y la metodología de asignación de créditos de impuestos de primera categoría en los nuevos regímenes de tributación creados por la Reforma Tributaria.

El mecanismo establecido tanto para el régimen de Renta Atribuida como para el régimen de Imputación Parcial de Créditos, para calcular la asignación de los créditos por IDPC, que consiste en establecer una tasa única anual, constituye sin lugar a dudas una novedad y un cambio importante que supone como objetivo implícito, simplificar el trabajo de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos en el cumplimiento de la correcta determinación de los tributos por parte de los contribuyentes de impuestos finales, como la simplificación también de registros que deben llevar los contribuyentes.

Específicamente, en el régimen de Imputación Parcial de Créditos, este nuevo mecanismo de asignación y tratamiento de los créditos adopta un rol relevante, y por ese motivo y como consecuencia del análisis de las normas expuestas en este trabajo, pude comprobar que de la aplicación de las normas de cálculo de la tasa efectiva de crédito y el sistema de control de las utilidades que quedan en el Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre de 2016, bajo las variables estudiadas generan efectivamente inconsistencias y ambigüedades, puesto que no se trata de un problema de interpretación de la ley, sino de vacíos producidos por aplicación de las reglas contempladas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Son estos vacíos en la ley, que dejan en una situación de desventaja a los contribuyentes del régimen de Imputación Parcial de Créditos, que han cumplido con lo dispuesto en la ley pagando el Impuesto de Primera Categoría, pero sin

embargo, no pueden beneficiarse en la oportunidad que lo necesitan con los créditos a que tienen derecho de acuerdo a lo que señala la Ley sobre Impuesto a la Renta, en sus artículos 56 N°3 y 63.

Una solución sería modificar el artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, de esa manera cuando un contribuyente del artículo 14 B) reciba utilidades afectas a IGC o IA con créditos acumulados al 31 de diciembre 2016 de otra sociedad, y los retiros o dividendos que quedaron en carácter de provisorios consuman estos créditos, deberán determinar una nueva TEF al final del ejercicio, con la cual podrá asignarse el respectivo crédito a los retiros o dividendos provisorios, evitando de esa forma la generación de diferencias de tasas, que provoquen en el registro SAC un encapsulamiento del Crédito y su postergación en el uso de los mismos, con sus respectivas implicancias ya vistas en los ejemplos presentados.

Es importante considerar que no corresponde que la solución a las situaciones planteadas en este trabajo, sean por la vía administrativa, porque escaparía de las facultades del director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, sin embargo este organismo entre la fecha de publicación de la Ley 20.899 y el 31 de diciembre de 2016, ha emitido resoluciones y circulares que explican las modificaciones de la citada ley, entre ellas se mencionan la Circular N°49 de 14 de julio de 2016, Circular N°130 de 30 de septiembre de 2016, y ya con vigencia de los nuevos regímenes de tributación, los Oficios N°471, 474 y 476 de fecha 5 de marzo de 2018.

- Circular N°49: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las leyes 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017. Esta circular deja sin efecto las Circulares N°66, 67, 68 y 69 del año 2015 que instruían modificaciones a la Ley 20.780.

En lo principal, esta circular cuya extensión es de 209 páginas, es una circular compleja en su redacción técnica y claramente no es simplificadora, habla

principalmente sobre la diferencia entre los regímenes de Renta Atribuida y de Imputación Parcial de Créditos, no haciéndose cargo de problemas prácticos como los mencionados en este trabajo, los cuales generan inconsistencias, ambigüedades y vacíos producidos por la aplicación de las normas contempladas en la LIR, respecto del cálculo de la TEF en sociedades acogidas al régimen del artículo 14, letra B), frente a dividendos percibidos.

- Circular N°30: Estable formato de Determinación de la RLI y de los registros que deben llevar los contribuyentes, según el régimen de tributación por el cual opten los contribuyentes a partir del 1° de enero de 2017, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a La Renta, vigente a partir de esa fecha.

Cambios de Criterio.

El día 5 de marzo recién pasado, el Servicio de Impuestos Internos publicó los Oficios 471,474 y 476 de jurisprudencia administrativa que responden algunas consultas sobre la forma de calcular, registrar y de incluir los diferentes conceptos que formarán parte de la declaración de renta de este año, como las utilidades tributables, los saldos, las pérdidas, el capital propio, los retiros o dividendos, la tasa y el orden de prelación para la asignación de créditos.

En relación específica con el tema de esta Tesis, el Oficio 471 responde a problemas planteados previamente en este trabajo, y reconoce las inconsistencias mencionadas en él, manifestando un cambio de criterio relevante que puede ser resumido extrayendo algunas párrafos a respuestas planteadas por contribuyentes:

- ✓ “Considerando especialmente el fin previsto por el legislador, en orden a simplificar el sistema tributario, es dable sostener que, en la situación consultada, esto es, cuando los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016, y que sean percibidos por otros contribuyentes de la primera categoría, del artículo 14 de la LIR, **deberán efectuar el cálculo de una tasa fija al final del ejercicio**, con la

cual podrá asignarse el respectivo crédito a los retiros o dividendos que quedaron en carácter de provisorios”.⁵⁹

- ✓ “La inconsistencia en la asignación del crédito por IDPC se genera porque al incorporar durante el ejercicio créditos recibidos de terceros generados hasta el 31.12.2016, la fórmula dispuesta por el legislador distorsiona la asignación de los créditos a que tiene derecho el contribuyente, según los artículos 56 N°3, y 63 de la LIR.”⁶⁰

Las últimas publicaciones realizadas por el SII y citadas en párrafo anterior, que evidencian cambios de criterios planteados no solo en oficio 471, sino que también en oficios 474 y 476, no son accesorios sino que inciden directamente en el cálculo, pago de los impuestos y posterior utilización de los créditos por los saldos acumulados, y se cambia la interpretación de la circular N°49 que no es un tema menor porque de los registros va a depender cuánto se paga de impuestos y se determina cuánto crédito se va a imputar a retiros o dividendos que distribuyan las sociedades a sus socios o accionistas.

Por lo tanto, la Reforma Tributaria solo fue simplificadora para los regímenes 14 Ter o Renta Presunta, pero no para los regímenes de renta efectiva con contabilidad completa como Renta Atribuida y de Imputación Parcial de Créditos, y de esta afirmación se puede sostener que se cumple con la Hipótesis planteada: que si se compara el régimen actual con el anterior, el actual ofrece más ambigüedades, y por lo tanto no se cumple con el objetivo de simplificación que declara la ley 20.899.

⁵⁹ Respuesta a consulta N°1, página N°2 Oficio N°471 de fecha 5 de marzo de 2018.

⁶⁰ Respuesta a consulta N°2, página N°3 Oficio N°471 de fecha 5 de marzo de 2018.

5. BIBLIOGRAFÍA

Aste, Christian, 2017 La Renta y sus nuevos sistemas de Tributación, Legal Publishing.

Araya, Gonzalo, 2015 Alcances de la Reforma Tributaria, Lexis Nexis Chile.

Catrilef, Luis, 2004 Fondo de utilidades tributables, Lexis Nexis Chile.

Decreto Ley N°824, Ley sobre Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Chile, publicada el 31.12.1974, versión 15.12.2016

Ley N°20.780, Reforma Tributaria. Ministerio de Hacienda, Chile, publicada el 29.09.2014, versión 15.12.2016

Ley N°20.899 de Simplificación al Sistema de Tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones legales. Ministerio de Hacienda, Chile, publicada el 8.02.2016.

Yañez. José, 2013 Reporte Tributario, Centro de Estudios Tributarios

Servicio de Impuestos Internos, 2016 Resolución exenta N°2154 de 19.07.1991

Servicio de Impuestos Internos, 2016 Circular N°49 de 14.07.2016

Servicio de Impuestos Internos, 2016 Resolución exenta N°130 de 30.12.2016

Servicio de Impuestos Internos, 2018 Oficios N°471, 474, 476 de 5.03.2018