



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

Parte I

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

Alumnos: Marcela Silva Castro

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 recalcular de la TEF, según el legislador.	29
2.3. Oportunidad del recalcular 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

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
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	

1. INTRODUCCIÓN

La normativa tributaria chilena ha sufrido varias modificaciones en los últimos años, desde la ley 20.780 de 2014 a la 20.899 del 2016, las que han generado cambios con relación al régimen de integración del impuesto de primera categoría de contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa. En particular, se han creado dos nuevos regímenes de tributación, con vigencia a partir del 1 de enero de 2017, uno, denominado régimen atribuido, regulado en el artículo 14 letra A de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y, dos, régimen con imputación parcial de créditos, consagrado en el artículo 14 letra B de la misma ley.

Dichos regímenes han incidido en la forma cómo se calculan los créditos contra los impuestos finales. Así solo se ha establecido el método de determinación de los créditos, sin especificar situaciones puntuales de los efectos que trae a los diferentes escenarios relacionados con el retiro de utilidades o la distribución de dividendos.

Respecto de la nueva metodología de determinación de créditos surge el cuestionamiento de cuáles serían los efectos en los créditos contra impuestos finales cuando se efectúan aportes a empresa relacionada del régimen semi integrado y se distribuyan dividendos aun cuando no existan utilidades generadas en el año.

Es así, como la escasez de doctrina y jurisprudencia sobre las recientes modificaciones introducidas por las Reformas Tributarias de 2014 y 2016, han

generado incertidumbre, puesto que estamos en presencia de una reforma que no ha abarcado la casuística de cómo la oportunidad en que se recalcula o determina la TEF afecta la utilización de los créditos asociados a los retiros y/o dividendos, con saldo total de créditos cero o inferior al crédito asociado a los retiros o dividendos percibidos, en donde no se generan nuevas utilidades en el año 2017, y a su vez se reparten dividendos o retiros en el mismo año, por lo tanto, este artículo pretende convertirse en un planteamiento innovador en donde se expongan las distintas oportunidades para el recalcu de la TEF y sus efectos en el crédito a que tiene derecho el contribuyente de impuestos finales.

1.1. Planteamiento.

1.1.1. Planteamiento del Problema

La Reforma Tributaria de acuerdo a la Ley N° 20.780, del 29 de septiembre de 2014, y sus precisiones posteriores introducidas a través de la Ley N° 20.899, del 8 de febrero de 2016, trajo modificaciones al sistema de tributación chileno, especialmente en lo que dice relación con las utilidades acumuladas en el denominado registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT) y sus correspondientes créditos, los que a partir del 1 de enero del año 2017, pasan a formar parte de nuevos registros tributarios. Así, de acuerdo con lo establecido en la letra a), del N° 1, del Numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, estableció la obligación para los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance

general según contabilidad completa, de determinar al 31 de diciembre de 2016 e informar al Servicio mediante declaración jurada, el saldo de utilidades que se registre en el FUT con su correspondiente crédito e incremento por impuesto de primera categoría que corresponda a dichas utilidades, así como el saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales; el saldo de utilidades que se registre en el Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR); el saldo de utilidades registradas en el Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT); el saldo de retiros en exceso; el saldo del Fondo de Utilidades Financieras (FUF); y, el monto de la diferencia positiva que resulte de deducir al valor positivo del capital propio tributario determinado al 31 de diciembre de 2016, el saldo de FUT, FUR y FUNT, y el valor del capital aportado efectivamente, que deberá ser presentada antes del 15 de marzo de 2017.

En atención a lo anterior, el literal ii de la letra c) del número 1 del título I del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, establece que el recalcule de la tasa efectiva de créditos debe hacerse al inicio del año siguiente, lo que genera ambigüedad respecto de que sucedería con el crédito asociado a los retiros o dividendos percibidos desde una empresa relacionada, que mantenga una tasa efectiva superior a la empresa que recibe, ambas del régimen del artículo 14 letra B, y que reparte retiros o dividendos en el mismo año, y que no genera utilidades en el año.

El derecho a utilizar el crédito de impuesto de primera categoría asociado a los retiros y dividendos se encuentra consagrado en el artículo 56 N°3 y 63 de la Ley de Impuesto a la Renta. En tal sentido, surge el primer cuestionamiento de qué

ocurría con el crédito asociado a los retiros o dividendos, cuando la tasa efectiva de crédito es calculada en a la fecha propuesta por el legislador.

Por otra parte, lo anterior será contrastado con las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, y si éstas se ajustan o no a lo que el legislador ha establecido.

Por lo tanto, producto del establecimiento de distintos regímenes de tributación para las empresas de primera categoría, se pueden presentar ambigüedades en el reconocimiento de los saldos acumulados de créditos entre empresas relacionadas a que tiene derecho el contribuyente del impuesto final, cuando se distribuyen los retiros o dividendos percibidos de una empresa relacionada del régimen del artículo 14 letra B, en el mismo año que los reciben y cuenta con SAC "0" o SAC inferior al del retiro o distribución.

Siendo así, la problemática se centra en las posibles variaciones respecto de los créditos que finalmente puedan existir en contra de los impuestos finales dependiendo de la oportunidad en que debiera hacerse el recalcule de la tasa efectiva de créditos, considerando que la ley menciona que la tasa efectiva debe recalcularse al inicio del año que corresponda.

1.1.2. Hipótesis

Considerando la problemática planteada en el punto anterior, la hipótesis que se pretende validar en esta investigación es la siguiente: que los créditos contra impuestos global comentario y adicional, a que tiene derecho el propietario de empresas, puede verse afectado dependiendo de la oportunidad en que se recalcula la tasa efectiva de créditos (en adelante “TEF”), en los casos que empresas relacionadas reciban utilidades tributables con dicha TEF generadas hasta el 31 de diciembre de 2016 y que posteriormente, son distribuidas a su empresa relacionada, sin que para el año 2017, presente nuevas utilidades, y que la empresa que recibe el dividendo o retiro mantenga una TEF “0” o inferior a la tasa de crédito asociada al retiro o dividendo.

Para validar la referida hipótesis se presentará un análisis de casos prácticos simulando distintas situaciones de retiro de utilidades o distribución de dividendos entre empresas relacionadas sometidas al mismo régimen de tributación del artículo 14 letra B de la Ley sobre Impuesto a la Renta, considerando distintos saldos de créditos y oportunidad en la que se recalcula la tasa TEF, de acuerdo a lo que establece el legislador, y las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos.

1.1.3. Objetivos

Objetivo General

Identificar a través de casos prácticos, los efectos en los créditos contra impuestos finales, cuando el recalcu de la TEF se efectúa en diferentes oportunidades, y el registro SAC es "0" o inferior al SAC de la sociedad.

Objetivos Específicos

Para cumplir con el objetivo general propuesto, la investigación será reconducida a través de los siguientes objetivos específicos:

- Desarrollar diferentes combinaciones de oportunidad del recalcu de la TEF y SAC 0 o inferior al SAC de los retiros o dividendos
- Determinar el impacto en el derecho que tienen los contribuyentes de impuestos finales sobre los créditos en las diferentes combinaciones antes mencionada a través de ejemplos cuantitativos.
- Exponer diferentes interpretaciones de la norma, considerando el vacío legal y jurisprudencia existente a la fecha.

1.1.4. Metodología

Este estudio es realizado bajo el método deductivo, en donde se considerará bibliografía y marco jurídico relativo a las modificaciones introducidas por las reformas tributarias de los últimos años y reciente interpretación del Servicio de Impuestos Internos, y, además, un análisis cuantitativo a través del estudio de simulación de casos prácticos.

1.1.5. Estado Actual

Durante el desarrollo de este estudio, se ha publicado un oficio del Servicio de Impuestos Internos, en donde se establece la interpretación que dicho organismo hace al respecto de algunos temas tratados más adelante.

1.2. Marco Teórico

El régimen tributario chileno se estructura en base a dos niveles: un primer nivel, cuya tributación es asumida por las personas naturales o jurídicas o aquellas que la ley indique como las comunidades, los establecimientos permanentes, etcétera, que realizan, por regla general, una actividad económica empresarial¹, por las rentas que obtengan producto de dichas operaciones o por incrementar su patrimonio. Estos sujetos tributarán con el impuesto de primera o segunda categoría, los cuales se constituyen en un anticipo para los impuestos del segundo nivel, es decir, los impuestos del primer nivel complementan los impuestos del segundo nivel. En el segundo nivel se someten a tributación las personas que perciben las rentas provenientes del primer nivel, enfrentando el impuesto global complementario o el impuesto adicional dependiendo si el contribuyente se encuentra domiciliado en Chile o en el extranjero, pudiendo descontarse, de estos impuestos finales, los impuestos soportados en el primer nivel de tributación.

Tratamiento de la distribución de utilidades con reforma tributaria a contar del 1 de enero de 2017

De acuerdo con lo señalado por el nuevo artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (modificado por la ley 20.780 y Ley 20.899), señala que la distribución de

¹ La empresa como unidad económica de producción encuentra su reconocimiento jurídico en el derecho tributario, desde el punto de vista de su funcionalidad y no como una entidad autónoma dotada de capacidad jurídica tributaria (Faúndez, 2013, p.28)

dividendos cambia según el orden de prelación. Hasta el 31 de diciembre de 2016, las distribuciones de dividendos se efectuaban con cargo a las utilidades más antiguas acumuladas en el registro FUT de la sociedad, otorgándole el 100% del crédito, tratamiento que fue modificado a contar del 1 de enero de 2017, donde la distribución de utilidades lleva un orden de prelación distinto:

- 1) Utilidades generadas a contar del 1 de enero de 2017; y luego
- 2) Las utilidades que se generaron hasta el 31 de diciembre 2016

Entendiendo que en el régimen semi integrado, para una distribución de dividendos, las utilidades nuevas están obligadas a restituir, por tanto, al momento de la distribución los accionistas no podrán utilizar el 100% del IDPC pagado por la empresa, ya que deberán restituir a título de débito fiscal el 35% de los mismos.

Importante es señalar que al momento de efectuar esta distribución de dividendos, si estamos frente a un contribuyente de régimen atribuido (14 A), de acuerdo al numeral 5, del artículo 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe agregar a su RLI los dividendos percibidos más sus créditos correspondientes (considerando el 100% de los créditos, independiente de donde provengan) “No obstante lo dispuesto en la letra a) del número 2 de este artículo, y el número 1° del artículo 39, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible las rentas o cantidades a que se refiere la letra c) del número 2 de la letra A) del mismo artículo”.

Mientras que cuando nos enfrentamos a una distribución de dividendos, bajo un escenario de un Semi Integrado (Art.14 letra B, Ley sobre Impuesto a la Renta), no

debe efectuarse esta incorporación indicada en el artículo 33 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Cabe señalar, que la Circular 49 de 2016, señala que el orden de prelación corresponde a las utilidades nuevas y luego las del 2016, por tanto, en caso que no existan utilidades generadas desde el 1 de enero de 2017 o se extingan producto de afectación por los dividendos, el saldo se puede imputar al saldo total de utilidades² (utilidades al 31 de diciembre de 2016) sin restitución alguna.

La Reforma Tributaria de acuerdo a la Ley N° 20.780, del 29 de septiembre de 2014, y la Reforma posterior, contenida Ley N° 20.899, del 8 de febrero de 2016, trajo modificaciones al sistema de tributación chileno, donde uno de los más relevantes se encuentra en la separación de los contribuyentes de primera categoría de renta efectiva con contabilidad completa expresado en la letra A y B del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta³. Esta modificación dice relación con la forma de tributar a nivel de empresa y socio.

Hasta el 31 de diciembre de 2016, Chile contaba con una tributación 100% integrada entre el Impuesto de Primera Categoría⁴ que pagaba la empresa, transformándose en crédito para sus socios o accionistas, al momento de retirar o distribuir utilidades otorgándoles un crédito por impuesto de primera categoría⁵, contando con la opción de acumular sus utilidades (esta opción de acumular

² En adelante, indistintamente, STUT

³ En adelante, indistintamente, LIR

⁴ En adelante, indistintamente, IDPC

⁵ En adelante, indistintamente, CIDPC

utilidades estuvo vigente desde el año 1984) hasta el momento que deseaban retirar o distribuir, las mismas se almacenaban en un registro llamado Fondo de Utilidades Tributables⁶.

A partir de estas reformas (Ley N° 20.780 y Ley N° 20.899) la estructura de un sistema 100% integrado se modifica a contar del 1 de enero de 2017, el cual es reemplazado por dos sistemas de tributación para los contribuyentes de renta efectiva con contabilidad completa, donde el tipo jurídico y societario también juegan un rol al momento de poder elegir el sistema de tributación, estos son:

1.2.1. Régimen Semi Integrado o Renta Parcialmente Integrada:

Aplica tanto a aquellos contribuyentes que pueden elegir este sistema y lo eligen, como aquellos que por defecto queden sometidos a él.

Los contribuyentes que quedan por defecto en este régimen son las sociedades anónimas, abiertas o cerradas, las sociedades en comandita por acciones y las sociedades de persona conformadas por una o más personas jurídicas.

La tasa que deben pagar las empresas sujetas a este régimen asciende al 25,5% en el año comercial 2017 y al 27% para el año 2018⁷.

⁶ En adelante, indistintamente, FUT

⁷ La renta y sus nuevos sistemas de tributación, P. 476, Christian Aste Mejías.

Requisitos

De acuerdo al texto expreso del artículo 14 de la LIR, no existen requisitos de tipo jurídico de la empresa que quiera optar al régimen de tributación semiintegrado, por lo que cualquier contribuyente podrá elegir dicho régimen. En este sentido, podrán sumarse a este régimen:

El Empresario Individual, la empresa individual de responsabilidad Limitada, establecimiento permanente (contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR), las comunidades, las sociedades por acciones, las Sociedades de Personas (incluidas las sociedades comanditas por acción) y las sociedades anónimas (abiertas y cerradas).

Tampoco existen requisitos que deban cumplir los propietarios de la empresa que desea acogerse al régimen semiintegrado, por lo que dichas empresas podrán estar conformadas por:

Personas naturales con domicilio o residencia en Chile, personas sin domicilio ni residencia en el país y/o personas jurídicas constituidas en Chile.

Al igual que para informar la opción por optar al régimen del art. 14 A), para acogerse al régimen de tributación parcialmente integrado los contribuyentes deberán presentar una declaración ante el SII⁸.

⁸ http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=2120:iii-requisitos-para-acogerse-al-regimen&catid=193:reporte-tributario-no77-noviembre-2016&Itemid=284

Tributación de la empresa:

Las empresas que se acojan al régimen de tributación semiintegrado no verán afectada la tributación a la que se encontraban afectas hasta antes de la Reforma Tributaria, de hecho el procedimiento para determinar la base imponible del Impuesto de Primera Categoría sigue siendo el establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR⁹.

En cuanto a la integración del IDPC en los impuestos finales, a las empresas que se acojan a este régimen sólo les aplicará en forma parcial, dada la obligación de restitución del 35% del crédito por IDPC que deben efectuar los propietarios, comuneros, socios o accionistas.

A continuación se enumeran algunas modificaciones a nivel del impuesto corporativo que deberán considerar las empresas que se acojan a este régimen:

1. La tasa del IDPC para este régimen será del 25,5%¹⁰ para el año comercial 2017 y a partir del año comercial 2018 en adelante dicho guarismo será de un 27%¹¹.
2. Conforme a las normas de la letra C) del artículo 14 ter de la LIR, los contribuyentes acogidos al régimen semiintegrado podrán deducir el 50% de la RLI, con un tope de UF 4.000. Sin embargo, deberán efectuar un agregado a la RLI en los años posteriores, ascendente a un 50% de los retiros o

⁹ Artículo 14 inciso 1º de la LIR.

¹⁰ Norma transitoria: Inciso 2º del artículo transitorio de la ley 20.780, "Durante el año comercial 2017, estos contribuyentes aplicarán una tasa del 25,5%".

¹¹ Artículo 20 inciso 1º de la LIR.

distribuciones que se efectúen en el año comercial y que se encuentre afectos a los impuestos finales, hasta reponer totalmente la rebaja que se había efectuado.¹²

3. Las pérdidas tributarias sólo podrán imputarse a rentas percibidas a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales, generándose de esta forma la única instancia posible para solicitar la devolución de IDPC en carácter de pago provisional por utilidades absorbidas (PPUA). En caso que no existan retiros o dividendos percibidos o que la pérdida persista luego de dicha imputación, ésta sólo podrá ser considerada como un gasto para el ejercicio siguiente y así sucesivamente¹³. En virtud de lo anterior, las pérdidas tributarias ya no pueden ser imputadas a las rentas acumuladas en la empresa, sino que su imputación será “hacia adelante”.

4. Es preciso señalar que, a diferencia del ajuste a efectuar en el régimen de renta atribuida en donde los dividendos o retiros percibidos afectos a impuestos finales se agregan a la determinación de la RLI, en el régimen semiintegrado dichas cantidades ingresan vía capital propio tributario al registro de Rentas Afectas a Impuesto (RAI)¹⁴ y el crédito asociado a dichas rentas se anota en el registro de Saldos Acumulados de Crédito (SAC).

¹² Artículo 14 Ter Letra C, inciso 7º de la LIR.

¹³ Circular 49, p.56 del 14 de Julio del 2016.

¹⁴ Artículo 14 B, N° 2) letra a) ii) inciso 3º de la LIR.

Control de las rentas:

Para el control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, y con el objeto de mantener un detalle de las cantidades que se encuentran liberadas de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución, así como también para determinar en qué oportunidad tales retiros, remesas o distribuciones se afectan con el IGC o IA, según corresponda, y el crédito por IDPC a que éstas tendrán derecho, se establece la obligación para estos contribuyentes de efectuar y mantener los siguientes registros:

a) Registro de rentas afectas a IGC o IA (RAI)

En este registro deberán anotarse aquellas rentas percibidas o devengadas que estén acumuladas en la empresa y disponibles para ser retiradas, siempre que se encuentren afectas a los impuestos finales, es decir, no deben formar parte de este registro aquellas rentas exentas de IGC o IA o los ingresos no constitutivos de renta¹⁵.

El monto de las rentas a anotar en este registro corresponderá a la diferencia positiva que resulte de la resta entre:

- i. El valor positivo del capital propio tributario.

Se sumarán al valor del CPT el monto de los dividendos o retiros que hayan quedado en carácter de provisorios durante el ejercicio, debidamente reajustados.

¹⁵ Artículo 14 B N°1 de la LIR.

Este ajuste se debe a que dichos dividendos provisorios están descontados del CPT al término de ejercicio, no obstante su imputación a los registros está pendiente a dicha fecha.

ii. La sumatoria de las siguientes rentas o cantidades:

- Rentas exentas de los impuestos finales.
- Ingresos no constitutivos de renta.
- Capital efectivamente aportado, más sus aumentos y menos sus devoluciones,
todos reajustados según la variación de índice de precios al consumidor,
según corresponda.

Al efectuar este cálculo se obtendrán aquellas rentas que están afectas a los impuestos finales y que se encuentran pendientes de tributación, por lo que cualquier retiro, remesa o distribución que resulten imputados a estas rentas se gravarán con los IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC, el cual podrá estar sujeto o no a la obligación de restituir y tener o no derecho a devolución¹⁶.

¹⁶ Reporte Tributario 77 Introducción al régimen de tributación del 14B, p.8 y 9.

b) Diferencia entre la depreciación acelerada y normal (DDAN)

Cuando se aplique depreciación acelerada, solo se aplicará para los efectos de la primera categoría. Por tanto, la diferencia que se produzca entre la depreciación acelerada y la normal, se considerará para la imputación de los retiros, remesas o distribuciones, como una suma grabada con los IGC o IA.¹⁷

Cabe recordar que el régimen de depreciación acelerada corresponde a aquel establecido en los números 5 y 5 bis del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo cual ante el uso de cualquiera de estos mecanismos se deberá determinar el monto de la depreciación normal de dichos bienes, generándose así cantidades afectas a tributación con los impuestos finales a anotar en este registro¹⁸.

c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)

Se anotarán las rentas exentas de los IGC o IA y los INR percibidos, así como también las rentas de esta misma naturaleza percibidos a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa¹⁹. Cabe señalar que el saldo de las rentas acumuladas en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior.

¹⁷ Artículo 14B N° 2 letra b) de la LIR.

¹⁸ Centro de Estudios Tributarios, Reporte Tributario 77 Introducción al régimen de tributación del 14B, p.10

¹⁹ Centro de Estudios Tributarios, Reporte Tributario 77 Introducción al régimen de tributación del 14B, P.11.

d) Saldo Acumulado de Crédito (SAC)

En este registro se controlarán los créditos por IDPC y por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera, distinguiendo entre los que dan derecho a devolución y los que no.

Este registro se analizará en detalle en el punto 1.2.3.

Tributación al nivel del propietario:

a) Base Imponible

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas acogidas al régimen semiintegrado de tributación, afectos al IGC o IA, tributarán en base a los retiros, remesas o distribuciones que perciban desde dichas empresas, por lo que la base imponible de dichos tributos estará compuesta por tales rentas, conforme a lo señalado en el N° 1 del artículo 54 y 62, ambos de la LIR.

Además, cuando aplique el crédito por IDPC en contra de los impuestos finales, deberá agregarse a la base imponible del IGC o IA, según corresponda, un monto similar a título de incremento, conforme a lo señalado en el inciso final del N° 1 del artículo 54, inciso final del N° 2 del artículo 58 e inciso final del artículo 62, todos de la LIR.²⁰

²⁰ En esto coinciden, Manual de Nuevos Registros del SII, P.99, Reporte Tributario 77 Introducción al régimen de tributación del 14B, P.11.

b) Tasa del Impuesto

Respecto de los contribuyentes del IGC, aplicará la escala progresiva de tasas contenida en el artículo 52 de la LIR, en la cual, a partir del 1° de enero de 2017, figura como tasa máxima un 35%.

En cuanto a los contribuyentes del IA, le aplicará la tasa del 35%, según lo establecido en el artículo 58 y en el inciso primero del artículo 60, ambos de la LIR.

c) Crédito por IDPC²¹

Conforme a lo establecido en el artículo 20 de la LIR, el IDPC que afecta a la empresa podrá ser imputado en contra de los impuestos finales que afecten a los propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Dicho lo anterior, en contra de IGC o IA determinado procederá dicho crédito por IDPC, en la medida que exista un saldo de éste en el registro SAC de la empresa acogida al régimen semiintegrado, el cual podrá o no estar sujeto a la obligación de restitución así como también tener derecho a devolución o no.

Tal como se señaló anteriormente, cuando se impute el crédito por IDPC proveniente del saldo acumulado sujeto a la obligación de restitución, los propietarios, comuneros, socios o accionistas deberán restituir, a título de débito fiscal, el 35% de dicho crédito, considerándose éste como un mayor IGC o un mayor

²¹Reporte Tributario 77 Introducción al régimen de tributación del 14B, P.13

IA, según corresponda. Cabe señalar que dicha restitución no será aplicable a contribuyentes del IA residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación, aún cuando no se encuentre vigente. El efecto final de dicha restitución es un aumento en la tasa efectiva de la tributación con los impuestos finales que afecta a los dueños.

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).

• En un régimen de Renta Semi Integrado, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en el siguiente orden:

i) En primer lugar, a las cantidades acumuladas en el registro RAI. Utilidades pendientes de tributación final (ya comentado en el punto de control de rentas, letra a).

ii) En segundo lugar, se imputarán al registro denominado DDAN. Ahora bien, en general, los retiros, remesas o distribuciones imputados a las cantidades a que se refiere este numeral ii), tendrán derecho al crédito por IDPC, en la medida que el registro SAC mantenga un remanente de dichos créditos.

iii) En tercer lugar, se imputarán al registro REX (dichas cantidades no se afectarán con ningún tipo de impuesto, sin perjuicio que las cantidades imputadas *al REX, específicamente a las rentas exentas*

del Impuesto Global Complementario, sean consideradas para los efectos de la progresividad que establece el N°3, del artículo 54, de la LIR), comenzando por las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por el contribuyente y luego los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones de dividendos resulten afectos a los impuestos finales, según corresponda, tendrán derecho al crédito indicado en el número 3), del artículo 56 y 63 ambos de la LIR, que mantengan en el saldo del registro d), del N°4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR (SAC), el cual se asignará en primer término a los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, de acuerdo al N°5 de la letra A), del artículo 14, de la LIR, de acuerdo al orden de prelación establecido en el artículo 56 N°3 inciso final y 63 inciso final de la LIR, y a continuación, se imputarán los provenientes del FUT de acuerdo a las normas vigentes al 31 de diciembre de 2016, conjuntamente con el crédito total disponible contra los impuestos finales indicados en el artículo 41 A) y 41 C) de la LIR, que forme parte del mismo registro, los cuales se incorporarán separadamente a contar del 1° de enero de 2017 en el registro SAC, identificando en el primer caso aquella parte de dichos créditos cuyo excedente da o no derecho a devolución.

Ahora bien, el registro SAC, contenido en la letra d), del número 4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR, comprende entre otras cantidades, el siguiente detalle:

Figura 1

ANEXO N° 2: Registro de Rentas Empresariales del Semi-Integrado

DETALLE	Control	(RAI) (1)	(DDAN) (2)	(REX) (3)	(SAC) (4)						(STUT) (5)
					Acumulados a contar del 01.01.2017				Acumulados hasta el 31.12.2016		
					Tasa de crédito vigente (factor %)				Tasa Efectiva x,xxxxxxx		
					No Sujetos a		Sujetos a		CDD	SDD	
					SDD	CDD	SDD	CDD			

Figura 1: Parte del recuadro de Saldo Total de Créditos del régimen de renta semi integrada del art.14 B (Resolución 130 del 2016).

Dentro de este registro coexisten dos tipos de créditos:

Los generados desde el 1 de enero de 2017, créditos nuevos que se imputan en primer lugar hasta agotarlo; y aquellos provenientes del FUT vigente al 31 de diciembre de 2016.

Entre estos cálculos, para aquellos generados a partir del 1° de enero de 2017, se determinan aplicando sobre éstos, la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio respectivo.

Con respecto a los créditos que provenían del FUT hasta el 31 de diciembre de 2016 incorporadas al SAC, se imputarán luego de haber agotado los créditos indicados en el punto anterior, privilegiando en este caso aquellos que dan derecho

a devolución de aquellos que no lo dan²², y la asignación de dichos créditos será la que se determine aplicando sobre los retiros, remesas o distribuciones de dividendos afectos a impuestos finales, según corresponda, la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio respectivo. Sin embargo, debe tenerse presente que el crédito que se determine producto de la tasa correspondiente no puede exceder al crédito registrado en el SAC.

De este registro, se desprenden nuevos nombres.

El cálculo de la tasa expresada en decimales se puede expresar de la siguiente manera:

$$\frac{\text{STC}}{\text{STUT}} \times 100 = \text{TEF}$$

Importante es señalar, que para determinar la tasa de crédito (TEF) sólo debe considerarse las utilidades netas acumuladas en el saldo de utilidades tributables (STUT), es decir, no se debe considerar el impuesto de primera categoría para efectos del cálculo.

Con respecto a los créditos acumulados del SAC.

Cuando proceda la utilización de estos créditos, de acuerdo con el orden de imputación señalado anteriormente, primero deberán asignarse los generados el

²²De acuerdo con lo establecido el N° 1.- del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

año comercial 2017, luego los acumulados al 31 de diciembre de 2016, los cuales deberán ser controlados en forma separada.

Con relación a estos créditos a través de una ilustración queremos plasmar como se encuentran conformados:

Figura 2

Saldo Acumulado de Créditos (SAC)							
Acumulados a contar del 01.01.2017				Acumulados hasta el 31.12.2016			
Tasa de crédito vigente (factor %)				Crédito Total Disponible contra impuestos finales (Arts. 41 A) y 41 C) de la LIR)	Tasa Efectiva		Tasa 8%
No Sujetos a Restitución		Sujetos a Restitución			Con Derecho a Devolución	Sin Derecho a Devolución	Crédito Total Disponible contra impuestos finales (Arts. 41 A) y 41 C) de la LIR)
Sin Derecho a Devolución	Con Derecho a Devolución	Sin Derecho a Devolución	Con Derecho a Devolución				

Figura 2: Saldo acumulado de Créditos en un régimen semi integrado del Art. 14 B (Resolución 130 del 2016).

De estos registros se deducirá el monto de crédito que corresponda otorgar sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA, determinado en la forma señalada en el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Se imputarán en primer término, el grupo de créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, comenzando por los créditos que se mantengan en el SAC que no tiene la obligación de restitución, y una vez agotado éste, se deben imputar los créditos acumulados en el SAC sujeto a restitución.

Es menester señalar que para ambos tipos de créditos se debe considerar y controlar en forma separada, aquella parte de estos créditos por IDPC que otorgan derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación, de aquellos créditos (incorporados en el SAC) que no otorgan tal derecho, imputándose éstos de acuerdo al orden de prelación indicado en el artículo 56 N°3 inciso final y 63 inciso final de la LIR.

1.2.3. Reglas aplicables al registro SAC (renta atribuida y parcialmente integrada)

Importante es poder señalar, que de acuerdo con lo señalado en el artículo tercero transitorio de la ley 20.780, literal ii y iii de la letra c) del número 1 del título I, que tanto para el régimen de renta atribuida como semi-integrado, la TEF se asignará con una tasa que se determinará anualmente al “inicio del ejercicio respectivo”.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, basaremos nuestra tesis en los créditos del SAC determinados según la TEF, los cuales serán considerados para los supuestos hipotéticos que se van a plantear.

Nuestra propuesta, está dirigida a una casuística que se puede llegar a generar, de acuerdo a una sociedad con utilidades antes del 31 de diciembre de 2016, basada en una política de distribución de dividendos, de una sociedad que por los próximos años no generaría utilidades nuevas.