



**CÁLCULO DE LA TASA EFECTIVA ENTRE EMPRESAS  
RELACIONADAS DEL RÉGIMEN SEMI-INTEGRADO Y  
SUS EFECTOS EN LOS CRÉDITOS CONTRA LOS  
IMPUESTOS FINALES**

**Parte II**

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

**Alumnos: Carlos San Martín Pino**

**Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde**

**Santiago, marzo 2018**

## TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN.....	4
1.1. Planteamiento.....	5
1.1.1. Planteamiento del Problema .....	5
1.1.2. Hipótesis.....	8
1.1.3. Objetivos.....	9
Objetivo General .....	9
Objetivos Específicos .....	9
1.1.4. Metodología.....	10
1.1.5. Estado Actual .....	10
1.2. Marco Teórico .....	11
1.2.1. Régimen Semi Integrado o Renta Parcialmente Integrada: .....	14
Requisitos.....	15
Tributación de la empresa:.....	16
Control de las rentas: .....	18
Tributación al nivel del propietario:.....	21
1.2.2. Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones y momento en que definen su situación tributaria en el régimen 14 B (régimen Semi Integrado). 23	
1.2.3. Reglas aplicables al registro SAC (renta atribuida y parcialmente integrada) 28	
2. DESARROLLO .....	29
2.1. Derecho al crédito por IDPC contra impuestos finales establecido por ley. 29	
2.2. Oportunidad de recalcule de la TEF, según el legislador. ....	29
2.3. Oportunidad del recalcule de la TEF según criterio del SII.....	30
3. CASOS PRÁCTICOS .....	32
3.1. CASO 1: .....	32

TABLA DE CONTENIDOS (Continuación)

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
3.1.1. Según legislador “SAC Y STUT 0” .....	33
3.1.2. Según SII (Oficio 471) “SAC Y STUT 0” .....	34
3.2. CASO 2 .....	35
3.2.1. Según legislador “SAC mayor a 0 y STUT 0” .....	36
3.2.2. Según SII (oficio 471) “SAC mayor a 0 y STUT 0” .....	37
3.3. CASO 3 .....	38
3.3.1. Según legislador “SAC 0 y STUT mayor a 0” .....	39
3.3.2. Según SII (oficio 471) “SAC 0 y STUT mayor a 0” .....	40
3.4. CASO 4 .....	41
3.4.1. Según legislador e impuesto voluntario.....	42
3.4.2. Según SII e impuesto voluntario.....	43
4. CONCLUSIONES .....	44
5. BIBLIOGRAFÍA .....	46
6. VITA.....	48

## TABLA DE FIGURAS

<b><u>CAPÍTULO</u></b>	<b><u>PÁGINA</u></b>
Figura 1: Recuadro de Saldo Total de Créditos del régimen de renta atribuida del art.14 A.....	26
Figura 2: Saldo acumulado de Créditos en un régimen semi integrado del Art. 14 B.28	

## 2. DESARROLLO

### **2.1. Derecho al crédito por IDPC contra impuestos finales establecido por ley.**

El derecho que tienen los contribuyentes finales a utilizar el crédito asociado a los retiros, remesas o distribuciones en donde la empresa que los distribuye haya pagado el impuesto de primera categoría, se encuentra consagrado en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. Así en ambos artículos se señala el siguiente extracto:

“A los contribuyentes de este impuesto, se les otorgará el siguiente crédito”.

Tendrán derecho al crédito sobre las rentas retiradas o distribuidas desde empresas del régimen 14 letra A y 14 letra B.”

### **2.2. Oportunidad de recálculo de la TEF, según el legislador.**

Según lo señalado en el artículo 14 letra B N°3 inciso 2º, El crédito al que tendrán derecho los retiros, remesas o distribuciones... *Corresponderá al que se determine aplicando sobre estos la tasa de crédito **calculada al inicio del ejercicio**, con tope del saldo acumulado de crédito que se mantenga en el registro correspondiente. El crédito así calculado se imputará al saldo acumulado de créditos.*

Es así, como se establece que el cálculo o recálculo de la tasa TEF, debe ser al inicio del ejercicio, y sus efectos serán expuestos más adelante.

Este criterio fue ratificado por interpretación del SII a través de la **Circular 49 del 2016**, en el que se señala lo siguiente:

En el caso que el contribuyente acogido a este régimen de tributación no mantenga créditos acumulados en el registro SAC generado a contar del 1° de enero de 2017, y los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a rentas afectas a los IGC o IA, tendrán derecho al crédito que establecen los artículos 56 N° 3 y 63, de la LIR, que se mantenga en el registro SAC correspondiente a los créditos por IDPC proveniente de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016, que con anterioridad se encontraban anotadas en el registro FUT.

Dicho crédito se asignará con una tasa que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo. Lo anterior, **conforme al inciso segundo del literal ii), de la letra c), del N°1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.**

Entendiendo que el cálculo señalado con anterioridad quedaba predeterminado al inicio del ejercicio respectivo, no importando los movimientos o créditos que pudiera percibir la empresa durante el ejercicio comercial, provocando una distorsión de los créditos para los contribuyentes de impuesto finales.

Atendiendo parte de esta inconsistencia al asignar créditos, es que el SII emite, en el año 2018, instrucciones para solucionar esta distorsión que se pudiera generar, lo que será analizado a continuación.

### **2.3. Oportunidad del recálculo de la TEF según criterio del SII.**

De acuerdo a lo anterior, es que el SII ha presentado un nuevo criterio que se contrapone a lo establecido expresamente por el legislador y ratificado posteriormente por el mismo SII en la Circular 49.

El cambio de criterio se encuentra establecido en el oficio 471, del 5 de marzo del 2018, el que reconoce que existe una inconsistencia en la asignación del crédito por impuesto de primera categoría que 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.

El oficio señala que cuando queden dividendos provisorios<sup>24</sup> se debe efectuar el recálculo de la tasa TEF **al final del ejercicio comercial**, con la cual podrá asignarse el respectivo crédito a los retiros o dividendos que se efectuaron durante el ejercicio.

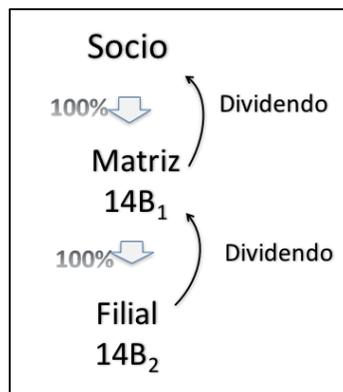
Entendiendo que de acuerdo con la ley y lo que el SII expreso a través de oficio 471 del 2018, es que se generarían diferencias importantes considerando ambas posturas, es por esto, que hemos querido dejar plasmado a través de ejercicios prácticos las posibles diferencias que se pudieran generar por estos escenarios que se presentaron:

---

<sup>24</sup> Se consideran dividendos provisorios cuando los dividendos no pueden ser imputados a los saldos iniciales de los registros, quedando pendientes de imputación hasta el término del ejercicio, en espera de nuevos registros para ser imputados. Art. 14 letra B, N°3 inciso 5 de la LIR.

### 3. CASOS PRÁCTICOS

Para obtener un resultado más claro sobre los efectos en los créditos a que tiene derecho el contribuyente de impuestos finales respecto de aquellos asociados a los retiros, distribuciones o remesas, los casos prácticos han sido elaborados considerando la siguiente estructura:



#### 3.1. CASO 1:

Contribuyente sujeto al régimen del artículo 14 B) de la Ley de Impuesto a la Renta, que no registra saldos iniciales al 01 de enero del 2017 respecto de todos los registros considerando STUT "0" y TEF "0", pero percibe retiro o dividendo de una filial sujeta al mismo régimen de tributación, el cual, si tiene asociado un crédito por impuesto de primera categoría generado hasta el 31 de diciembre del 2016, y en el mismo periodo de su percepción es distribuido al accionista un dividendo por el mismo monto de aquel recibido por la matriz.

En este caso, la matriz recibe de su filial un dividendo de \$1.000, el que tiene asociado un crédito de \$240.

### **3.1.1.** Según legislador “SAC Y STUT 0”

#### **SITUACIÓN DEL SOCIO**

	<b>MONTO</b>
DIVIDENDO	1.000
CRÉDITO	-

#### **REGISTROS MATRIZ**

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	Hasta el	
					01.01.2017	31.12.2016	
					0,342281	0	
SALDOS INICIALES	-	-	-	-	-	90	-
RAI DEL EJERCICIO	1.000	1.000	-	-	-	-	-
CRÉDITO DIVIDENDO PERCIBIDO	-	-	-	-	-	240	1.000
<b>SALDO ANTES DE IMPUTACION</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>330</b>	<b>1.000</b>
DIVIDENDO \$1.000	(1.000)	(1.000)	-	-	-	-	(1.000)
SAIDO FINAL	-	-	-	-	-	330	-

#### **REGISTROS FILIAL**

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	hasta el	
					01.01.2017	31.12.2016	
					0,342281	0,315789	
SALDOS INICIALES	1.000	1.000	-	-	-	240	1.000
DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDO Marzo	(1.000)	(1.000)	-	-	-	(240)	(1.000)
SALDOS FINALES	-	-	-	-	-	-	-

Nótese que la matriz, no presenta saldos iniciales, por lo que las distribuciones quedarán en carácter de provisorios según lo establecido en el Art. 14 letra B N°3 inciso 5, y por lo tanto deberán ser imputados a las cantidades que se determinen al término del ejercicio.

Según lo establecido por el propio legislador, será procedente cuando se determine un SAC al término del ejercicio, aplicar la TEF calculada al inicio del ejercicio.

Considerando que, en nuestro caso, no tiene saldos iniciales, y por tanto una TEF de inicio “0”, según lo anterior y aplicando esta tasa de inicio a la distribución del accionista final, su crédito a utilizar también sería “0”.

### **3.1.2.** Según SII (Oficio 471) “SAC Y STUT 0”

#### **SITUACIÓN DEL SOCIO**

	<b>MONTO</b>
DIVIDENDO	1.000
CRÉDITO	(330)

#### **REGISTROS MATRIZ**

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	Hasta el	
					01.01.2017	31.12.2016	
					0,342281	0,330000	
SALDOS INICIALES	-	-	-	-	-	90	-
RAI DEL EJERCICIO	1.000	1.000	-	-	-	-	-
CRÉDITO DIVIDENDO PERCIBIDO	-	-	-	-	-	240	1.000
<b>SALDO ANTES DE IMPUTACION</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>330</b>	<b>1.000</b>
DIVIDENDO \$1.000	(1.000)	(1.000)	-	-	-	(330)	(1.000)
SAIDO FINAL	-	-	-	-	-	-	-

#### **REGISTROS FILIAL**

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	hasta el	
					01.01.2017	31.12.2016	
					0,342281	0,315789	
SALDOS INICIALES	1.000	1.000	-	-	-	240	1.000
DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDO Marzo	(1.000)	(1.000)	-	-	-	(240)	(1.000)
SALDOS FINALES	-	-	-	-	-	-	-

El SII a través de su oficio 471 del 05 de marzo de 2018, ha señalado que para los casos como el planteado, en donde los dividendos queden como provisorios, y por tanto deban definir su imputación al término del ejercicio, deberán considerar el recálculo de la TEF al término del ejercicio.

Como se aprecia en estos registros, al determinar la tasa TEF como lo sugiere el SII, el contribuyente, para este caso, estaría utilizando el 100% del crédito asociado a la renta percibida por la matriz.

### **3.2. CASO 2**

Contribuyente sujeto al régimen del artículo 14 B) de la Ley de Impuesto a la Renta, que no registra saldos iniciales al 01 de enero del 2017, pero si registra saldo de créditos, pero percibe retiro o dividendo de una filial sujeta al mismo régimen de tributación, el cual, si tiene asociado un crédito por impuesto de primera categoría generado hasta el 31 de diciembre del 2016, y en el mismo periodo de su percepción es distribuido al accionista un dividendo por el mismo monto de aquel recibido por la matriz.

En este caso, la matriz recibe de su filial un dividendo de \$1.000, el que tiene asociado un crédito de \$240.

En este caso el saldo SAC de inicio es de \$240 y su STUT \$0.

### 3.2.1. Según legislador “SAC mayor a 0 y STUT 0”

#### SITUACIÓN DEL SOCIO

	<b>MONTO</b>
DIVIDENDO	1.000
CRÉDITO	-

#### REGISTROS MATRIZ

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	Hasta el	
					01.01.2017	31.12.2016	
					0,342281	0	
SALDOS INICIALES	-	-	-	-	-	240	-
RAI DEL EJERCICIO	1.000	1.000	-	-	-	-	-
CRÉDITO DIVIDENDO PERCIBIDO	-	-	-	-	-	240	1.000
<b>SALDO ANTES DE IMPUTACION</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>480</b>	<b>1.000</b>
DIVIDENDO \$1.000	(1.000)	(1.000)	-	-	-	-	(1.000)
SAIDO FINAL	-	-	-	-	-	480	-

#### REGISTROS FILIAL

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	hasta el	
					01.01.2017	31.12.2016	
					0,342281	0,315789	
SALDOS INICIALES	1.000	1.000	-	-	-	240	1.000
DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDO Marzo	(1.000)	(1.000)	-	-	-	(240)	(1.000)
SALDOS FINALES	-	-	-	-	-	-	-

Si consideramos lo ya mencionado por el legislador, respecto de los dividendos provisorios y la oportunidad en que debe recalcularse la TEF, esto es al inicio del ejercicio, podemos observar en este caso que el cálculo de la TEF de inicio sería “0”.

$$\frac{\text{STC} \quad 240}{\text{STUT} \quad 0} = 0\%$$

Al igual que en el caso anterior, el accionista final, no podría hacer uso del crédito asociado a las rentas percibidas por la matriz.

### 3.2.2. Según SII (oficio 471) “SAC mayor a 0 y STUT 0”

#### SITUACIÓN DEL SOCIO

	<b>MONTO</b>
DIVIDENDO	1.000
CRÉDITO	(480)

#### REGISTROS MATRIZ

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	Hasta el	
					01.01.2017	31.12.2016	
					0,342281	0,48	
SALDOS INICIALES	-	-	-	-	-	240	-
RAI DEL EJERCICIO	1.000	1.000	-	-	-	-	-
CRÉDITO DIVIDENDO PERCIBIDO	-	-	-	-	-	240	1.000
<b>SALDO ANTES DE IMPUTACION</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>480</b>	<b>1.000</b>
DIVIDENDO \$1.000	(1.000)	(1.000)	-	-	-	(480)	(1.000)
SAIDO FINAL	-	-	-	-	-	-	-

#### REGISTROS FILIAL

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	hasta el	
					01.01.2017	31.12.2016	
					0,342281	0,315789	
SALDOS INICIALES	1.000	1.000	-	-	-	240	1.000
DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDO Marzo	(1.000)	(1.000)	-	-	-	(240)	(1.000)
SALDOS FINALES	-	-	-	-	-	-	-

Si bien el SII en su oficio 471 del 05 de marzo de 2018, no menciona este caso en donde la matriz solo tiene un saldo en el registro SAC, se consideraría la misma interpretación que en el caso N°1, ya que se presentan dividendos provisorios, en donde su imputación se define al termino del ejercicio, y mantiene una tasa TEF 0 de inicio.

En este caso se debe recalcular la tasa TEF al termino del ejercicio, quedando de la siguiente manera:

$$\frac{\text{STC} \quad 480}{\text{STUT} \quad 1.000} = 0,480000$$

En este caso, el accionista estará haciendo uso del 100% de los créditos, debido a que se le distribuye el 100% de las rentas.

### **3.3. CASO 3**

Contribuyente sujeto al régimen del artículo 14 B) de la Ley de Impuesto a la Renta, que solo mantiene saldos iniciales de RAI y STUT al 01 de enero del 2017, y percibe retiro o dividendo de una filial sujeta al mismo régimen de tributación, el cual, si tiene asociado un crédito por impuesto de primera categoría generado hasta el 31 de diciembre del 2016, y en el mismo periodo de su percepción lo distribuye a los accionistas, por un monto superior al RAI de inicio.

En este caso, la matriz recibe de su filial un dividendo de \$1.000, el que tiene asociado un crédito de \$240.

En este caso el RAI y STUT de inicio es de \$1.000, y el dividendo distribuido al accionista final es de \$2.000.

### 3.3.1. Según legislador “SAC 0 y STUT mayor a 0”

#### SITUACIÓN DEL SOCIO

	MONTO
DIVIDENDO	1.000
CRÉDITO	-

#### REGISTROS MATRIZ

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	hasta el 31.12.2016	
					01.01.2017	0	
SALDOS INICIALES	1.000	1.000	-	-	-	-	1.000
RAI DEL EJERCICIO	1.000	1.000	-	-	-	-	-
CRÉDITO DIVIDENDO PERCIBIDO	-	-	-	-	-	240	1.000
<b>SALDO ANTES DE IMPUTACION</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>240</b>	<b>2.000</b>
DIVIDENDO \$1000	(2.000)	(2.000)	-	-	-	-	(2.000)
SAIDO FINAL	-	-	-	-	-	240	-

#### REGISTROS FILIAL

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	hasta el 31.12.2016	
					01.01.2017	0,315789	
SALDOS INICIALES	1.000	1.000	-	-	-	240	1.000
DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDO Marzo	(1.000)	(1.000)	-	-	-	(240)	(1.000)
SALDOS FINALES	-	-	-	-	-	-	-

En este caso, a pesar de que mantiene un saldo inicial RAI, la imputación del dividendo no alcanza a ser cubierta completamente, por tanto, la diferencia de \$1.000, quedaría en carácter de provisorio. Adicionalmente, la tasa TEF calculada al inicio sería “0”.

$$\frac{STC}{STUT} = \frac{0}{1.000} = 0$$

Así, considerando lo establecido por el legislador, y como se ha visto en los casos anteriores, al aplicar la tasa TEF de inicio al dividendo distribuido al accionista final, se estaría llevando “0” crédito.

### 3.3.2. Según SII (oficio 471) “SAC 0 y STUT mayor a 0”

#### SITUACIÓN DEL SOCIO

	MONTO
DIVIDENDO	1.000
CRÉDITO	(240)

#### REGISTROS MATRIZ

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	hasta el	
					01.01.2017	31.12.2016	
					0,342281	0,120087	
SALDOS INICIALES	1.000	1.000	-	-	-	-	1.000
RAI DEL EJERCICIO	1.000	1.000	-	-	-	-	-
CRÉDITO DIVIDENDO PERCIBIDO	-	-	-	-	-	240	1.000
<b>SALDO ANTES DE IMPUTACION</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>240</b>	<b>2.000</b>
DIVIDENDO \$1000	(2.000)	(2.000)	-	-	-	(240)	(2.000)
SAIDO FINAL	-	-	-	-	-	-	-

#### REGISTROS FILIAL

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del	hasta el	
					01.01.2017	31.12.2016	
					0,342281	0,315789	
SALDOS INICIALES	1.000	1.000	-	-	-	240	1.000
DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDO Marzo	(1.000)	(1.000)	-	-	-	(240)	(1.000)
SALDOS FINALES	-	-	-	-	-	-	-

Este caso tal como lo hemos planteado, no ha sido abordado en los 3 casos mencionados por el oficio 471 del 05 de marzo de 2018, pero si se presentan 2 variables:

Primero, se presentan dividendos provisorios, y la tasa TEF de inicio es “0”, por lo que podríamos aplicar el criterio propuesto en el caso N°1 de esta tesis.

Considerando el cálculo o recálculo de la TEF al termino del ejercicio, ésta quedaría como sigue:

$$\frac{STC \quad 240}{STUT \quad 2.000} = 0,120000$$

De esta manera, el contribuyente final, está utilizando el 100% del crédito acumulado al termino del ejercicio, cuando se lleva el 100% de las rentas acumuladas a ese momento.

### **3.4. CASO 4**

Contribuyente sujeto al régimen del artículo 14 B) de la Ley de Impuesto a la Renta, que solo mantiene saldos iniciales de RAI y STUT al 01 de enero del 2017, y percibe retiro o dividendo de una filial sujeta al mismo régimen de tributación, el cual, si tiene asociado un crédito por impuesto de primera categoría generado hasta el 31 de diciembre del 2016, y en el mismo periodo de su percepción lo distribuye a los accionistas, por un monto superior al RAI de inicio.

En este caso, la matriz recibe de su filial un dividendo de \$1.000, el que tiene asociado un crédito de \$240.

Este planteamiento supone un RAI y STUT de inicio de \$1.000, y el dividendo distribuido al accionista final es de \$2.000.

Adicionalmente, se considera un pago de impuesto voluntario por parte del accionista final.

### 3.4.1. Según legislador e impuesto voluntario.

#### SITUACIÓN DEL SOCIO

	<b>MONTO</b>	2.685 GrossUp
DIVIDENDO	2.000	685 Impuesto Voluntario
CRÉDITO	(685)	2.000 Retiro Percibido por el socio

#### REGISTROS MATRIZ

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del 01.01.2017	hasta el 31.12.2016	
					0,342281	0	
SALDOS INICIALES	1.000	1.000	-	-	-	-	1.000
RAI DEL EJERCICIO	1.000	1.000	-	-	-	-	-
CRÉDITO DIVIDENDO PERCIBIDO	-	-	-	-	-	240	1.000
<b>SALDO ANTES DE IMPUTACION</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>240</b>	<b>2.000</b>
DIVIDENDO \$2000	(2.000)	(2.000)	-	-	-	-	(2.000)
SAIDO FINAL	-	-	-	-	-	240	-

#### REGISTROS FILIAL

DESCRIPCIÓN	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		STUT
					A contar del 01.01.2017	hasta el 31.12.2016	
					0,342281	0,315789	
SALDOS INICIALES	1.000	1.000	-	-	-	240	1.000
DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDO Marzo	(1.000)	(1.000)	-	-	-	(240)	(1.000)
SALDOS FINALES	-	-	-	-	-	-	-

Este caso es muy similar al anterior, solo se está considerando que la matriz B1 debe pagar un impuesto voluntario, para que el accionista (contribuyente de impuestos finales) pueda aplicar el crédito sobre los dividendos que está percibiendo.

El legislador señala que la sociedad respectiva podrá optar a pagar a título de impuesto de primera categoría una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa al referido tributo a una cantidad tal que, al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto neto de la distribución.

Dicho de otra manera, si al término del ejercicio señalado, se determina que el todo o una parte de los dividendos efectuadas durante el año, que se afectan con impuestos finales, no tienen derecho al crédito establecido en el SAC, entendiéndose que no existió para ese ejercicio saldo acumulado de créditos que asignar, o el crédito asignado sólo correspondía a una parte de las distribuciones afectos a

los impuestos finales; la empresa podrá optar por pagar voluntariamente a título de IDPC, efectuando un Gross Up (dividir el dividendo neto por un factor  $(1 - \text{Tasa IDPC})$  el resultado que se determine, deberá ser considerado como una RLI voluntaria que la empresa paga para asignarle en este caso al contribuyente de impuesto final, el monto que necesitase como crédito al momento de la distribución del dividendo.

Recordemos que inicialmente, según como el legislador redactó la norma, el contribuyente final, no podría hacer uso del crédito, debido a que el cálculo o recalcu de la TEF es al inicio del ejercicio.

#### **3.4.2.** Según SII e impuesto voluntario

Según ha planteado el SII, y hemos inferido en los casos propuestos según su criterio, para los casos antes mencionados, no sería necesaria la utilización de un crédito voluntario, debido a que al hacer el recálculo de la TEF al término del ejercicio, el contribuyente final se estaría llevando los créditos acumulados en el SAC.

#### **4. CONCLUSIONES**

Los resultados obtenidos en esta investigación permiten validar la hipótesis formulada, esto es, que los créditos contra impuestos global comentario y adicional, a que tiene derecho el propietario de empresas, pueden derivar distintos efectos dependiendo de la oportunidad en que se recalcula la TEF, afectando con ello lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

El hecho de que la tasa TEF se deba calcular al inicio del ejercicio, aun cuando se determine la imputación de los dividendos provisorios al término del mismo, genera que en los casos en que la tasa inicial sea 0, debido a que no existe ningún registro, o a que solo existe saldo en el registro SAC o solo en el registro STUT, el efecto es que el contribuyente propietario de empresa no podrá hacer uso del crédito, debido a que cuenta con tasa 0 al momento de asignar los créditos.

El cambio en el criterio planteado por el SII, en su oficio 471 del 5 de marzo del 2018, da solución a algunas particularidades que podrían generarse al momento de asignar los créditos, para los casos previstos en el mismo, los que sirvieron de base, para inferir el tratamiento en los casos planteados en esta tesis.

Considerar el Servicio de Impuestos Internos la frase “al término del ejercicio” en reemplazo de la señalada por el legislador “al inicio del ejercicio”, fue un criterio a nuestro juicio acertado, ya que como hemos verificado con la resolución de los casos planteados, el contribuyente propietario de empresas podría hacer uso de los créditos del SAC recalculados al término del ejercicio, provenientes de los

dividendos percibidos por la sociedad matriz, sin embargo, esto deja en evidencia una contradicción en el texto legal.

Otro de los puntos que se podría haber mejorado en el mismo oficio, es que no sólo se considerara el criterio para los dividendos provisorios, si no, que este criterio se extrapolara a la generalidad, aplicándolo también en las reorganizaciones empresariales a dividendos que no queden como provisorios pudiendo recalcular la tasa TEF al 31 de diciembre de cada año.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

- ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN, *La renta y sus nuevos sistemas de tributación, análisis evolutivo, normativa y práctica*, 1° edición abril 2017.
- CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, *Manual de Nuevos Regímenes Tributarios 2016*, Ministerio de Hacienda.
- FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO, *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna*. 2ª ed., Santiago, Legal Publishing, 2013.
- MINISTERIO DE HACIENDA DE CHILE, *Decreto Ley, No. 824*, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Promulgada 27/12/1974, Última versión 28/04/2009.
- MINISTERIO DE HACIENDA DE CHILE, *Ley N°20.780* Reforma Tributaria que modifica el sistema tributación de la renta e introduce ajuste en el sistema tributario.
- MINISTERIO DE HACIENDA DE CHILE, *Ley N°20.899*, simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias (01-02-2016).
- SALORT S., VICENTE, *Reorganizaciones empresariales - Normas tributarias, en los nuevos regímenes de tributación* - Editorial EDIG.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Circular 49 de septiembre de 2016*.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Oficio 471 del 05 de marzo de 2018*.

- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Resolución exenta 130 de diciembre de 2016.*

## **6. VITA**

### **Carlos San Martín,**

Contador Público Auditor, Licenciado en Contabilidad y Auditoría de la Universidad Tecnológica Metropolitana, Diplomado en Gestión Tributaria, Diplomado en Normas Internacionales de Contabilidad y Diplomado en Tributación Internacional e Impuesto Adicional, Magister en Tributación (c) de la Universidad de Chile.

Actualmente se desempeña como Gerente Tributario en firma de asesorías contables y tributarias.

### **Marcela Silva,**

Contador Público Auditor, Licenciada en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión de la Universidad de Valparaíso, Diplomado en Prevención, Detección e Investigación de Fraudes de la Universidad de Chile, Magister en Tributación (c) de la misma universidad.

Actualmente se desempeña como encargada de contabilidad en Chile de una compañía multinacional.