



**“CAMBIOS AL ARTÍCULO 74 N°4 DE LA LEY DE LA
RENTA POR LEY 21.210”**

**SUBTEMA I: “Identificación de los efectos positivos y negativos de
la retención a todo evento en las remesas al exterior”**

TESIS/AFE PARA OPTAR AL GRADO DE

MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumnos: César Bucarey Sanhueza

Profesor Guía: Christian Delcorto P.

Santiago, septiembre de 2020

TABLA DE CONTENIDO

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
RESUMEN EJECUTIVO.....	VI
DEDICATORIAS.....	VII
AGRADECIMIENTOS.....	VII
VITA.....	VII
1. INTRODUCCIÓN.....	11
1.1 Planteamiento del problema.....	12
1.2 Objetivo General.....	14
1.3 Objetivo Específico.....	15
1.4 Hipótesis.....	16
1.5 Metodología.....	16
2 ESTADO DEL ARTE.....	17
3 MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO.....	19
3.1 Marco Normativo.....	19
3.1.1 Definición principales Conceptos.....	20
3.1.2 Principio de sujeción del sistema chileno.....	22
3.1.3 Fuente de la renta (art. 10 y 11 LIR).....	22
3.1.4 Domicilio.....	23
3.1.5 Residencia.....	24
3.1.6 Impuesto Adicional.....	25

3.1.7 Aspectos generales del IA (Art. 58 N° 1 y 2, Art. 60 Inc. 1).....	25
3.1.7.1 Crédito por impuesto de 1ra Categoría y Base Imponible IA, LIR.....	26
3.1.7.1 Modalidades de IA.....	27
3.1.7.1.1 Modalidad de Declaración.....	28
3.1.7.1.2 Modalidad de Retención.....	28
3.1.7.2 Devengamiento del impuesto.....	29
3.1.7.3 Obligación de retener.....	29
3.1.7.4 Declaración y pago.....	29
3.1.7.5 Regímenes tributarios.....	30
3.1.8 Sistema de Crédito IPE al 31-12-2019.....	33
3.1.8.1 Concepto IPE.....	33
3.1.8.2 Normas comunes Artículo 41 A letra E.....	33
3.1.8.3 Forma de cálculo del IPE	35
4 DESARROLLO SUB TEMA I	39
4.1 Conceptos	39
4.2 Tributación con IA que afectas a las rentas o cantidades retiradas, remesadas.....	41
4.3 Quienes tienen derecho al crédito de IDPC Provisorio.....	42
4.4 Modificaciones al derecho al crédito por IDPC imputables al IA.....	43
4.5 Extensión del plazo para la no aplicación de la restitución del crédito por IDPC en casos de contribuyentes de IA.....	44
4.6 Requisitos para no Practicar la Restitución.....	45
4.7 Casos en que la retención provisoriosa es total o parcialmente indebida	46

4.7.1 Pague de menos IA al que correspondía definitivamente	47
4.7.2 Pague más IA al que correspondía definitivamente.....	49
4.8 Casos Especiales	51
4.8.1 Situación especial de la retenciones que debieron ser efectuadas entre 1 de enero y el 23 febrero de 2020	51
4.8.2 Que sucede con aquellos retiros, remesas y distribuciones efectuadas sobre rentas que tienen su situación tributaria cumplida.....	52
5 CONCLUSIONES	53
6 BIBLIOGRAFÍA	54

ABREVIATURAS

CDIF: Crédito de Impuestos finales

S.I.I.: Servicio de Impuestos Internos

SAC: Saldo acumulado de crédito

IA: Impuestos Adicional

LIR: Ley de impuestos a la renta

CTD: Crédito Total Disponible

IPE: Impuestos Pagado en el exterior.

IDPC: Impuestos de primera categoría

IGC: Impuestos Global Complementario

CDTI: Convenio Doble Tributación Internacional

RENFE: Renta Neta de Fuente Extranjera, concepto introducido por la Ley N° 20.171

RLI: Renta Líquida Imponible

RAP: Rentas Atribuidas Propia

DDAN: Diferencia entre Depreciación Acelerada y Normal

REX: Rentas Exentas e ingresos no constitutivos de renta.

RAI: Rentas afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional

SAC: Saldo acumulado de Crédito

RESUMEN EJECUTIVO

La finalidad de esta AFE es realizar un análisis del artículo 74 N° 4 de la LIR respecto a las normas de retención por remesas a todo evento por concepto de dividendos.

En la primera parte del estudio revisaremos las normas de retención vigente al 31 de diciembre de 2019 respecto de aquellos contribuyentes de IA de los artículos 58 N° 2 y 60 inciso 1 y cuyos retiros o dividendos provengan de una empresa bajo el régimen 14 “A” renta Atribuida y 14 “B” semi -integrado.

En desarrollo de la presente AFE esta enfocado en la identificación de los efectos de la retención a todo evento en las remesas al exterior de dividendos incorporados a partir de 1 de enero 2020 por la ley 21.210, se analizará las situaciones especiales, se dará respuesta si estos cambios facilitan o por el contrario hacen más complejo las normas de retención cuando una empresa remese, distribuya a contribuyentes finales de IA.

DEDICATORIA

“No pienso en toda la desgracia, sino en toda la belleza que aún permanece”

Ana Frank

AGRADECIMIENTO

Al terminar esta AFE quiero agradecer en primer lugar a Paula, mi compañera de la vida, a Javiera, mi hija, por el amor incondicional, el apoyo constante y el compromiso permanente en todos los desafíos que como familia nos hemos planteado.

No quiero dejar a fuera de las menciones a los amigos que de una u otra forma con su apoyo, ayuda y conocimiento me ayudaron a sacar este desafío adelante.

A todos ellos Muchas Gracias.

VITA

César Dario Bucarey Sanhueza

Contador Auditor, Instituto Profesional Virginio Gomez, (U. de Concepción)

Diplomado en Planificación Tributaria, Universidad de Concepción

Magister en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile.

Jefe de Administración y Finanzas en Veta Orgánica S.A. empresa dedicada al tratamiento de residuos orgánicos e inorgánicos.

Contador General en Equitas Management Partners S. A. Administradora de Fondos de Inversión Privado. Encargo de control de gestión y de las normas de cumplimiento. responsable de las auditorías financieras de las Administradoras y de los Fondos que administra y de los reportes periódicos que se envían a la CMF.

1. INTRODUCCIÓN

La globalización de la economía, la apertura de los mercados y atraer la inversión extranjera son temas recurrentes que escuchamos en las noticias, discursos presidenciales, exposiciones de economistas, en el ámbito académico entre otros. Nuestro país no ajeno a esta tendencia hace ya muchos años viene desarrollando políticas de apertura económica y realizando diversos eventos de carácter oficial para promover la política monetaria, la fortaleza de nuestras instituciones públicas, la estabilidad de nuestra economía para atraer la inversión extranjera. Hemos firmado tratados internacionales, Convenios para evitar la doble tributación, ser miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE. Un ejemplo claro de esta tendencia es el de Chile Day que en los últimos años se ha realizado nuestro país en la apertura de la bolsa en Londres.

Dentro de los beneficios y oportunidades que nuestro país ofrece al inversionista extranjero que desea invertir, son políticas tributarias claras y de igual trato frente a un inversionista nacional.

Dado lo anterior toma vital relevancia en la tributación por las remesas a exterior y los créditos contemplado en nuestra legislación, por tal razón el motivo de esta AFE es dar certeza a las dudas que se generan con las remesas al exterior sujetas a las normas de retención establecidas en el artículo 74 N^o 4 de la LIR.

1.1. Planteamiento del problema

Sub tema 1:

Según lo que establece la actual norma de retención contenida en el artículo 74 N° 4 inciso primero de la Ley sobre impuesto a la renta ***“Los contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda”***.

Según el enunciado del artículo deja establecido que cualquier tipo de remesa que se realice al exterior están sujetos a las normas de retención, y sobre todo cuando se trata de distribución de dividendos. Bajo esta premisa la duda que persiste y sobre la cual el Servicio de Impuestos Internos aún no se pronuncia y que va a hacer el motivo de esta tesis de grado es:

“De acuerdo con las modificaciones de la Ley 21.210 introducidas al artículo 74 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta no deja claramente establecido que tipos de remesas están sujetas a estas normas de retención y sobre todo queda la duda si aquellas remesas realizadas al exterior por dividendos que tienen su situación tributaria cumplida en Chile, es decir, que pagaron todos los impuestos igual están sujetos a las normas de retención que establece este artículo”.

Sub tema 2:

Al analizar el artículo 74 N^o 4 de la Ley de la Renta el que establece la aplicación de este tipo de crédito, no expresa claramente la forma y alcance que va a tener la aplicación por parte de aquellos contribuyentes que realicen remesas al exterior y que deban aplicar los créditos por impuestos finales CDIF a las retenciones por dichas remesas.

Dado lo anterior frente a esta nueva normativa introducida por la ley 21210, respecto de impuestos finales, se han presentado ambigüedades en la manera en que se interpreta dicha normativa, lo que genera problemas de aplicación de dicha norma frente a casos determinados. No está establecido la forma como se va a determinar ese crédito, si bien es cierto regula los créditos, no existe una claridad de cómo se deben hacer los cálculos y por ello no existe certeza de la forma en que opera en la práctica.

1.2. Objetivo General

El objetivo general de este trabajo es dar a conocer cómo operan en la práctica las normas de retención, declaración, quien es el agente retenedor, oportunidad de pago, respecto a las remesas distribuciones de utilidades por parte de inversionistas sin domicilio ni residencia en el país.

También se abordarán el alcance de la aplicación, sobre todos créditos aplicables por la distribución dividendos y remesas al exterior, incluido aquellos provenientes de impuestos pagados en el exterior por ingresos percibidos desde fuentes extranjeras.

Intentaremos explicar en un lenguaje simple, dependiendo del régimen tributario acogido por la empresa o sociedad que reparte o distribuye sus utilidades o beneficios, la forma en que deben operar, los créditos a los cuales tendrán derecho los contribuyentes no residentes

1.3. Objetivos Específicos

1. Análisis comparado del Artículo 74 N°4 de LIR al 31 de diciembre del 2019 y los posibles cambios producto de la entrada en vigor de la Ley 21.210 a contar del 1 de enero del 2020.
2. Despejar incertidumbre sobre las normas de retención para aquellas remesas o dividendos que tienen su tributación cumplida en Chile.
3. Desarrollar el concepto de CDIF, su aplicación, forma de cálculo y alcance de acuerdo con los cambios introducidos por la ley de modernización tributaria.
4. Concepto, alcance y aplicación de los impuestos pagados al exterior de acuerdo a lo establecido en la ley y la interpretación de la norma en el Circular 48 año 2016 y sus posteriores modificaciones.

1.4. Hipótesis

El objetivo del presente estudio es analizar las normas de retención establecidos en la LIR en su Art 74 N°4, resulta razonable preguntarse si la actual Ley de Modernización Tributaria, léase Ley N° 21.210 cuya entrada en vigencia es a contar del 1 de enero de 2020, da mayor certeza jurídica o se mantienen las dudas respecto del sistema vigente al 31 de diciembre de 2019.

1.5. Metodología

Con la finalidad de llevar a cabo esta AFE basaremos nuestra investigación en el método Dogmático. Lo que se pretende conseguir en la utilización de esta metodología es realizar una revisión dogmática de los cambios normativos que dice relación con el Impuesto adicional, sus retenciones y uso de los créditos según dictan las normas chilenas y los cambios que se han generado a partir de las grandes reformas tributarias desde la Ley 20.780 del año 2014, Ley 20.899 del 2016 y la actual Ley 21.210 del año en curso.

Para llevar a la práctica esta metodología nos basaremos en la búsqueda de información que nos entrega la misma ley, circulares, resoluciones y oficios entregados por la administración tributaria, diferentes artículos de opinión e investigación de desarrollados por centros de investigación tributaria, a modo de ejemplo CET de la Universidad de Chile, Thomson Reuters, entre otros profesionales dedicados a esta materia.

2. ESTADO DEL ARTE

Producto de la globalización, la apertura de la economía, las políticas de atraer capitales extranjeros, se ha incrementado la presencia de grupos empresariales extranjeros operando o invirtiendo en el país, como así mismos grupos económicos chilenos invirtiendo en el exterior. Profesionales de las más diversas áreas prestan servicios a personas y empresas residentes en distintos estados o territorios. Todos estos movimientos de inversiones, pagos de servicios y asesorías deben estar tratados y regulados en la legislación interna de cada país y en los convenios firmados para evitar la doble tributación.

Por lo anterior, en el ámbito del derecho tributario internacional en Chile, la Ley de la Renta nos entrega una importante actualización luego de la reforma tributaria del año 2014, Ley 20780. Luego de ello, ha venido el aporte de la simplificación tributaria Ley 20.899 de 2016, hasta llegar a la recientemente Ley 21.210 del año 2020.

Algunos de los principales tópicos planteados en estas leyes relacionados al presente estudio son:

Ley 20.780 del año 2014

- Concepto de renta atribuida
- Nuevos hechos gravados en la fuente
- Amplía contribuyentes obligados a presentar F- 22
- Modifica créditos del exterior
- Modifica normas de retención

Ley 20.899 el año 2016

- Artículo IV transitorio. Exención de restitución rentas 14B inversionistas de países con CDTI suscrito, pero no ratificado – aplica artículo 63
- Modificaciones artículo 74 N° 4
- Contribuyentes 14 A y 14B – Atribución – Retiros
- Modifica normas de retención artículo 38 bis sistema atribuido

Ley 20.956 del 2016

- Incorpora letra 41 A letra D. Otras rentas amplia beneficio del IPE a contribuyentes del artículo 42 N° 1 y 42 N° 2.

Ley 21.047 del 2017

- Amplía plazo (2021) para no aplicar restitución incorporada en Artículo 63 de la LIR para países con CDTI suscrito y no vigente.

3. MARCO NORMATIVO TEORICO

3.1. Marco Normativo

En esta sección abordaremos el tema a través de la revisión de los cambios que ha tenido la ley sobre impuesto a la renta en su Art. 74 N°4, jurisprudencias, circulares, oficios, investigación teórica sobre los principales conceptos, búsqueda de bibliográfica sobre la cual sustentaremos la interpretación del concepto CDIF. Basados en lo que indica la norma y lo que podamos descubrir de la literatura de expertos en la materia nos dará el marco conceptual para dar repuesta al planteamiento del problema desde el punto de vista teórico, acompañada de ilustraciones prácticas, así como también podremos revelar efectos del CDIF por remesas al exterior.

A mayor abundamiento, en este trabajo bajo la nueva circular en consulta abordaremos las normas de retención respecto a los nuevos regímenes tributarios vigentes al 31 de diciembre del 2019, regulación de los registros de los créditos de por los impuestos pagados en el exterior, analizaremos el nuevo concepto de renta atribuida, situación de los créditos por ingresos de fuente extranjera, como es el registro de ellos. Cuando se define la calidad de la retención (provisoria o definitiva), situación de pagos de retención de IA en exceso o erróneos.

3.1.1. Definición principales Conceptos

- **Impuesto:** Pagos obligatorios de dinero que exige el Estado a los individuos y empresas que no están sujetos a una contraprestación directa, con el fin de financiar los gastos propios de la administración del Estado y la provisión de bienes y servicios de carácter público.

- **Impuestos de primera categoría:** Tributo que se aplica a las actividades del capital clasificadas en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tales como actividades industriales, comerciales, agrícolas, prestaciones de servicios, extractivas, entre otras.

- **Impuesto Adicional a la Renta:** Es un impuesto que afecta a las personas naturales y jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, aplicado sobre el total de las rentas percibidas o devengadas, de acuerdo con los conceptos y tasas definidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta. Este impuesto tiene dos modalidades, según el tipo de renta de que se trate puede ser un impuesto de retención, o bien, un impuesto de declaración anual, la clasificación anterior se realiza de acuerdo al artículo 65 de la LIR.

- **Renta:** De acuerdo con lo dispuesto por el número 1 del artículo 2º de la LIR, modificado por la letra a) del N° 1 del artículo segundo de la ley N° 21.210 (D.O. 24.02.20), sobre modernización tributaria, por renta deben entenderse "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"

- **Renta de Fuente Chilena:** Art. 10 de la Ley de Renta: Las que provengan de bienes situados en Chile o de actividades desarrolladas en él, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente.

- **Dividendo:** Es el reparto de las utilidades de la compañía entre sus accionistas. (Definición Superintendencia de valores y seguros)

- **Retiros:** El retiro es un concepto económico contable que consiste en “sacar” utilidades de la empresa para provecho del dueño o titular de ella. Legalmente es lo que el Código Civil llama “repartir beneficios” cuando define el contrato de “sociedad”. El “retiro” es un concepto que deriva de otro llamado “entidad contable”, según el cual “los estados financieros se refieren a entidades económicas específicas, que son distintas al dueño o dueños de la misma”, en otras palabras, la empresa o negocio como entidad económica es distinta de su dueño.

Legalmente no existe una definición de retiro, sino que la ley tributaria ha tomado el concepto de índole contable y le ha dado un tratamiento con consecuencias tributarias, como sucede en el artículo 14 y 21 de la LIR.

- **Retiro efectivo:** Es aquel que efectivamente realiza el dueño de la empresa y queda reflejado en su contabilidad. En la LIR se trata en el artículo 14.

- **Agente Retenedor:** Concepto utilizado con fines metodológicos y sirve para identificar aquel contribuyente o persona que es alcanzado por el deber de retener, declarar y pagar las retenciones del Impuesto Adicional.

- **Contribuyente:** De acuerdo con el artículo 8 del Código Tributario, son las personas naturales o jurídicas, o los administradores o tenedores de bienes

ajenos afectados por impuesto.

3.1.2. Principio de sujeción del sistema chileno

De acuerdo con el artículo 3 de la LIR, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas este situada dentro del país o fuera de el y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Del análisis del texto legal podemos distinguir dos tipos de personas:

- a) Las domiciliadas o residentes en Chile, las que pagaran impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, lo que se denomina renta de fuente mundial.
- b) Los extranjeros que constituya domicilio o residencia en el país. Por 3 años, responsabilidad limitada a rentas de fuente chilena. Prórrogas pueden ser otorgadas por los Directores Regionales respectivo.

3.1.3. Fuente de la renta (Art. 10 y Art. 11 LIR)

Nuestra legislación tributaria define que se consideran rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados y/o las que provienen de actividades desarrolladas en el territorio nacional.

Son rentas de Fuente chilena:

A modo de enunciado podemos señalar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la LIR se consideran rentas de fuente chilena:

a) Pagos de regalías y derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas por la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.

b) Rentas provenientes de acciones o derechos de empresas constituidas en nuestro país,

c) Intereses por créditos, bonos, títulos o instrumentos de deuda,

d) Operaciones extraterritoriales.

Nuestro estudio se centrará en las normas del artículo 11 de ley antes mencionada y que tiene que ver con las rentas provenientes de acciones o derechos de empresas constituidas en Chile y que genera para el inversionista extranjero dos tipos de renta:

a) Las que provienen de la distribución de retiros o dividendos, dependiendo si la sociedad que reparte los beneficios es una sociedad de responsabilidad limitada o sociedad anónima con residencia en Chile

b) Y por el mayor valor que se produce al enajenar estos derechos o acciones.

3.1.4. Domicilio

El domicilio y la residencia son parte de los aspectos estructurales de la tributación de Impuesto Adicional. No considerar estos aspectos (dentro varios otros que son necesario) pueden significar realizar un análisis incompleto al momento de evaluar la aplicación de diferentes situaciones relativas al ámbito de cumplimiento tributario como, por ejemplo; cálculo de retenciones, fuente de la renta, correcta imputación en los registros tributarios, etc.

Para el caso de las personas jurídica, no son consideradas domiciliadas en

Chile aquellas constituidas en el extranjero, se entiende domiciliadas en Chile aquellas que han sido constituidas en el país¹.

Establecer cuando se está frente a una persona con domicilio o residencia en Chile, para nuestro sistema tributario la persona o entidad que carece de los atributos de domicilio o residencia, como regla general se encuentra afecta a Impuesto Adicional por las rentas de fuente chilena que perciban.

3.1.5. Residencia

La ley 21.210 reemplazo el artículo 8 de la LIR quedando el concepto de Residente como: “Toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses”.

Es importante destacar que nuestra legislación no define el concepto “No Residente”, pero con fines metodológicos se usa este concepto para referirse a personas naturales o jurídicas y otras entidades sin personalidad jurídica que carecen de domicilio o residencia en nuestro país.²

La sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida del domicilio en Chile para efectos de la LIR.

3.1.6. Impuesto Adicional

“Su objetivo es básicamente compensar la ventaja que reportaría para las personas naturales no residentes ni domiciliados en Chile o para los socios o accionistas de las empresas constituidas fuera de Chile el quedar al margen, en

¹ Esto sin perjuicio de la ficción legal contenida en Art. 41D de la LIR sobre las “Sociedades Plataformas”, que para efectos de esta Ley se entienden no domiciliadas en el país.

² Fuente revista CET, Tributación Internacional Víctor Villalón M.

relación con el ingreso de fuente chilena, del impuesto global complementario que gravaría dicho ingreso, como parte de la renta total, si fuera percibido o devengado por personas no domiciliadas en Chile”.³

Con el impuesto adicional se completa el sistema de tributación a la renta, toda vez que dicho sistema se funda sobre el principio básico, establecido en el inciso 3° de la LIR, de que todo ingreso cuya fuente esté ubicada en Chile debe quedar afecto a impuesto, aunque sea percibido o devengado por personas no residentes en el país.

3.1.7. Aspectos generales del Impuesto Adicional (Art. 58 N°1 y 2, Art. 60 N°1)

El impuesto Adicional, es un impuesto de retención que de acuerdo con el artículo 58 de la LIR tiene una tasa de 35% y que grava cualquier renta, beneficio cuyo origen sea de fuente chilena y remesada, distribuida, puesta a disposición a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en el país.

Las principales características de IA que podemos mencionar son:

- a) Grava a Personas Naturales y Jurídicas no domiciliados ni residentes en el país
- b) Se aplica por las rentas, beneficios que provengan de rentas de fuente chilena.
- c) Es un impuesto real, proporcional y directo.
- d) Operan las normas de retención

Dentro de los aspectos generales del IA y que van a ser objeto de nuestro encontramos los siguientes contribuyentes:

³ Gonzalo Araya, cita online CL/CONS/96/2020 @Thomson Routers

a) Artículo 58 N° 1: Contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, que tengan establecimientos permanentes, sucursales, oficinas. afecta al dueño o matriz del EP con tasa 35%

b) Artículo 58 N°2: Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que perciban dividendos de Sociedades Anónimas constituidas en Chile en arreglo a la normativa chilena, tasa 35%.

c) Artículo 60 inciso 1º: Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que perciban o devenguen rentas de fuentes chilenas que no se encuentren en los artículos 58 y 59 de la LIR. Como, por ejemplo, retiros de sociedades de personas, ganancias de capital, tasa 35%.

3.1.7.1. Crédito por impuestos de 1ra Categoría y Base Imponible

Impuesto Adicional

Como sabemos El IDPC es el principal tributo que afecta a las rentas que obtienen las empresas, este impuesto si bien lo pagan las empresas que tributan en Chile bajo un régimen tributario determinado y dado que en nuestro país rige la integración de los tributos según lo dispone el artículo 20 de la LIR el IDPC no es un impuesto final, al contrario constituye un anticipo a los impuestos que pagan los propietarios de las empresas dependiendo de su domicilio o residencia están gravados con IGC o IA.

Por lo anteriormente expuesto y dado que podemos encontrar múltiples situaciones que tienen relación con el crédito por IDPC nuestro enfoque va a estar siempre dirigido a cómo opera este impuesto como crédito frente al A.

El artículo 20 de la LIR que señala: “Establécese un impuesto de 25% que podrá ser imputado a los impuestos finales de acuerdo con las normas de los

artículos 56 N°3 y 63. Conforme a lo anterior para los contribuyentes que se acojan al Régimen Pro Pyme contenido en la letra d) del artículo 14, la tasa será de 25%. En el caso de los contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 letra A, el impuesto será de 27%”.⁴

De lo expuesto anteriormente se desprende que cuando una sociedad constituida en Chile remesa al exterior dividendos o retiros la ley establece que el impuesto de primera categoría pagado por estas cantidades remesadas sea dado como crédito y pasen a formar parte de la base imponible del propietario en el mismo porcentaje con que se gravaron a nivel empresarial.

Es muy necesario señalar que cuando se trate de empresas obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, y se encuentre acogido bajo el régimen semi integrado, este crédito sólo va a ser del 65%, por ende, el destinatario final de la renta va a estar obligado a restituir el 35% restante. Aquí cobra especial relevancia al país donde se está efectuando las remesas, si existe convenio no está obligado a la restitución por ende el crédito es del 100%, pero si el domicilio o residencia del beneficiario final de la renta está en un país donde no existe convenio de doble tributación debe restituir este 35% por lo que se le encarece su base impositiva.

3.1.7.2. Modalidades del IA

Este impuesto se aplica a las rentas de fuente chilena obtenidas por personas naturales o jurídicas residentes en el extranjero, en general, cuando el dinero se pone a disposición desde Chile a la persona residente en el extranjero.

⁴ Comparativo estudio Baraona Fischer & Cía

Este impuesto tiene dos modalidades, según el tipo de renta de que se trate puede ser un impuesto de retención, o bien, un impuesto de declaración anual.

La distinción de modalidades se usa solo para fines metodológicos, que permite distinguir dos grandes grupos de disposiciones, claramente diferenciados.

3.1.7.2.1. Modalidad de Declaración

Es aquella en virtud de la cual el Impuesto Adicional grava a la totalidad de las rentas de fuente chilena del contribuyente, persona natural o jurídica, quien debe declararlo anualmente en el Formulario 22. Estas son las establecidas en los Art. 58 N° 2 SPA régimen de renta atribuida según artículo 14 letra A vigente hasta el 31 de diciembre de 2019 y las del Art. 60 N°1.

3.1.7.2.2. Modalidad de Retención

Esta es aquella en que el Impuesto Adicional grava determinadas rentas con un tributo que por regla general tiene el carácter de único, y debe ser declarado por el retenedor en Formulario 50. Para las retenciones del Art. 58 N°2 (Dividendos), Art. 59 y Art. 60 N°2

3.1.7.3. Devengamiento del impuesto

De acuerdo con el Art. 82 de la LIR los impuestos sujetos a retención se adeudarán desde que las rentas se: Pague, distribuyan, retiren, remesen, abonen en cuenta, pongan a disposición, contabilicen como gasto.

3.1.7.4. Obligación de retener

Agente retenedor, concepto acuñado para fines metodológicos, se usa para identificar a aquel contribuyente o persona que es alcanzado por el deber de retener, declarar y pagar las retenciones del Impuesto Adicional, las que

encontramos en Art. 74 N°4.

Las personas obligadas a efectuar retenciones del Art. 74 N°4, deben declarar y pagar en los plazos establecidos por la ley por sobre aquellas rentas: Pagadas, Distribuidas, Retenidas, Remesadas, Abonada en cuenta, Puesta a disposición.

En la modalidad de declaración la retención es un pago a cuenta del impuesto anual.

En la modalidad de retención cumple la obligación tributaria de forma definitiva.

3.1.7.5. Declaración y pago

Para el pago de Impuesto Adicional establecido en los Art. 58, 59 y 60; el tributo retenido sobre las rentas gravadas en estos artículos debe ser declarado y enterado dentro del plazo establecido en el Art. 79, vale decir, hasta el día 12 del mes siguiente a aquél en que se hubiese pagado, distribuido, retirado, remesado, abonado en cuenta o puesto a disposición de su titular la renta respecto de la cual se efectuó la retención. Este plazo se amplía hasta el día 20 del mes siguiente para aquellos contribuyentes autorizados como emisores documentos tributarios electrónicos.⁵

La retención se declara y paga, por regla general, en el Formulario 50, sobre “Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos”.

Obligación de presentar declaración jurada en marzo de cada año y respecto de las retenciones practicadas en el año calendario anterior, el pagador

⁵ Ampliación del plazo según decreto N° 1.001 (D.O.12.10.06) Ministerio de Hacienda

tiene la obligación de presentar la declaración jurada correspondiente, para este caso la N° 1946.

3.1.7.6. Regímenes tributarios

Hasta el 31 de diciembre de 2019 en nuestro país existían 4 regímenes tributarios,

- a) Régimen Renta Atribuida 14 A
- b) Régimen Renta Semi Integrado 14 B
- c) Régimen Renta Presunta Artículo 34
- d) Régimen de tributación Simplificada artículo 14 Ter A

Para efecto de nuestro estudio explicaremos los dos primeros regímenes tributarios.

a) Régimen de renta Atribuida:

El régimen de renta atribuida es un régimen general de tributación, en el que los dueños, accionistas de las empresas tributan, en el mismo ejercicio, por la totalidad de las rentas que generen las mismas, independiente de que las utilidades se retiren o distribuyan. Es decir, bajo este régimen no existen utilidades pendientes de tributación. Los contribuyentes de este sistema debían permanecer por regla general 5 años en él. Salvo que dejaran de cumplir antes de esa fecha con los requisitos de permanencia que establecía la ley.

La tasa de tributación de este sistema es de un 25% y la principal característica es que sus socios, accionistas tendrán derecho a utilizar como crédito imputable contra sus propios impuestos, la totalidad del IDPC pagado por tales rentas.

Los contribuyentes que pueden acogerse a este Régimen son:

- a) Empresas Individuales,
- b) Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada,
- c) Sociedades de personas (excluidas las sociedades en comanditas por acciones) y comunidades, conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país.
- d) Sociedades por Acciones (SPA) conformada exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país.
- e) Contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR, establecimientos permanentes situados en Chile.

Los principales registros que exigía este sistema eran:

RAP: Renta Atribuida Propia

DDAN: Diferencia entre depreciación Acelerada y normal

REX: Registro de rentas exentas e ingresos no renta.

SAC: Saldo acumulado de Crédito

b) Régimen de Renta Semi Integrado:

El Régimen de Tributación Semi Integrado, es un régimen de tributación general que establece que los dueños de las empresas deben tributar sobre la base de los retiros efectivos de utilidades que realizan desde éstas. Sus principales características es que la tasa de tributación es de un 27% y sus socios, accionistas tienen derecho a imputar como crédito un 65% del IDPC pagado por la empresa respectiva.

Los contribuyentes obligados acogerse a este régimen son:

- a) Sociedades anónimas abiertas o cerradas,
- b) Sociedades en comanditas por acciones,
- c) Y, en general, aquellos contribuyentes en los cuales al menos uno de

sus propietarios, comuneros, socios o accionista no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

Los principales registros que deben llevar son:

RAI: Rentas Afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional,

DDAN: Diferencia entre depreciación acelerada y normal,

REX: Registro de rentas exentas e ingresos no rentas,

SAC: Saldo acumulado de crédito.

3.1.8. Sistema de Créditos IPE al 31-12-2019

3.1.8.1. Concepto IPE

Impuestos Pagados en el Exterior; La circular N°48 del año 2016 establece las instrucciones sobre los créditos por impuestos soportados en exterior. El sistema establecido por la LIR para determinar los créditos por impuestos soportados en el extranjero que podrán ser deducidos de los impuestos a la renta en Chile, distingue aquellos casos en que resulte aplicable un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional (en adelante CDTI) que se encuentre vigente, y en el que se haya acordado conceder créditos para disminuir o eliminar la doble tributación internacional, lo que se encuentra regulado en el artículo 41 C de la LIR

(sistema bilateral), y aquellos con los que no exista convenio vigente, que está regulado en artículo 41 A de la LIR (sistema unilateral), relativo a rentas correspondiente a dividendos y retiros de utilidades, materia de nuestro análisis.

3.1.8.2. Normas Comunes artículo 41 A letra E

Las Ley de la Renta en su artículo 41 A regula la tributación para los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtengan rentas que hayan sido gravadas en el extranjero. Esta norma es parte de la serie de artículos de la citada ley sobre Normas Relativas a la Tributación Internacional.

Para poder hacer uso de como crédito en Chile los impuestos pagados en el exterior por dividendos o retiros percibidos, el artículo 41 A letra E establece normas comunes que se deben cumplir para el uso de los créditos Bilaterales (artículo 41 A) y para el uso de los créditos Unilaterales (41 C).

Estas normas comunes son las que se enumeran:

1. Tipo de cambio y Reajuste: Los impuestos, dividendos, retiros y rentas gravadas en el exterior se deben convertir a pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la respectiva moneda extranjera en que se haya percibido o devengado la rentas o devengado y pagado los impuestos extranjeros, de acuerdo a publicación del Banco Central de Chile.
2. Registro de Inversiones en el Extranjero: Obligación de inscripción de Inversiones en el RIE, para poder hacer uso del crédito por rentas del artículo 41 A y B y artículo 41 C, esta inscripción es obligatoria exista o no Convenio de doble tributación con el país de donde provienen las rentas.
3. Impuestos que dan derecho a crédito: Los impuestos que dan derecho a ser usados como crédito contra impuestos en Chile deben ser créditos de carácter

obligatorios a la renta pagados o retenidos, como definitivos, equivalentes o similares a los de la LIR.

4. Forma de acreditar los impuestos pagados en el extranjero: Los impuestos pagados en el extranjero deben ser acreditados mediante su correspondiente recibo, o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad tributaria competente del país extranjero, debidamente legalizado y traducido, de ser necesario.
5. Designación de auditores del sector público o privado: el Director Nacional del servicio de impuestos internos tiene la facultad para asignar auditores del sector público o privado u otro Ministro de Fe, que verifiquen la valides de los pagos o retenciones de impuestos externos.
6. Renta neta de fuente extranjera del ejercicio (RENFE): la RENFE consiste en el resultado consolidado de utilidad o pérdida de rentas de fuente extranjera afecta impuestos en Chile, obtenida por el contribuyente, rebajado los gastos necesarios para producirla, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por impuestos pagados o retenidos en el extranjero, determinados en la forma establecida por la ley de la renta.

La ley establece un máximo de crédito imputable a los impuestos que deben aplicarse en Chile, no podrá exceder del 32% de la RENFE de países sin Convenio de doble tributación y del 35% del RENFE de países con Convenio.

7. El Impuestos de primera categoría en la parte que haya sido deducido del crédito IPE no será susceptible de devolución. Y tampoco cualquier otro crédito al que haya sido imputado el crédito por IDPC que haya sido pagado con impuestos de los que establecen los artículos 41 A y 41 C.

3.1.8.3. Forma de cálculo del IPE

Lo primero que establece la LIR como metodología se refiere a la determinación del crédito susceptible a ser imputado en Chile considerando de forma separada cada una de las rentas gravadas en el exterior, sean estas percibidas o devengadas.

Si un contribuyente percibe varios dividendos del exterior en un mismo año comercial, primero deberá, por cada uno de esos dividendos convertidos al respectivo tipo de cambio⁶, determinar el crédito de los dividendos que podría tener derecho a imputar contra los impuestos chilenos.

La LIR establece límites para el uso de estos créditos por impuestos pagados en el exterior IPE susceptibles de ser usados en Chile. El IPE podría ser imputado contra el IDPC, IGC, IA o IUSC. Para nuestro análisis revisaremos su aplicación contra IA.

En el sistema unilateral⁷, el crédito proveniente de dividendos y retiros de utilidades recibas desde el exterior, podrá ser imputado en contra del IDPC e IGC o IA, según corresponda. Para este régimen el crédito contra el IGC o IA, resulta de restar el crédito contra IDPC del CTD⁸.

En el sistema bilateral⁹, el crédito resultante podrá ser imputado en contra del IDPC e IGC o IA según corresponda, en los mismos términos señalados en

⁶ Este reajuste solo es aplicable a contribuyentes no sujetos a sistema de tributación, según contabilidad completa. N°1 de la letra E) del Art. 41 A) de la LIR

⁷ Artículo 41 A, LIR vigente al 31.12.2019

⁸ CDT; Sumatoria de los distintos créditos IPE calculados renta por renta, imputables a los IDPC, IGC, IA, IUSC

⁹ Artículo 41 C, LIR vigente al 31.12.2019

párrafo anterior, teniendo presente que el CTD resulta aplicable respecto de todas las rentas amparadas por del CDTI.

La RLI establece que como máximo de crédito imputable a los impuestos a aplicar en Chile, no podrían exceder del 32% de la RENFE¹⁰ de países sin CDTI y del 35% de la RENFE de países con CDTI.

Las rentas líquidas de fuente extranjera, debidamente convertidas a moneda nacional y actualizadas al término del ejercicio, se dividirán por el factor 0,68 o 0,65, según proceda, y el resultado se multiplicará por la tasa de 32% o 35%, según corresponda. Si dicho resultado es superior al monto de los impuestos retenidos o pagados en el exterior, el crédito equivaldrá al monto de los impuestos retenidos o pagados en el extranjero. Por el contrario, si los impuestos retenidos a pagados en el exterior son superiores al resultado de la operación antes señalada, el monto del crédito equivaldrá a dicho resultado, es decir, al 32% o 35%, según procesa, de la renta neta externa, incluido dicho crédito con tope de los porcentajes antes indicado.

En este recuadro podemos ejemplificar el cálculo para un caso de tope de utilización de crédito Unilateral al 31.12.2019

Dividendo	Tasa	Impto. Pagado Exterior	Tope 32% Renta	CREDITO TOTAL DISPONIBLE
\$2.000.000	25%	\$ 666.667	\$ 941.176	\$ 666.667
\$3.000.000	35%	\$ 1.615.385	\$ 1.411.765	\$ 1.411.765
Totales		\$ 2.282.051	\$ 2.352.941	\$ 2.078.431

En este recuadro podemos ejemplificar, con los mismos dividendos cual

¹⁰ RENFE; Renta de fuente extranjera, concepto introducido por la Ley N° 20.171, de febrero 2007

sería el tope para la utilización de crédito Bilateral al 31.12.2019

Dividendo	Tasa	Impto Pagado Exterior	Tope 35% Renta	CREDITO TOTAL DISPONIBLE
\$2.000.000	25%	\$ 666.667	\$1.076.923	\$ 666.667
\$3.000.000	35%	\$1.615.385	\$1.615.385	\$1.615.385
Totales		\$2.282.051	\$2.692.308	\$2.282.051

Siguiendo con el ejemplo, tomaremos el tope del 32% (vigente el 31.12.2019) para la determinación de la RENFE, agregando un supuesto de gastos al ejemplo.

Cálculo tope general 32% sobre Renta Neta Fuente Extranjera	
Dividendo 1	\$ 2.000.000
Dividendo 2	\$ 3.000.000
Más: Total rentas extranjeras	\$ 5.000.000
Menos: Gasto directos	\$ -500.000
Más: Crédito total disponible	<u>\$ 2.078.431</u>
Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE)	\$ 6.578.431
Tope general: 32% x \$6.578.431	\$ 2.105.098

De los impuestos determinados, ya contamos con los tres límites: Impuesto pagado en el exterior, crédito total disponible con tasa 32% y crédito por RENFE con tasa de 32%.

Estos datos nos servirán para la estimación del Crédito imputable al IDPC.

Renta Neta Percibida del Extranjero (Dividendos/retiros, menos gastos)	\$ 4.500.000
Más: CTD con topes	\$ 2.078.431
Base Imponible	\$ 6.578.431
Crédito imputable al IDPC (*) \$6.578.431*27%	\$ 1.776.176

CTD con topes	\$ 2.078.431
<u>Menos:</u> Crédito IPE imputable al IDPC	\$ -1.776.176
Crédito imputable a impuestos finales (CDIF)	\$ 302.255

4 DESARROLLO DE SUB TEMA I:

Análisis del Subtema “Identificación de los efectos de la retención a todo evento en las remesas al exterior de dividendos”.

El presente informe estará centrado en la revisión de las normas del artículo 74 N°4 de la LIR frente a las remesas, retiros y distribuciones de contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile de contribuyente del artículo 58 N° 1 y N°2 y artículo 60 inciso 1°.

Para comenzar nuestro estudio a modo de introducción recordaremos como tributan los contribuyentes por remesas al exterior por Retiros, dividendos. También analizaremos los principales cambios que sufrió el Artículo 74 N°4 con la entrada en vigor de la Ley N° 21.210 sobre Modernización Tributaria, sus efectos para la sociedad en Chile que debe practicar una retención al socio y/o accionista receptor del retiro o dividendo remesado, distribuido o puesto a disposición desde Chile. Se analizarán casos especiales tales como:

1. Que pasa con los retiros, dividendos, remesados, distribuidos o puesto a disposición entre el 1 de enero y el 21 de febrero de 2020 fecha de publicación de la Ley N° 21.210.
2. Que pasa con aquellos retiros, dividendos puestos a disposición del socio o accionista sin domicilio ni residencia en el país por rentas que tienen toda su situación tributaria cumplida.

4.1 Conceptos:

De acuerdo con lo establecido en el Párrafo 2° de la LIR “De la Retención del Impuesto”, en su artículo 74 N° 4 se refiere a la retención de impuesto por cualquier concepto de rentas, retiros o cantidades afectas con IA. Dado lo anterior se

establece que:

Artículo 74 N° 4: “¹¹Las personas o entidades que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas IA de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de IA que corresponda”.

De acuerdo con el concepto anterior la tributación de los impuestos finales por socios y/ accionistas es:

Tributación accionistas 58 N° 2. Las personas que no tienen ni domicilio ni residencia en el país pagarán este impuesto por la totalidad de las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, constituidas en Chile, o acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionistas, en conformidad a lo dispuesto en los artículos 14, 17 N° 7 y 38 bis de la LIR.

Tributación socios Artículo 60 inciso 1: Las personas naturales sin residencia ni domicilio en Chile y las sociedades de personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban o devenguen rentas de fuente chilena que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58 y 59, pagaran respecto de ellas un impuesto adicional de 35%.

¹¹ Circular 56 de 2020 Servicio de Impuestos Internos

4.2 ¿Como es la Tributación con IA que afecta a las rentas o cantidades retiradas, remesadas o distribuidas?

Hasta el 23 de febrero de 2020, el Artículo 74 N°4 de la LIR establecía los requisitos y formas de realizar la retención por IA que se realizan a contribuyentes finales sin residencia ni domicilio en Chile.

Con la entrada en vigencia de la ley N° 21.210 con efecto retroactivo desde 1 de enero de 2020, se modificó, aclaró y perfeccionó estas normas en la forma que se explica a continuación:

Los retiros, Remesas o distribuciones que se realicen a los contribuyentes del IA de empresas sujetas a la A) o al N°3 de la letra D) del artículo 14, se gravan con una tasa del 35%. Las remesas o distribuciones se imputarán debidamente reajustados al término de cada ejercicio comercial al registro tributario de rentas empresariales. De este modo la obligación tributaria quedará cumplida, sin perjuicio de la obligación de presentar una declaración anual de impuestos en el mes de abril del año siguiente, en los casos en que el artículo 65 así lo dispone.

Para los retiros, remesas o distribuciones del régimen del N°3 de la letra D) del artículo 14 se imputan a su valor histórico. Al 31 de diciembre, se definirá la tributación que afecta a los propietarios, por lo que no se deberá considerar los saldos de los registros al término del ejercicio anterior. Es decir, la retención del IA siempre tendrá carácter de provisional.

Dado lo anterior todos los retiros, remesas o distribuciones de utilidades resultarán gravados, salvo que la imputación se realice al registro REX, ingresos no rentas o rentas con tributación cumplida. En la práctica las únicas rentas exentas que van quedando son las del “Capitalismo popular” y éstas son solo exentas de IGC, no así

del IA y por lo tanto deben practicarse las retenciones.

Finalmente debemos mencionar que tratándose de sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A) y de la letra D) del artículo 14, la retención que deba efectuarse sobre los retiros, remesas o distribuciones que estén afectan al IA, estas previamente deben incrementarse en su base de acuerdo a lo establecido en los artículos 58 y 62 y con derecho a los créditos establecidos en los artículos 41 A y 63, determinados conforme a lo dispuesto en el N° 5 de la letra A) del artículo 14, norma que establece como se determina los créditos que se les otorga a los propietarios.

4.3 Quienes tienen Derecho al crédito de IDPC Provisorio

De acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del N° 4 del artículo 74, se otorgará un crédito provisorio por IDPC, sujeto a la obligación de restitución en los casos que corresponda conforme a los artículos 14 y 63, que se utilizará al momento de la retención, cuya tasa será la que corresponda asignar en el año del retiro, remesa o distribución.

Dentro de los cambios importantes que debemos mencionar tenemos:

1. Este crédito se encuentra sujeto a la obligación de restitución a que se refiere el artículo 63, sólo cuando sea otorgado por empresas sujetas a la letra A) el artículo 14. Esto implica que el crédito otorgado es con cargo al IDPC que afectará a la RLI, por lo tanto, las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 deberán efectuar la retención de la restitución debido a que según el artículo 63 califica tal obligación como un débito fiscal que constituye un mayor IA.

2. Este crédito no obedece a la existencia o no de saldos de créditos por IDPC que se encuentren acumulado en el registro SAC al término del ejercicio anterior, por cuanto la norma establece que todo reparto de retiros, remesa o distribución se encontrará sujeto a la retención del IA.

4.4 Modificaciones al Derecho al Crédito por IDPC Imputables al IA

En lo que respecta al IDPC imputable a IA por retiros, remesas, distribuciones respecto de contribuyentes de impuestos finales se debe mencionar que:

1. Se mantiene la obligación de restitución que recae sobre el crédito de IDPC acumulado en el registro SAC de empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR. De acuerdo con el inciso final del artículo 63 de dicho cuerpo legal
2. Hay que tener presente que esta obligación opera y así lo establece el artículo 63 en su inciso final, cuando en el registro SAC se incorporen créditos que en su origen no tienen dicha obligación, como es el caso con los retiros o dividendos percibidos por una empresa acogida al régimen de la letra A) del artículo 14 y cuya procedencia provenga de una empresa del régimen de la letra D) del artículo 14 de la LIR.
3. Los contribuyentes finales de empresas acogidas al régimen opcional de transparencia tendrán derecho a los créditos establecidos en las letras a) y d) del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR. Vale decir, el crédito por IDPC asociado a los retiros y dividendos percibidos que formen parte de la base imponible.

4. Los propietarios de empresas sujetas al régimen de la letra D) del artículo 14 de LIR tendrán derecho al crédito por el IDPC que gravó a la Renta Líquida Imponible y a los créditos asociados a retiros y/o dividendos percibidos por aquellas empresas y que se encuentran acumulados en el registro SAC.

4.5 Extensión del Plazo para la no aplicación de la restitución del crédito por IDPC en caso de contribuyentes del IA que sean residentes en países con convenio suscrito, pero no vigente.

De acuerdo al artículo cuarto transitorio de la ley 20.899 estableció que: “A partir del 1 de enero de 2017, no se aplicará la obligación de restitución que establece el artículo 63 de la LIR a los contribuyentes de IA, residente en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1 de enero de 2020 un convenio para evitar la doble tributación, aun cuando no se encuentre vigente, en el caso que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto. Lo dispuesto en este artículo regirá hasta el 3 de diciembre de 2026”.

De la norma anterior podemos inferir que:

1. Se trate de residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación, aunque aún no se encuentre vigente.
2. Que el convenio se haya suscrito con anterioridad al 1 de enero de 2020
3. Que el convenio haya acordado la aplicación de IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo o contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

4.6 Requisitos para no Practicar la Restitución

1. Certificado de residencia emitido por la autoridad competente del otro Estado Contratante.
2. Requisitos establecidos mediante resolución EX SII N° 11 de 30 de enero de 2019.

Esquema y Ejercicio por Derecho a Crédito IDPC Provisorio

Ejemplo establecido en circular 56¹²

¹² Circular del SII 56 de 4 de septiembre de 2020

Ejemplo retención con crédito por IDPC provisorio.

I. ANTECEDENTES:	Régimen de la letra A) del artículo 14	Régimen N° 3 de la letra D) del artículo 14
Tasa del IPDC según régimen	27%	25%
Factor asignación de crédito por IDPC	0,369863	0,333333
Dividendo N° 1 pagado el 20.05.2021	1.000.000	1.000.000
Propietarios residentes en un país sin convenio		
II. DESARROLLO:		
I. Cálculo retención:		
(+) Dividendo	1.000.000	1.000.000
(+) Crédito por IDPC provisorio	369.863 (1)	333.333 (2)
(=) Base de retención	1.369.863	1.333.333
(+) Retención según tasa 35%	479.452	466.667
(+) Restitución del CIDPC 35%	129.452 (3)	0 (4)
(-) Crédito por IDPC provisorio	-369.863	-333.333
(=) Retención neta a pago	239.041	133.334

Referencias:

(1) $1.000.000 \times 0,369863 = \$369.863.-$

(2) $1.000.000 \times 0,333333 = \$333.333.-$

(3) $369.863 \times 35\% = \$129.452.-$

(4) Este régimen no restituye sobre el crédito por IDPC provisorio.

4.7 Casos en que la Retención Provisoria de IA es total o parcialmente indebido.

La Ley 21.210 se estableció que, al momento de retirar, remesar, distribuir, rentas o cantidades a contribuyentes de impuestos finales sin residencia ni domicilio en Chile se debe practicar la retención de IA la cual tiene el carácter de provisoria, debido a que la situación final de se determina al 31 de diciembre, se puede haber

producido un menor o mayor pago por este concepto. Por lo anteriormente expuesto encontramos dos casos:

4.7.1 Pague

4.7.2 menos IA al que correspondía definitivamente

De acuerdo con el párrafo 3º del N° 4 del Artículo 74, si al término del ejercicio se determina que la deducción del crédito por IDPC establecido en el artículo 63, otorgado sobre los retiros remesas o distribuciones, resultare indebida total o parcialmente la empresa que retuvo deberá pagar al fisco, por cuenta del contribuyente afecto con IA, la diferencia que resulte al haberse deducido un mayor crédito. Sin perjuicio del derecho de la empresa de repetir contra aquél. Esta cantidad se pagará en la declaración anual a la renta que deba presentar la empresa reajusta por la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la retención y mes anterior a la presentación de la declaración de Impuesto a la Renta.

1. La empresa deberá declarar y pagar por cuenta de sus propietarios por haber utilizado indebidamente los créditos.
2. Se considera que un crédito es indebido, cuando, por ejemplo, al termino del ejercicio:
 - 2.1 Se ha definido la situación tributaria y estas fueron imputadas a rentas afectas sin crédito.
 - 2.2 Cuando el derecho a deducirlo parcialmente con una tasa menor a la aplicada al momento de practicar la retención.

(Se adjunta cuadro de circular 56 del SII.)

Se pago menos IA al que correspondia Definitivamente

ANTECEDENTES

CONTRIBUYENTES DE LA LETRA A) DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR		
	Retiros remesado al exterior	730
(+)	Crédito por IDPC Provisorio	730 x 0,369863 270
(=)	Base de retención de IA	1,000
	Retención IA según tasa	1.000 x 35% 350
	Restitución del crédito por IDPC	270 x 35% 95
(-)	Crédito por IDPC Provisorio	(270)
(=)	Retención IA determinado	175

RECÁLCULO DE LA RETENCIÓN DE IA AL TÉRMINO DEL EJERCICIO

Detalle	Total remesas afectas		
	Con derecho a crédito	Sin Derecho a crédito	Con crédito parcial
Retiros remesados al exterior	730	730	730
Crédito por IDPC definitivo	270	0	180
Base Imponible de IA	1,000	730	910
IA según tasa	35%	350	256
Restitución del crédito por IDPC	95	0	63
Crédito por IDPC definitivo	(270)	0	(180)
IA Determinado	175	256	202
IA Retenido	(175)	(175)	(175)
Diferencia IA F- 22	0	81	27

DECLARACION ANUAL DEL PROPIETARIO EN F- 22

Retiro Afecto	730	730	730
Crédito por IDPC	270	0	180
Base imponible de IA	1,000	730	910
IA según tasa	35%	350	256
Restitución del crédito por IDPC	95	0	63
Crédito por IDPC definitivo	(270)	0	(180)
Retención de IA	(175)	(175)	(175)
Diferencia de de retención IA	0	(81)	(27)
IA determinado o Remanente	0	0	0

4.7.2 Pague Mas IA al que correspondía definitivamente

Según el párrafo 4º del N° 4 del artículo 74 de la LIR, establece que: Si el crédito por IDPC que se imputó por la empresa en contra de la retención de IA que afecta a los retiros, remesas o distribuciones consiste en un monto menor al que corresponde, el propietario podrá solicitar la devolución del exceso de retención conforme al artículo 126 del Código Tributario, o a través de su declaración anual de impuesto a la renta, aun cuando no se encuentre obligado a efectuar dicha declaración de acuerdo al artículo 65 de la LIR.

De acuerdo a la norma descrita el contribuyente final de empresa afecto con IA puede solicitar el monto pagado en exceso por:

1. Solicitar la devolución vía petición administrativa de acuerdo al artículo 126 del Código Tributario.
2. Vía declaración voluntaria, es decir, por medio de una declaración anual de impuesto a la renta (F-22), aun cuando ni este obligado a presentar.
3. Incrementar el monto del SAC de la empresa al término del ejercicio correspondiente.

(Se adjunta cuadro de circular 56 del SII)

ANTECEDENTES

CONTRIBUYENTES DE LA LETRA A) DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR		
	Retiros remesado al exterior	730
(+)	Crédito por IDPC Provisorio	730 x 0,369863
		270
(=)	Base de retención de IA	1,000
	Retención IA según tasa	1.000 x 35%
		350
	Restitución del crédito por IDPC	270 x 35%
		95
(-)	Crédito por IDPC Provisorio	(270)
(=)	Retención IA determinado	175

RECÁLCULO DE LA RETENCIÓN DE IA AL TÉRMINO DEL EJERCICIO

Detalle	Total remesas parcialmente afectadas		
	Con derecho a crédito	Sin Derecho a crédito	Con crédito parcial
Retiros remesados al exterior	300	400	500
Crédito por IDPC definitivo 0.36986	111	0	50
Base Imponible de IA	411	400	550
IA según tasa 35%	144	140	193
Restitución del crédito por IDPC	39	0	18
Crédito por IDPC definitivo	(111)	0	(50)
IA Determinado	72	140	160
IA Retenido	(175)	(175)	(175)
Diferencia IA F- 22	0	0	0

DECLARACION ANUAL DEL PROPIETARIO EN F- 22

Retiro Afecto	300	400	500
Crédito por IDPC	111	0	50
Base imponible de IA	411	400	550
IA según tasa 35%	144	140	193
Restitución del crédito por IDPC	39	0	18
Crédito por IDPC definitivo	(111)	0	(50)
Retención de IA	(175)	(175)	(175)
Diferencia de de retención IA	0	0	0
IA determinado o Remanente	(103)	(35)	(15)

4.8 Casos Especiales

4.8.1 Situación especial de las retenciones que debieron ser efectuadas entre 1 de enero y el 23 de febrero de 2020.

Como la ley 21.210 se publicó con fecha 24 de febrero de 2020, pero que tiene efecto retroactivo desde el 1 de enero de 2020, es necesario abordar los casos de las remesas al exterior realizadas entre el 1 de enero y el 23 de febrero de 2020 y que se sujetaron a las normas vigentes en ese periodo.

Por lo anterior podemos distinguir dos situaciones:

- 1. LA empresa que realizó las remesas no efectuó declaración y pago de retención alguna o se efectuó una menor a la que correspondía.**

En esta situación se encontrarán, por ejemplo, empresas acogidas a la letra A) del artículo 14 (renta atribuida) vigente hasta el 31 de diciembre de 2019 que debían declarar y pagar las retenciones de IA en el mes de abril del año siguiente en la declaración anual de impuesto a la renta. En este caso se mantendrá dicha regla y no procede el cobro de intereses y multas, atendiendo la fecha de publicación y entrada en vigor de la ley 21.210.

- 2. La empresa efectuó, declaró y pagó una retención superior a la que correspondía.**

Aquí podemos encontrar una empresa acogida al régimen de la letra B) del artículo 14 (régimen semi-integrado) vigente hasta el 31 de diciembre de 2019 que, de acuerdo con las normas vigentes a esa fecha, debía efectuar la retención sin considerar un crédito provisorio por IPE, y con la nueva norma, si se puede considerar tal crédito.

En caso de haberse efectuado una retención superior a lo que corresponde de acuerdo con la ley, podrá solicitarse su devolución por medio de una petición administrativa conforme lo establece el artículo 126 del Código Tributario.

4.8.2 Que sucede con aquellos retiros, remesas y distribuciones efectuadas sobre rentas que tienen su situación tributaria cumplida.

En esta situación nos encontramos con los contribuyentes acogidos al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR. Debemos tener presente que este régimen tributario está enfocado en los micro, pequeñas y medianas empresas, cuyos propietarios son contribuyentes de impuestos finales, personas naturales o jurídicas con o sin domicilio ni residencia en Chile, que determinan su resultado tributario, como norma general, en base a ingresos percibidos y gastos pagados, estando liberados de llevar contabilidad completa y están liberados de mantener registros empresariales, otra característica es que la empresa está liberada del IPDC, Los propietarios deberán tributar con sus impuestos finales en base al resultado tributario positivo determinado por la empresa en el mismo ejercicio en que se genere, en base al porcentaje de participación en las utilidades o el capital, según corresponda.

Cuando una empresa sujeta a este régimen, perciban retiros y/o dividendos de empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 de la LIR, cuyo crédito con la obligación de restitución mantendrá tal calidad hasta cuando sean utilizados por contribuyentes de impuestos finales quienes deberán cumplir con el débito fiscal de tasa 35% cuando corresponda.

5 CONCLUSIONES

En mi opinión habiendo terminado el análisis de los cambios sufridos en el artículo 74 N° 4 de la LIR por la entrada en vigencia de la ley 21.210 de modernización tributaria por las rentas, remesas y distribuciones de contribuyentes del artículo 58 N° 2 y 60 inciso 1°, puedo concluir que:

1. Que estas nuevas disposiciones que entraron en vigencia a contar de 1 de enero de 2020 vino a dar una mayor certeza jurídica y administrativa respecto de las remesas efectuadas al exterior.
2. Fija que, al momento de remesar, como regla general, siempre se debe retener y que la situación final de estas remesas se define al término del ejercicio es decir al 31 de diciembre.
3. Que los créditos que se aplican a las remesas son transitorios e independientes de la naturaleza de las remesas, y que, por lo tanto, son independientes de la situación de los registros de la empresa que efectúa el retiro.
4. La ley se pone en las diferentes situaciones y aborda todos los casos que se pueden dar por remesas de contribuyentes de los regímenes del artículo 14 letra A) y los de la letra D) del citado artículo.
5. Las instrucciones están claras en la ley y la circular solo viene a recoger lo que la propia ley ya estableció porque da una mayor certeza jurídica.

6 BIBLIOGRAFIA.

- a) Centro de Estudios Tributarios, 2017, Reporte Tributario N° 83, retención de IA en el régimen de renta atribuida, Editorial CET Uchile, Santiago.
- b) Centro de Estudios Tributarios, 2017, Reporte Tributario N° 84, retención de IA en el régimen de imputación de parcial de créditos, Editorial CET Uchile, Santiago.
- c) Centro de Estudios Tributarios, 2019, Reporte Tributario N° 107, crédito por impuesto de primera categoría, Editorial CET Uchile, Santiago.
- d) Barahona Fischer & Cia, Ley de Impuesto a la Renta, 2020 enero, ingresado por boletín N° 12043 – 05.
- e) Biblioteca del Congreso Nacional, Ley 21.210, Ministerio de Hacienda, moderniza la legislación tributaria, 2020.
- f) Circular N° 56 del 2020 (Servicio de Impuestos Internos).
- g) Circular N° 49 del 2016 (Servicio de Impuestos Internos)
- h) Thomson Reuters, CheckPoint, análisis Retención del Impuesto Adicional sobre rentas artículos 58, 59 60 y artículos varios.