



Universidad del Bío-Bío
Facultad de Ciencias Empresariales
Escuela de Contador Público y Auditor

**“ANÁLISIS DE LOS REGISTROS TRIBUTARIOS CONTEMPLADOS AL AMPARO
DEL NUEVO ARTÍCULO 14 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA,
MODIFICADO POR LAS LEYES 20.780 Y 20.899.”**

Memoria para optar al Título de Contador Público y Auditor

Autores

FUENTES BAHAMONDES LEONARDO JAVIER
ORELLANA JARA CRISTIÁN ESTEBAN

Docente Guía

Urrutia Cid María José

Chillán, diciembre 2017

CONTENIDO

ABREVIATURAS	4
RESUMEN	5
CAPITULO I: ANTECEDENTES GENERALES	6
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	7
1.2. JUSTIFICACIÓN	8
1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	10
1.3.1. Objetivo general	10
1.3.2. Objetivos específicos	10
CAPÍTULO II: METODOLOGÍA	11
CAPITULO III: MARCO TEÓRICO	13
3.1. IMPUESTOS EN CHILE	13
3.1.1. Impuesto de primera categoría	13
3.1.2. Impuesto global complementario	13
3.1.3. Impuesto adicional	14
3.2. CONCEPTO DE RENTA	14
3.3. SISTEMA GENERAL DE TRIBUTACIÓN ANTES DE LA REFORMA	15
3.3.1. Registros de utilidades hasta el 31.12.2016	20
3.4. ANTECEDENTES SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA	22
3.5. INTRODUCCIÓN A LOS NUEVOS RÉGIMENES TRIBUTARIOS	23
3.5.1 Formalidades que deberán cumplir	24
3.6. OPORTUNIDAD EN QUE DEBE ABANDONAR EL RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA	27
CAPITULO IV: REGÍMENES TRIBUTARIOS	28
4.1. RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA	28
4.1.1. Base Imponible del IDPC	28
4.1.2. Inversión en empresas acogidas al régimen de renta atribuida	31
4.1.3. Reglas de atribución	32
4.1.4. Registros del régimen de renta atribuida para el control de la tributación	34
4.1.5. Registros de saldos FUT, FUR, FUNT y de retiros en exceso pendientes de tributación que mantenga la empresa al 31.12.2016	40

4.1.6. Orden de imputación de retiros, remesas o distribuciones en empresas acogidas a renta atribuida	42
4.1.7. Orden de imputación en la devolución de capital de empresas acogidas a renta atribuida	44
4.1.8. Efectos del término de giro en empresas acogidas al régimen de renta atribuida	45
4.1.9. Declaraciones juradas para contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida	48
4.2. RÉGIMEN DE RENTA PARCIALMENTE INTEGRADO	51
4.2.1. Base imponible del IDPC	51
4.2.2. Registros del régimen parcialmente integrado para el control de la tributación	54
4.2.3. Registros de saldos FUT, FUR, FUNT y de retiros en exceso pendientes de tributación que mantenga la empresa al 31.12.2016	65
4.2.4. Orden de imputación de retiros en empresas acogidas al régimen parcialmente integrado	67
4.2.5. Orden de imputación en la devolución de capital de empresas acogidas al régimen de renta parcialmente integrado	71
4.2.6. Efectos del término de giro en empresas acogidas al régimen parcialmente integrado	72
4.2.7. Declaraciones juradas para contribuyentes acogidos al régimen parcialmente integrado	75
4.3 PAGO VOLUNTARIO DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA	77
CAPITULO V: NORMAS DE ARMONIZACIÓN	80
5.1. CAMBIO DE RÉGIMEN	80
5.1.1. De renta parcialmente integrado a régimen de renta atribuida	80
5.1.2. De renta atribuida a régimen de renta parcialmente integrado	83
5.1.3. De renta presunta que efectúen un cambio al régimen de renta efectiva	85
5.1.4. De régimen simplificado letra a) del artículo 14 ter al régimen de renta efectiva	88
5.2. REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS	92
5.2.1. Fusión	92
5.2.2. Conversión	98
5.2.3. División	100
5.2.4. Transformación	103
CAPITULO VI: CASOS DEMOSTRATIVOS	106
CASO PRÁCTICO N° 1: Determinación de la Renta Líquida Imponible y situación tributaria de los retiros efectuados de acuerdo al régimen de Renta Atribuida	106
CASO PRÁCTICO N° 2: Tratamiento del saldo acumulado de créditos y el saldo de FUT	113

CASO PRÁCTICO N° 3: Determinación del CPT y Control de rentas empresariales de una sociedad de responsabilidad limitada, acogida al régimen parcialmente integrado.	119
CASO PRÁCTICO N° 4: Control de rentas empresariales y retiros de una sociedad de responsabilidad limitada acogida al régimen de Renta Atribuida - Año tributario 2018	126
CASO PRÁCTICO N° 5: Continuación del control de rentas empresariales y retiros de la sociedad de responsabilidad limitada acogida al régimen de Renta Atribuida - Año tributario 2019	134
CASO PRÁCTICO N° 6: Control de rentas empresariales y retiros de una sociedad Anónima sujeta al régimen parcialmente integrado - Año tributario 2018	140
CASO PRÁCTICO N° 7: Continuación del control de rentas empresariales y retiros de la Sociedad Anónima sujeta al régimen parcialmente integrado. Año tributario 2019	149
CASO PRÁCTICO N° 8: Reorganización de empresas entre sociedad de responsabilidad limitada y sociedad anónima. – Año tributario 2020	156
CASO PRÁCTICO N° 9: Devolución de capital y Término de giro de sociedad de responsabilidad limitada, acogida al régimen de renta atribuida	165
CASO PRÁCTICO N° 10: Devolución de Capital y Término de Giro de una Sociedad Anónima acogida al régimen parcialmente integrado.	173
CASO PRÁCTICO N° 11: Determinación del beneficio de la letra c) del artículo 14 Ter LIR, para una Sociedad de Responsabilidad Limitada considerando el régimen de renta atribuida y parcialmente integrado.	181
CASO PRÁCTICO N° 12: Pago voluntario del IDPC por una sociedad de responsabilidad limitada, acogida al régimen de Renta Atribuida	185
CASO PRÁCTICO N° 13: Transformación de un empresario individual de responsabilidad limitada a una sociedad anónima	192
CASO PRÁCTICO N° 14: Tributación de rentas atribuidas y rentas percibidas por un Empresario Individual	202
CASO PRÁCTICO N° 15: Determinación de la carga tributaria de los propietarios de una empresa, realizando un comparativo entre el régimen de renta atribuida y parcialmente integrado.	207
CAPÍTULO VII: CONCLUSIONES	215
CAPÍTULO VIII: COMENTARIOS Y RECOMENDACIONES	218
CAPITULO IX: BIBLIOGRAFÍA	222

ABREVIATURAS

LIR	: Ley sobre Impuesto a la Renta
DL	: Decreto Ley
Ord.	: Ordinario
Res. Ex.	: Resolución exenta
Art.	: Artículo
INC.	: Inciso
EIRL	: Empresa individual de responsabilidad limitada
EI	: Empresa individual
EP	: Establecimiento Permanente
IDPC	: Impuesto de Primera Categoría
IGC	: Impuesto Global Complementario
IA	: Impuesto Adicional
FUT	: Fondo de utilidades tributables
FUNT	: Fondo de utilidades no tributables
FUR	: Fondo de Utilidades Reinvertidas
INR	: Ingreso no renta.
RAP	: Rentas atribuidas propias
RAI	: Rentas afectas a impuestos
DDAN	: Diferencia entre la depreciación normal y acelerada
FUF	: Fondo de utilidades financieras
REX	: Rentas Exentas
SAC	: Saldo acumulado de créditos
STUT	: Saldo total de utilidades tributarias
VIPC	: Variación Índice de precios al consumidor
PPUA	: Pago Provisional por utilidades absorbidas
CPT	: Capital Propio Tributario

RESUMEN

El propósito de esta memoria es analizar los nuevos registros de control de utilidades que se originaron tras la reforma tributaria que modifica el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual es la base del sistema general de tributación en el Impuesto a la Renta en Chile, generando dos nuevos sistemas generales de tributación en el nuevo artículo 14: Régimen de Renta Atribuida y Régimen Parcialmente Integrado. La modificación del sistema tributario, implica la creación de nuevos registros de control para cada sistema y la eliminación del registro FUT como base de control tributario. El objetivo de esta investigación es entender cómo será el funcionamiento de los registros de control, establecidos para cada uno de los nuevos sistemas. Para ello, se han seleccionado un grupo de casos, los cuales pretenden abarcar un espectro amplio de situaciones en las que se pueden encontrar las empresas al momento de aplicar la nueva normativa de tributación chilena.

ABSTRACT

The purpose of this report is to analyze the new profit control records that originated after the tax reform that modifies article 14 of the income tax law, which is the basis of the general system of taxation in the Chilean income tax, generating two new general tax systems in the new Article 14: attributed income regime and partially integrated regime. The modification of the tax system implies the creation of new control registers for each system and the removal of the FUT registry as a basis for tax control. The objective of this research is to understand how the control records will work, established for each of the new systems. In order to achieve this goal, a group of cases have been selected whose purpose is to cover a wide variety of situations in which companies can be found when applying the new Chilean tax regulations.

CAPITULO I: ANTECEDENTES GENERALES

El sistema tributario chileno ha presentado un cambio estructural dentro de los últimos años, esto surge tras el proyecto Ley de reforma tributaria del gobierno de la presidenta Michelle Bachelet, ingresado al congreso el 01 de abril de 2014 y publicado en el diario oficial el 29 de septiembre del mismo año donde se origina la Ley 20.780. No obstante, con fecha 08 de febrero de 2016, se publicó la Ley 20.899, que simplifica e introduce una serie de ajustes y perfeccionamientos a la reforma, con la finalidad de confirmar o desestimar si el sistema tributario cumplió los objetivos propuestos en dicho proyecto. Estos objetivos anunciados por la presidenta fueron cuatro: El primero fue aumentar la carga tributaria para financiar con ingresos permanentes, los gastos de la reforma educacional puesta en marcha a partir del año 2015, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales. El segundo, avanzar en equidad tributaria mejorando la distribución del ingreso. El tercero se refiere a introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión. Por último, asegurar que se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión¹.

Con esta reforma tributaria, se modifica el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual es la base del sistema general de tributación en Chile, que establecía la tributación de impuestos finales en base a retiros y con integración del 100% del crédito por impuesto de primera categoría pagado por la empresa. Desde 01 de enero de 2017, con la implementación de las leyes 20.780 de 2014 y 20.899 de 2016, entraron en vigencia dos nuevos sistemas generales de tributación en el nuevo artículo 14: Régimen de Renta Atribuida (Art. 14 letra A) y Régimen Parcialmente Integrado (Art. 14 letra B). La modificación del sistema tributario, implicó la creación de nuevos registros de control para cada sistema y la eliminación del registro FUT como base de control tributario.

¹ Programa de Gobierno Presidenta Michelle Bachelet; 2013; p. 24.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Desde la entrada en vigencia de las leyes 20.780 y 20.899, los profesionales del área tributaria, han tenido que estudiar las materias que sufrieron modificaciones, para enfrentarse de manera adecuada a los cambios establecidos en los cuerpos legales.

Considerando la importancia del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que es la base del sistema general de tributación, se presenta que:

Hasta el 31 de diciembre de 2016, los contribuyentes estaban acogidos a un régimen general, cuyo registro tributario se le conoce como fondo de utilidades tributarias (FUT). En este se anotaban las utilidades o pérdidas generadas por la empresa que declaren Impuesto a la Renta de primera categoría, por la renta efectiva que demuestren, según contabilidad completa. Por otra parte, controlaba los egresos de la entidad como retiros o dividendos distribuidos.

A partir del 01 de enero de 2017, entró en vigencia el nuevo artículo 14 en sus letras A) con el Régimen de Renta Atribuida y B) con el Régimen Parcialmente Integrado, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, generando nuevos registros tributarios obligatorios para los contribuyentes que estén acogidos a una de las letras anteriormente mencionadas.

Considerando este cambio estructural, se presentan importantes dificultades debido a la falta de información sobre la aplicabilidad de los nuevos registros tributarios, lo que ha generado, por una parte, que los profesionales del área han tenido que estudiar e investigar la materia, para adaptarse a estos cambios y, por otra parte, los contribuyentes desorientados requieren el conocimiento previo para poder tomar decisiones acerca de su tributación.

1.2. JUSTIFICACIÓN

Actualmente, el sistema tributario chileno se rige por las leyes 20.780 y 20.899, materias instruidas por la circular N° 49 de 2016, relacionada con los nuevos regímenes de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa.

El autor González Madrid (2016: 2), afirma que:

Si en términos de Impuesto a las ganancias, el sistema tributario vigente hasta diciembre de 2016 ya era complejo, la implementación de dos nuevos sistemas – el atribuido y el semi integrado, alternativos para el 92% de los contribuyentes – lo complejizan aún más. Es más, el SII emitió en julio del año pasado, la circular 49, documento de 209 páginas que, producto de la ley de “simplificación”, dejó sin efecto a cuatro circulares publicadas en 2015 que entre todas contaban con 230 páginas. Demasiado texto técnico para interpretar una norma que consta en unas pocas páginas y que sin duda perjudicará la gestión tributaria de la pequeña y mediana empresa.

Por su parte, Yáñez (2016:124), expresa que:

El resultado final de contar con dos regímenes tributarios de impuesto a la renta ha sido criticado por muchos sectores, dado que se configuró un sistema tributario complejo o simplemente se realizó un atentado a la simplicidad del sistema tributario chileno.

Tras su ejecución y tal como indican los autores, la reforma es compleja debido a que se ha cambiado todo el modelo tributario conocido hasta antes de su implementación, y se ha introducido dos nuevos regímenes de tributación, debiendo estos ser complementados con la información proveniente del sistema antiguo.

Para muchos comprender una ley no es una tarea fácil, hay que analizar y entender claramente lo que el legislador quiere informar, por ello, el Servicio de Impuestos Internos proporciona circulares, oficios, resoluciones y jurisprudencias, que ayudan a facilitar el entendimiento de la normativa.

Para un profesional del área, que ejerza en materias tributarias es de vital importancia conocer como aplica la normativa, para dar asesoramiento respecto a las opciones de un contribuyente para elegir una de las alternativas más convenientes, sobre todo, conocer el funcionamiento de los nuevos registros de control, que son la base de determinar los saldos de dicha tributación.

Cabe señalar que para ningún contribuyente la tributación es la misma, a pesar que presenten características similares, por esta razón, se debe estar preparado para enfrentar distintas situaciones tributarias, entendiendo en profundidad los procedimientos aplicables.

Bajo estas circunstancias y tomando en cuenta el régimen de renta atribuida y parcialmente integrado del artículo 14 de la LIR, se busca analizar en profundidad los registros de control de tributación, creados simultáneamente para ambos métodos, y que deben llevar obligatoriamente los contribuyentes que declaran sus rentas efectivas en base de contabilidad completa, con la finalidad de llevar un control de las rentas generadas por la empresa, saber cuáles son las cantidades liberadas de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución y el momento en que dichos retiros serán afectados con IGC o IA.

A causa de la implementación de estos regímenes, se busca responder con esta investigación la respuesta a, ¿Cómo operan los nuevos registros que introdujo la Ley N° 20.780 y N° 20.899 de reforma tributaria?

1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1. Objetivo general

Analizar los nuevos registros de control introducidos por la reforma tributaria, con la finalidad de apoyar a los profesionales del área, para que puedan enfrentar de manera adecuada los cambios introducidos a las normas tributarias.

1.3.2. Objetivos específicos

1. Analizar la confección de los nuevos registros de control, que reemplazaron a los utilizados antes de la reforma implementada por la Ley N° 20.780 y los introducidos por la Ley N° 20.899.
2. Recopilar información sobre los nuevos registros.
3. Demostrar de forma práctica cómo se confecciona cada uno de los registros de control.

CAPÍTULO II: METODOLOGÍA

El análisis que se pretende desarrollar en esta investigación, se basa en explicar de forma sistemática y en un sólo documento, la actual normativa vigente referida a los registros tributarios contemplados por el nuevo artículo 14 de la LIR, producto de la reforma tributaria de 2014 y su posterior simplificación, materias instruidas por la circular N° 49 de 2016.

El referido análisis implica seguir un método de inferencia deductiva, donde se analizarán los sistemas tributarios vigentes en Chile a partir del 01 de enero de 2017, para llegar a estudiar en profundidad los registros de control que nacen como consecuencia de la creación de dos nuevos regímenes tributarios.

El estudio descriptivo y explicativo de la presente tesis, busca especificar como se alimentan de información cada uno de los registros tributarios de las letras A) y B) del referido artículo 14. Bajo el enfoque de la investigación cualitativa, se recopila la información sobre la realidad tributaria actual, con el propósito de cumplir con el objetivo de estudio. Según Goetz y Le Compte (1981), el análisis de esta información debe ser abordado de forma sistemática, orientado a generar constructos y establecer relaciones entre ellos, constituyéndose esta metodología, en un camino para llegar de modo coherente a la teorización.

Considerando la reciente implementación de los regímenes de tributación, que por cierto, es temporal, pudiendo ser modificado a futuro, se presenta un diseño de corte transversal, debido a que se analiza la realidad y se observa la situación transitoria, donde los resultados tras la implementación de la reforma, se observarán en el año 2018, por ello, esta memoria corresponde a un estudio de medición prospectiva, que va de la mano con los hechos actuales, para lograr buenos resultados futuros en el ámbito tributario.

El diseño aplicable en la investigación se centra en la recolección de información, procesamiento y análisis de la normativa, y en el desarrollo de casos prácticos, aplicando las normas implementadas por la Reforma Tributaria, contenida en sus cuerpos legales.

La discusión bibliográfica, apunta a la revisión de las normas vigentes que hacen referencia al nuevo sistema de tributación para contribuyentes que declaren su renta efectiva en base a contabilidad completa, contenida en el DL 824, Circular 49 de 2016 y otros textos legales

impartidos por el Servicio de Impuesto Internos, siendo la base de fundamento para el desarrollo de esta tesis.

El fundamento del estudio, está contenido por los cuerpos legales de materia tributaria, siendo la fuente de información primaria, entre ellas: Ley sobre Impuesto a la Renta, Circular N° 49 de 2016, Circulares N°s 66 y 67, ambas de 2015. Asimismo, la página web del SII, otorga una serie de oficios y resoluciones que indagan sobre temas específicos y de vital importancia.

Se cuenta con fuentes secundarias, Publicaciones de académicos, ensayos, artículos de la Revista de Estudios Tributarios y manuales, que poseen referencias bibliográficas de las fuentes primarias, pero que ayudan al entendimiento y aplicación de ciertos conceptos mencionados en la norma legal.

La reforma tributaria al ser un tema reciente, para muchos es un contenido de estudio personal, en el cual pocos autores se han referido al tema. No obstante, el centro de estudios tributarios, académicos de la Universidad de Chile han realizado publicaciones acerca de la reforma tributaria y sus sistemas de tributación, pero no han realizado una investigación específica sobre la aplicación de los registros de control que debe llevar el contribuyente producto de su tributación.

CAPITULO III: MARCO TEÓRICO

3.1. IMPUESTOS EN CHILE

El sistema tributario en Chile está definido por dos tipos de impuestos, los impuestos directos y los impuestos indirectos. La Real Academia Española (s.f.), define Impuesto, como “*tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago*”. Dentro del sistema tributario chileno existen Impuestos Indirectos, los que gravan el consumo o gasto, entre ellos, el Impuesto a las Ventas y Servicios, Impuestos a los Productos Suntuarios, Impuesto a las Bebidas Alcohólicas y productos Similares, entre otros. Por otra parte, los Impuestos Directos, son aquellos que gravan el incremento patrimonial, en los que se encuentra el Impuesto de Primera Categoría, Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional, los que se definen a continuación:

3.1.1. Impuesto de primera categoría

Se establece en el artículo 20 y siguientes de la LIR, este impuesto grava todas las rentas provenientes de Capital, como son explotación de bienes raíces agrícolas y no agrícolas, rentas de capitales mobiliarios, rentas de actividades industriales o comerciales, mineras, entre otras. Este impuesto tiene una tasa fija sobre estas rentas, para año tributario 2017 ésta tasa de impuesto es de 24% sobre la base afecta a impuesto. Entre los créditos contra este impuesto se consideran los siguientes; contribuciones por bienes raíces, donaciones educacionales, con fines deportivos, y sociales. Este impuesto determinado sirve de crédito contra el IGC o IA, que deban pagar los propietarios, comuneros, socios o accionistas.

3.1.2. Impuesto global complementario

Establecido en el artículo 52 y siguientes de la LIR, este impuesto en comparación al impuesto de primera categoría, es un impuesto personal, global, progresivo, pagado por las personas con domicilio o residencia en Chile, sobre las rentas percibidas, devengadas y atribuidas, siempre cuando el conjunto de estas rentas exceda las 13,5 UTM, esta tasa aumentará como se mencionó, progresivamente, a medida que todos los ingresos que recibe el contribuyente en su conjunto aumenten. Este impuesto se aplica, cobra y paga anualmente. Sin embargo, para

disminuir el pago de impuesto por el precedente concepto, podrá deducir del impuesto determinado, créditos por gastos de educación si cumple requisitos, el impuesto de segunda categoría pagado, rebaja por créditos con garantía hipotecaria, entre otros créditos y rebajas contempladas en el Decreto Ley 824 de 1974.

3.1.3. Impuesto adicional

Establecido en el artículo 58 y siguientes de la LIR, este impuesto tiene una tasa que varía entre el 4% a 35%, las que gravarán la renta atribuida, remesas de rentas al exterior o distribuciones o rentas pagadas, entre otras, donde los contribuyentes son personas naturales sin residencia ni domicilio en Chile y personas jurídicas constituidas fuera del país, también conformará la base imponible las utilidades repartidas o que se le atribuyan por parte de sociedades constituidas en Chile. Es importante mencionar que las exenciones y las tasas diferenciadas se encuentran reguladas en el artículo 59 de la LIR.

3.2. CONCEPTO DE RENTA²

Para entender los siguientes capítulos, es importante destacar ciertos conceptos que menciona la legislación, y que serán necesarios para comprender esta memoria.

Se entiende por renta, *“los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”*. Es decir, todos los beneficios o utilidades que se generen por realizar una actividad.

Renta devengada, *“es aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular”*. En otros términos, es aquella renta que no se ha recibido, pero se tiene el derecho a cobrar.

² De acuerdo al Artículo 2 de la LIR

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

La reforma tributaria incorporó el concepto de renta atribuida el cual se encuentra establecido en la Ley 20.899, y se define como; *“aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional al término del año comercial respectivo, atendiendo a su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría”*. En otras palabras, es la renta que se le asigna a los contribuyentes de impuestos finales pudiendo ser devengada o percibida.

3.3. SISTEMA GENERAL DE TRIBUTACIÓN ANTES DE LA REFORMA

El sistema general de tributación en renta efectiva, obliga a los contribuyentes a llevar contabilidad completa, esto significa realizar inventarios anuales, aplicar corrección monetaria, calcular depreciación anual, realizar balances generales y mantener un detallado registro histórico de las utilidades retenidas y de la calidad de dichas rentas, denominado Fondo de Utilidades Tributarias (FUT).

Este sistema general establece que los dueños de las empresas declaran en el IGC o IA, sólo las utilidades distribuidas, en el caso de accionistas de sociedades anónimas; o las utilidades retiradas, en el caso de socios de sociedades de personas, de esta forma, las utilidades retenidas en las empresas sólo pagan el IDPC, quedando su tributación personal postergada hasta al momento de su distribución o retiros futuros.

Bajo el régimen general de tributación, se debe calcular la base imponible sobre la cual se aplica la tasa de impuesto de primera categoría, donde la empresa determina su resultado del ejercicio bajo las normas financieras vigentes, pero necesariamente ese resultado financiero debe ser ajustado a las normas establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta. Su determinación se basa en considerar los ingresos brutos provenientes de la actividad, rebajando los costos directos y gastos necesarios para producir la renta, más ajustes de agregados y deducciones, como también aquellos desagregados por gastos rechazados pagados

afectos al artículo 21, y ajustes del artículo 41, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, obteniendo como resultado la renta líquida imponible o resultado tributario afecto a impuesto de primera categoría.

La Ley sobre Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 en los artículos 29 al 33, presenta un esquema de determinación de la base imponible afecta a impuesto, su determinación es la siguiente:

Renta Líquida Imponible de Primera Categoría		
Ingresos Brutos, excepto los Ingresos no Constitutivos de Renta	Artículo 29	(+)
Menos: Costo de Ventas o Servicios	Artículo 30	(-)
Menos: Gastos Necesarios para Producir la Renta	Artículo 31	(-)
Ajustes a la Renta Líquida Imponible, según normas Artículo 41	Artículo 32	(+/-)
Ajustes por Agregados y Deducciones	Artículo 33	(+/-)
Ajustes IFRS a norma tributaria		(+/-)
Menos: Desagregados afectos a la tributación del artículo 21		(-)
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría		(=)

Tabla 1: *Determinación de Renta Líquida Imponible de Primera Categoría*

Fuente: Elaboración propia

Ingresos Brutos

Se consideran ingresos brutos todos los ingresos que provengan de la explotación de bienes y actividades del artículo 20 LIR, percibidos o devengados excepto aquellos ingresos que no constituyan renta del artículo 17 LIR y los exentos del artículo 39 y/o 40 de la LIR.

Costo Directo

Corresponde a los costos de bienes y servicios directos que se requieran para la obtención de rentas y que deben ser deducidos de los ingresos brutos.

Gastos Necesarios Para Producir La Renta

La ley permite deducir de los ingresos brutos, los gastos que se consideren necesarios para generar renta, y con ello determinar la renta líquida. De acuerdo a los gastos que establece la ley en el artículo 31 de forma explícita, hace mención a intereses, impuestos excepto los contemplados en la LIR, pérdidas sufridas por el negocio, créditos incobrables, depreciaciones del año, sueldos, becas de estudios, donaciones, reajustes y diferencias de cambio, gastos de organización y puesta en marcha, gastos por promoción, gastos por investigación científica y pagos al exterior. Además, la ley no limita sólo los gastos mencionado anteriormente, sino que, todos aquellos que cumplan con los siguientes requisitos,³ son considerados gastos necesarios para producir renta:

1. Ser necesarios e imprescindibles para generar las rentas
2. Que correspondan al ejercicio comercial respectivo
3. Que estén debidamente documentados
4. Que no estén formando parte del activo de la empresa
5. Que se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio.

Ajustes a la RLI, según normas del artículo N° 41 LIR

La renta líquida obtenida, se debe ajustar por corrección monetaria, con el objeto corregir o depurar los estados financieros de los efectos que la inflación produce en ellos⁴. Los ajustes consisten en obtener las variaciones por reajustes del índice de precios al consumidor entre el patrimonio al inicio y al cierre del ejercicio comercial respectivo.

De acuerdo al artículo N° 32 de la LIR, los ajustes que se deben realizar son los siguientes⁵:

Deducciones de la Renta Líquida

- a) El monto del reajuste del capital propio inicial del ejercicio;
- b) El monto del reajuste de los aumentos de dicho capital propio, y

³ Según lo dispuesto en el artículo 31 de la LIR y oficio N° 6473 del 16 de diciembre de 2003.

⁴ Según el oficio N° 692 del 29 de abril de 2010.

⁵ Deducciones y agregados, obtenidos del artículo 32 de la LIR

- c) El monto del reajuste de los pasivos exigibles reajustables o en moneda extranjera, en cuanto no estén deducidos, vale decir, que no estén formando parte de la renta líquida.

Agregados a la Renta Líquida

- a) El monto del reajuste de las disminuciones del capital propio del ejercicio, y
- b) El monto de los ajustes del activo inmovilizado, existencias y activos en moneda extranjera, siempre que no estén formando parte de la renta líquida.

Con los ajustes mencionados anteriormente, de corrección monetaria, agregados y deducciones a la renta líquida, se obtiene la renta líquida ajustada.

Ajustes por agregados y deducciones del artículo N° 33 LIR

Además de los agregados y deducciones mencionadas anteriormente, el artículo N° 33 de la LIR, menciona otros ajustes que se deben realizar para determinar la RLI, estos son los siguientes:

En el caso que existan gastos que estén disminuyendo la renta líquida, es decir, que en la columna de pérdidas del balance haya gastos que no son considerados necesarios para producir renta, deben ser agregados a la renta líquida, esto es para reversar la disminución de utilidad que estaba generando. Entre estos gastos se encuentran las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente, retiros particulares en dinero o especie efectuados por el contribuyente y sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado, durante el periodo comercial. Cabe señalar que, si los gastos mencionados anteriormente se encontraban efectivamente pagados, se desagregaban y estaban afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR.

En el caso contrario, si existen cantidades que estén aumentando la renta líquida, es decir, que en la columna de ganancias del balance haya utilidades que no estén afectos a impuesto de primera categoría, ya sea porque tributaron anteriormente, tiene otras tributaciones, o bien, por estar exentos de este impuesto, deben ser deducidos de la renta líquida, esto es para reversar el aumento de utilidad que estaba generando. Entre estas utilidades se encuentran los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente que

provenzan de otras sociedades, debido a que tributaron en la sociedad que los generó, y rentas exentas de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ajustes IFRS a norma tributaria

Otro ajuste importante que se debe tener presente al momento de determinar la renta líquida imponible, son aquellos producidos por las diferencias de cálculo que se generen entre las normas financieras y tributarias. En los costos directos de los bienes y servicios se deben considerar las normas tributarias para rebajarlos de los ingresos brutos, o en caso contrario deben considerarse las diferencias producidas entre ambas normas. Entre ellos, estimación de deuda incobrable, tasación de las mercaderías, depreciaciones financieras.

Finalmente, una vez consideradas todas las partidas mencionadas anteriormente, se obtiene la renta líquida imponible, afecta al impuesto de primera categoría, cuya determinación estuvo vigente hasta el año tributario 2017.

Desagregados afectos a la tributación del artículo N° 21 LIR.

Finalmente, para obtener la renta líquida imponible, se deben desagregar los gastos que no cumplan los requisitos exigidos y que además representen un desembolso de dinero, se denominan comúnmente gastos rechazados, debiendo cumplir en consecuencia, la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR.

Una vez consideradas todas las partidas mencionadas anteriormente, se obtiene la Renta líquida imponible, afecta al impuesto de primera categoría, cuya determinación estuvo vigente hasta el año tributario 2017.

3.3.1. Registros de utilidades hasta el 31.12.2016

Considerando las normas aplicables antes de la reforma tributaria publicada en 2014, es importante recordar los registros obligatorios que los contribuyentes que tributan en base a contabilidad completa debían confeccionar, estos son FUT, FUF, FUNT, FUR, y retiros en exceso.

El FUT, es un registro orientado a controlar la correcta tributación de las utilidades empresariales afectas a IGC o IA con tributación pendiente y sus créditos. Una vez que dichas utilidades son retiradas, remesadas o distribuidas a sus propietarios se afectan con los IGC o

IA, sobre una base percibida, pudiendo dar como crédito en su totalidad el IDPC pagado por la empresa. Son las primeras cantidades en ser imputadas y se efectuará comenzando por las utilidades más antiguas anotadas en este registro, con derecho al crédito por IDPC que corresponda de acuerdo a la tasa de impuesto que le haya afectado.

El FUF, es la cantidad que resulte entre la diferencia de la depreciación acelerada por sobre la normal, cuando el contribuyente aplica el régimen de depreciación acelerada. Son las segundas cantidades en ser imputadas por retiros o remesas que serán gravadas con IGC o IA, sin derecho al crédito por IDPC, debido a que tales sumas no han sido gravadas con tales impuestos.

El FUNT, registra aquellas partidas de utilidades no tributables, por ser exentas o no afectas a IGC o IA y aquellas que ya cumplieron su tributación. Cabe señalar que este registro serán las últimas cantidades en ser imputadas por retiros, remesas o distribuciones, imputando en primer lugar las rentas exentas, en segundo lugar, los ingresos no constitutivos de renta y en tercer lugar las rentas que ya tributaron en carácter de impuesto único.

Por su parte el FUR, es el registro de aquellas cantidades reinvertidas en la empresa por las cuales se genera postergación de tributación asociada a los retiros percibidos, destinados a financiar el capital de otras empresas a través de este mecanismo de reinversión.

Finalmente, los contribuyentes en el sistema general debían llevar un registro por todos los retiros en exceso que se generaren en un periodo, estos retiros se generaban cuando los socios de sociedades retiraban más de las utilidades que se registraban en el FUT, FUF y FUNT, por ende, estas utilidades dejaban pendientes su tributación, hasta los ejercicios siguientes en que se generaban suficientes utilidades.

3.4. ANTECEDENTES SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA

El sistema tributario chileno ha presentado grandes modificaciones en los últimos años, en donde se pueden destacar tres fechas importantes:

El 01 de abril de 2014 la presidenta Michelle Bachelet, anunció el proyecto de ley de Reforma tributaria que buscaba modificar el sistema de tributación de la renta con cuatro objetivos principales, los cuales han sido mencionados anteriormente.

Con fecha 29 de septiembre de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria. La entrada en vigencia de dicha Ley operaba en forma gradual, contemplando un cuerpo de 24 disposiciones transitorias, donde las primeras cláusulas comenzaron a regir en octubre de 2014 y se concretaron en los años 2016 y 2017.

La envergadura de la reforma tributaria, la aplicación de sus nuevas disposiciones, la cantidad de cambios y su complejidad técnica generaron la necesidad de poner en marcha un proceso de ajustes y correcciones, que hicieron necesario dictar una nueva Ley, introduciendo un conjunto de simplificaciones y perfeccionamientos.

Desde el 08 de febrero de 2016, el país cuenta con un nuevo cuerpo legal tributario, regido por la Ley N° 20.899, que mantiene la esencia de la reforma y simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

3.5. INTRODUCCIÓN A LOS NUEVOS RÉGIMENES TRIBUTARIOS

Las leyes N° 20.780 de 2014 y N° 20.899 de 2016 de reforma tributaria, establecieron a partir el 01 de enero de 2017 dos nuevos sistemas tributarios alternativos para la aplicación del IGC o IA, que reemplazan el régimen de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR vigente al 31 de diciembre de 2016, sobre la base de retiros remesas o distribuciones y el control de las rentas empresariales acumuladas, cuyo registro era el Fondo de Utilidades Tributables (FUT). Estos nuevos regímenes de tributación son: el Régimen de Renta Atribuida⁶ y el Régimen Parcialmente Integrado⁷.

La Ley tributaria faculta sólo a algunos contribuyentes a optar por uno de los regímenes tributarios y a aquellos que no están facultados de elegir quedan sometidos al Sistema Parcialmente Integrado.

De acuerdo al inciso 2° del nuevo artículo 14 modificado por la Ley N° 20.899 de 2016, establece que tienen la opción de elegir uno de los regímenes de tributación:

- Empresarios individuales (EI)
- Empresas individuales de responsabilidad limitada (EIRL)
- Comunidades (CM)
- Sociedad de personas (SP), excluidas las sociedades en comandita por acciones (SCPA)
- Sociedad por acciones (SPA)
- Contribuyentes del Artículo 58 N° 1 LIR.

Por lo tanto, podrán optar a un régimen cuando tengan la obligación de declarar sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, donde propietarios, comuneros, socios o accionistas; sean exclusivamente, personas naturales sin importar el domicilio o residencia y/o

⁶ Artículo 14 letra A) LIR

⁷ Artículo 14 letra B) LIR

contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, es decir, los establecimientos permanentes⁸.

La opción de elegir por las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR, se deberá realizar en los siguientes plazos, los cuales dependerán del momento en que inició actividades el contribuyente. Conforme a lo dispuesto en los incisos 2° al 6° del artículo 14 de la LIR.

Si inició actividades con anterioridad al 1° de junio de 2016, debía ejercer la opción, entre los meses de junio a diciembre de 2016, cumpliendo con las formalidades que se establecen más adelante. Por otra parte, si inició actividades entre el 1° de junio de 2016 y el 31 de diciembre de 2016, debía ejercer la opción en el plazo establecido en el artículo 68 del Código Tributario, es decir, dentro de dos meses y fracción de mes en que comenzó sus actividades. De igual forma, los contribuyentes que inicien actividades a contar del 1° de enero de 2017, deberán ejercer el mismo plazo anteriormente mencionado, es decir, en el plazo de dos meses y fracción de mes en que comenzó sus actividades, cumpliendo con la declaración de dar el aviso respectivo y demás antecedentes descritos en el punto 3.5.1.

Las sociedades cuyos socios no cumplan con la calidad jurídica de, “ser personas naturales sin importar el domicilio o residencia y/o personas jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile”, quedarán sujetas al régimen Parcialmente Integrado. Además, no pueden ejercer la opción de elegir uno de los sistemas de tributación, las siguientes sociedades:

- Sociedades anónimas (SA)
- Sociedades en comanditas por acciones (SCPA)
- Las empresas en que al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sea persona natural, ni un establecimiento permanente.

3.5.1 Formalidades que deberán cumplir

⁸ Circular 49 de 2016

Conforme al inciso 6° del artículo 14 de la LIR, deberán cumplir las siguientes formalidades los contribuyentes que pueden optar por aplicar las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14:

- a. Los EI, EIRL y contribuyentes del artículo 58 N° 1, ejercerán la opción mediante el sitio web sii.cl, o en su defecto presentando una declaración al Servicio, suscrita por el contribuyente que indique la opción al régimen que se acoge.
- b. Las CM, ejercerán la opción de igual forma mediante el sitio web sii.cl, o en su defecto presentar un formulario ante el Servicio, además de una escritura pública suscrita por todos los comuneros, por decisión unánime.
- c. Las SP y SpA, ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración, suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar una escritura pública con acuerdo unánime de los socios u accionistas, también deberá presentar el requisito de cesión de acciones sólo si desea acogerse al régimen de renta atribuida.

Cabe mencionar, que en la práctica los contribuyentes ejercieron la opción mediante el sitio web del Servicio de Impuestos Internos, y en el caso de las CM, SP y SpA, que se entienden conformados por más de un socio, para acreditar la unanimidad entre los socios debieron realizar una escritura pública, cuyo extracto debe estar inscrito en el Registro de Comercio y publicada en el Diario Oficial con la fecha que ejerció la opción por el régimen de Renta Atribuida o Parcialmente Integrado.

Los contribuyentes deben permanecer en el régimen de tributación, durante a lo menos cinco años comerciales consecutivos, conforme al inciso 5° del artículo 14 de la LIR. Por lo tanto, una vez transcurrido el plazo podrán optar por cambiar de régimen siempre y cuando cumplan los requisitos para acogerse a otro sistema de tributación, debiendo permanecer el mismo periodo de cinco años comerciales consecutivos.

Respecto a los contribuyentes que opten por tributar bajo el régimen simplificado del artículo 14 ter letra A) o el régimen de renta presunta del artículo 34, no existe plazo de permanencia en los regímenes de renta atribuida o parcialmente integrado, es decir, puede ejercer el cambio de régimen sólo cumpliendo los requisitos para acogerse al nuevo régimen.

Finalmente, se debe señalar que, si los contribuyentes no ejercen la opción en la oportunidad respectiva o no cumple los requisitos y formalidades, la LIR establece por defecto el régimen al que quedará sujeto el contribuyente, lo cual se señala a continuación:

Régimen de Renta Atribuida	Régimen Parcialmente Integrado
<ul style="list-style-type: none"> • EI • EIRL • CM • SP (No SCPA) 	<ul style="list-style-type: none"> • SpA • Contribuyentes Art. 58 N° 1 de la LIR • SA • SCPA

3.6. OPORTUNIDAD EN QUE DEBE ABANDONAR EL RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA

Las sociedades por acciones, deben cumplir con el requisito de que sus accionistas sean personas naturales con domicilio o residencia en el país, y/o personas jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, además de cumplir que exista un acuerdo total en aprobar la libre cesibilidad de sus acciones a cualquier persona. Sin embargo, si sus accionistas venden sus títulos a personas o entidades que no permitan continuar sujetos al régimen de Renta Atribuida, estas deberán abandonar el régimen e incorporarse al régimen de la letra B), del artículo 14, deberán hacerlo a contar del 1° de enero del año siguiente al incumplimiento de los requisitos, dando aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que se incorporen al régimen parcialmente integrado.

Se debe mencionar, que cuando exista una reorganización empresarial, y se produzca un cambio en el tipo jurídico que no permita estar acogido al régimen de renta atribuida quedarán sujetos a contar del 1° de enero del mismo año en que se incumplan los requisitos de permanencia, dando aviso entre el 1° de enero y 30 de abril del año comercial siguiente.

CAPITULO IV: REGÍMENES TRIBUTARIOS

4.1. RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA

El régimen de renta atribuida se basa en la tributación total de las utilidades generadas en la empresa durante el año tributario, independiente si son retiradas por los socios o distribuidas por la empresa, en cuanto a los socios o accionistas, tributarán por las mismas utilidades generadas por la empresa, otorgándole como crédito a los impuestos finales (IGC o IA) el total del impuesto de primera categoría determinado por la sociedad. Cabe señalar, que es un sistema que integra las tributaciones, es decir, se paga el IDPC a nivel de empresa y el IGC o IA por parte de los socios en el mismo periodo en que se generan las utilidades.

4.1.1. Base Imponible del IDPC

Para la determinación de la base afecta a impuesto se consideran las mismas normas contempladas en los artículos 29 al 33 de LIR. Sin embargo, a partir del 01.01.2017, el artículo 33 de la LIR, incorporó la deducción de los gastos rechazados afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR, no debiendo realizarse el ajuste a la base imponible de IDPC, que consistía en rebajar dichos gastos rechazados, que el mismo artículo 21 disponía tal deducción y vigente hasta el 31.12.2016.

Además de lo anterior, se introdujeron las siguientes modificaciones para contribuyentes que se acojan a este régimen:

La tasa de impuesto de primera categoría, a partir del 01 de enero del 2017 es de un 25%, manteniéndose para los años siguientes.

4.1.1.1. Modificaciones del artículo N° 33 N° 5 LIR

Como se mencionó anteriormente, hasta el 31 de diciembre de 2016, los dividendos o retiros percibidos de otras sociedades se debían deducir de la RLI, no obstante, el régimen de renta atribuida tiene el objeto de incorporar como parte de la RLI todas las rentas o cantidades afectas a los IGC o IA que reciban a título de retiros o dividendos, donde tales cantidades se incorporarán incrementadas de acuerdo a los artículos 54, 58, y 62 de la LIR. Es decir, el incremento equivale al crédito por IDPC que tengan derecho los retiros o dividendos. Su

cálculo se determina dividiendo la tasa de impuesto que afectó dichas cantidades, sobre la parte no afecta a impuesto, es decir, tasa incrementada.

$$\text{Incremento: } \frac{\text{tasa de 1}^{\circ}\text{categ.}}{100 - \text{tasa de 1}^{\circ}\text{categ.}}$$

Fuente: Elaboración propia

4.1.1.2. Beneficio Gasto de Reinversión del Art. 14 ter letra C LIR

Es un incentivo al ahorro e inversión para micro, pequeñas y medianas empresas, el que consiste en una deducción de un 50% de la RLI positiva que se mantenga invertida en la empresa, con tope de 4.000 UF.

Se entiende por RLI invertida en la empresa, la que resulte de restar a la RLI determinada, todas las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas, sean estas afectas o exentas, durante el mismo ejercicio, y debidamente actualizadas por la variación del IPC (entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial). Por otra parte, se entiende por RLI determinada, la que resulte de aplicar las normas de los artículos 29 al 33 de la LIR.

Finalmente, calculado el incentivo de ahorro, a la RLI determinada se debe restar el incentivo calculado, dando como resultado RLI definitiva, afecta a impuesto.

Este régimen no exige un control del incentivo de ahorro e inversión calculado, por lo tanto, no se anotará ni afectará de manera directa en ningún registro.

Requisitos:

Los requisitos que debe cumplir la sociedad para ocupar el beneficio de incentivo al ahorro e inversión, son los siguientes:

- a. Que el promedio de ingresos del giro de los 3 últimos años consecutivos, no supere 100.000 UF, incluidos los ingresos de entidades relacionadas, entendiéndose por esto,

aquellos grupos empresariales con los que la empresa tenga un vínculo de responsabilidad y propiedad⁹.

En el caso que el contribuyente tuviera una existencia menor a 3 ejercicios, se deben considerar los ejercicios de existencia efectiva, contando como un ejercicio completo aquel en que dio inicio de actividades. Por otra parte, si en algunos de los 3 ejercicios no se obtuvieron ingresos, de igual forma deben considerarse para el promedio.

- b. Que los ingresos percibidos por fondos mutuos, derechos sociales, acciones de sociedades anónimas, ingresos por participación en contratos por asociación o ingresos provenientes de instrumentos de renta fija, no deben exceder en total el 20% de los ingresos del ejercicio.
- c. Que para ejercer el beneficio, se debe manifestar de forma expresa su voluntad, dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuesto a la renta. La voluntad de ejercer el beneficio debe ser informada al Servicio anualmente, mediante la declaración jurada 1923.

4.1.1.3. Imputación de pérdidas tributarias N° 3 del Artículo N° 31 LIR

Recordando que las pérdidas tributarias hasta el 31 de diciembre de 2016, eran imputadas a al saldo FUT, no obstante, las pérdidas tributarias que resulten en un ejercicio a partir de 1° de enero de 2017, tienen dos efectos tributarios importantes, el primero corresponde a la recuperación del IDPC pagado sobre utilidades que resulten absorbidas por dichas pérdidas y, segundo, el reconocimiento como gasto necesario en los ejercicios siguientes de las pérdidas no absorbidas en el ejercicio anterior por retiros o dividendos percibidos de otras sociedades.

En otros términos, la primera imputación de las pérdidas tributarias se debe realizar a los retiros y dividendos afectos a IGC o IA, percibidos en el mismo ejercicio. En el caso que resulte un saldo de pérdida tributaria no imputada, será deducida como gasto en el ejercicio

⁹ Conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100, de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores

siguiente, debidamente reajustada por la variación del IPC (anual), siendo esta la segunda imputación.

De acuerdo al antiguo sistema de tributación, y lo anteriormente mencionado, se puede deducir que desaparece el PPUA¹⁰ propio, debido a que ya no se absorben utilidades propias de la empresa, sino sólo se generará PPUA al imputar las pérdidas a los retiros o dividendos percibidos en el ejercicio, que en el sistema general de tributación antes de ser reformado se conocía como PPUA ajeno.

Por otra parte, se debe mencionar que las empresas que reciban retiros o dividendos de empresas acogidas al régimen parcialmente integrado, estos vendrán con créditos con obligación de restitución, pero de igual forma se generará un PPUA por el 100% del crédito por IDPC.

4.1.2. Inversión en empresas acogidas al régimen de renta atribuida

Si bien se mencionó en los títulos anteriores, el requisito de composición societaria para acogerse al régimen de renta atribuida, es estar constituida sólo por personas naturales, sin importar el domicilio y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. Por tal motivo, es preciso señalar que sólo en el caso del empresario individual (EI) y establecimiento permanente (EP), que si bien son contribuyentes de IDPC, pueden participar en una empresa acogida al régimen de renta atribuida, donde las rentas que se le atribuyan no recaerán sobre el EI o EP afectos a IDPC, sino que lo hará sobre la persona natural quien es el contribuyente de IGC, y el contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, quien es el contribuyente de IA, respectivamente.

A continuación, se especifica la atribución de renta a las dos personalidades jurídicas mencionada anteriormente:

¹⁰ Pago provisional por utilidades absorbidas

4.1.2.1. Atribución de rentas a Empresario Individual

El empresario individual, es una persona natural, que, si bien es contribuyente del IDPC que puede invertir, esto es adquirir derechos, acciones o participación en una empresa acogida al régimen de renta atribuida. Sin embargo, en su caso la inversión es realizada en su calidad de persona natural, en consecuencia, las atribuciones de renta que se efectúen desde la sociedad acogida al régimen 14 A) hacia el empresario individual, se entenderán efectuadas directamente a la persona natural contribuyente del IGC, sin ingresar dichas rentas a la contabilidad del empresario individual, por ende, sin que afecte el resultado tributario como contribuyente del IDPC¹¹.

4.1.2.2. Atribución de rentas al Establecimiento Permanente constituido en Chile o persona natural sin domicilio o residencia

El establecimiento permanente, es una persona jurídica, contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, es decir, contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, que si bien son contribuyentes del IDPC, cuya inversión son efectuadas en la calidad de contribuyente no domiciliado ni residente en Chile, y en consecuencia, las atribuciones de rentas que se efectúen desde la sociedad acogida al régimen del artículo 14 A) hacia el establecimiento permanente, se entenderán efectuadas directamente al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, sin que afecte el resultado tributario como contribuyente del IDPC. Cabe mencionar, que la empresa acogida a 14 A) que atribuya rentas al establecimiento permanente en Chile o a personas naturales sin domicilio o residencia en el país y que se afecte con impuesto adicional, debe retener dicho impuesto y pagarlo a nombre de quien afecte.

4.1.3. Reglas de atribución

Se entiende por reglas de atribución, la forma en que será atribuida la renta líquida imponible determinada conforme a los artículos 29 al 33 LIR, que está afecta a IDPC, como también las rentas exentas de IDPC, pero afectas a IGC o IA, entre cada uno de los socios, accionistas o propietarios de sociedades, las cuales se describen a continuación.

¹¹ Establecido en el inciso 2° del N° 1 de la letra A del artículo 14 de la LIR.

4.1.3.1. Empresas con un único propietario o accionista

Cuando se presenta la situación de existir un único propietario, socio o accionistas, como un Empresario individual, Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, Establecimiento Permanente o Sociedad por Acciones. En todos estos casos, debe atribuirse el total de la renta líquida imponible al único propietario, socio o accionista, como también aquellas rentas exentas de IDPC, pero afectas a IGC o IA.

4.1.3.2. Empresa con más de un comunero, socio o accionista

Se encuentran en esta situación las Comunidades, Sociedades de Personas (excluidas las en comanditas por acciones) y SpA, compuestas solamente por persona naturales y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa.

4.1.3.3. Regla de atribución en base al acuerdo de las partes

Que exista un acuerdo expreso: Debe quedar expresamente estipulada la forma en que se efectuará el reparto de utilidades en un contrato social o escritura pública.

Que se haya informado al SII, en la forma y plazo establecido, respecto de la forma de repartir las utilidades de la empresa.

4.1.3.4. Regla residual de atribución

Se atribuirá de acuerdo al capital efectivamente pagado, en la proporción en que los socios o accionista hayan pagado el capital. En el caso en que no exista capital pagado, se atribuirá de acuerdo al capital suscrito, de acuerdo a la resolución Exenta N° 43 de 2017, impartida por el SII.

4.1.4. Registros del régimen de renta atribuida para el control de la tributación

Todos los contribuyentes que hayan optado por el régimen de renta atribuida, o en su defecto, el sistema les haya asignado este régimen, están obligados a mantener un control de su tributación. Si bien se mencionó anteriormente que, hasta el 31 de diciembre de 2016, los contribuyentes estaban obligados a llevar el control de sus utilidades en el libro FUT, el cual fue eliminado por la reforma tributaria. A partir del 1° de enero de 2017, todos los contribuyentes que declaren su renta efectiva en contabilidad completa y acogidos al régimen de renta atribuida, deben llevar los siguientes registros:

4.1.4.1. Rentas atribuidas propias (RAP)

El primer registro que deben llevar los contribuyentes, es el RAP. Este registro posee entradas de saldos que representan las rentas que genera u obtiene la empresa durante el ejercicio comercial. Las salidas de este registro representan una imputación a esas utilidades que había generado u obtenido, ya sea por los gastos no afectos al impuesto del artículo 21 de la LIR o por rentas retiradas, remesadas o distribuidas. A continuación, se detallan cada una de sus partidas:

El saldo inicial de este registro, corresponde al saldo RAP del ejercicio anterior, sea este negativo o positivo, conformado por la RLI, o cantidades percibidas por retiros o dividendos de otras empresas, y aquellas rentas exentas de IDPC, pero afectas a IGC o IA, percibidas o devengadas por la empresa al término del ejercicio inmediatamente anterior que le hayan sido atribuidas. Cabe señalar, que este registro obtendrá un remanente negativo para el ejercicio siguiente, sólo en el caso que los gastos rechazados efectivamente pagados no afectos al artículo 21 LIR hayan imputado todo el saldo positivo que se mantenía en el registro RAP.

El saldo inicial, debe ser actualizado por la variación del IPC entre el mes que precede al término del ejercicio anterior y el mes anterior al del balance. Es importante señalar que la anotación del saldo inicial del RAP sólo puede existir a partir del 1° de enero de 2018, debido a que la entrada en vigencia de estos registros comenzó el 1° de enero de 2017, por ende, no existe un saldo anterior del registro RAP.

Al término del año comercial se debe registrar, el saldo positivo que resulte de la determinación de la RLI de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, incorporados los dividendos o retiros que forman parte de la RLI, afectos a IGC o IA que perciba de otras empresas que estén sujetas a las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR.

También se deben agregar al registro, las rentas percibidas o devengadas por la empresa que se encuentren exentas de IDPC, pero afectas a los IGC o IA, de acuerdo a los artículos 39 y/o 40 de la LIR, como también aquellas cantidades que hayan sido atribuidas que no formen parte de la RLI, pero igualmente se encuentren gravadas con los IGC o IA.

Una vez registrada todas las entradas al RAP, se deben anotar las salidas, que corresponden a las imputaciones al término del año comercial, las que deben ser registradas en el siguiente orden:

Se deben imputar las partidas o cantidades no afectos al impuesto del artículo 21 de la LIR, entre ellos, impuestos de la LIR pagados, e intereses, reajustes y multas pagadas al fisco, todas ellas actualizadas por la variación del IPC entre el mes que precede a aquel en que se efectuó el desembolso y el mes anterior al término del ejercicio.

El saldo positivo que resulte luego de efectuar la imputación anterior, da como resultado la disponibilidad de dinero para ser retiradas, remesadas o distribuidas por sus dueños. La imputación de los retiros, o distribuciones se realizan al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo al orden de llegada de los retiros o dividendos. Cabe señalar que en los casos que los retiros o distribución de dividendos se efectúen en la misma fecha, dichas imputaciones se realizarán de manera proporcional respecto del total de retiros o dividendos efectuados. Cuando exista saldo disponible suficiente en el registro RAP, la deducción se efectuará por el monto efectivo del retiro o dividendo, o en su defecto, la diferencia que se retire o distribuya por sobre el saldo disponible del registro RAP, se deberá imputar a los registros DDAN y REX, según el análisis que se realizará más adelante. En el caso contrario, que el registro RAP luego de la imputación de los gastos rechazados no afectos al artículo 21 LIR, dé como resultado un saldo negativo, constituye un remanente negativo para el ejercicio siguiente, al cual no se le pueden rebajar retiros o dividendos.

Cabe señalar que los retiros efectuados o dividendos distribuidos que se imputen a este registro se considerarán para todos los efectos de la LIR, como ingresos no constitutivos de renta (INR). De esta forma los propietarios, comuneros, socios o accionistas que perciban tales retiros no deberán incluir tales sumas en la base imponible de IGC o IA para los efectos de aplicar la progresividad de dicho impuesto, debido a que tributaron en forma de renta atribuida.

4.1.4.2. Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (DDAN)

El segundo registro que deben llevar los contribuyentes es el DDAN. Este registro muestra las diferencias que se produzca de la depreciación acelerada por sobre la normal, la que irá aumentando por las diferencias positivas y disminuyendo por las diferencias negativas, siempre que no hayan sido retiradas.

Estas diferencias se producen porque la depreciación acelerada corresponde a un tercio de la vida útil normal o en un año en el caso de la depreciación instantánea, lo que provoca que el valor del activo pierda su vida útil más rápido que la depreciación normal. Los primeros años de la vida útil acelerada será mayor la depreciación acelerada, por ende, el registro irá aumentando por las diferencias positivas, y una vez que se termine la vida útil acelerada, el registro irá disminuyendo por las diferencias negativas, lo que hará que el registro DDAN tienda a cero.

A continuación, se detallan cada una de sus partidas:

Se debe anotar en este registro, el saldo positivo del registro DDAN, proveniente del ejercicio anterior. Para el saldo inicial al 1° de enero de 2017, estará compuesto por la diferencia entre la depreciación acelerada y normal existente al 31 de diciembre de 2016, proveniente del ex registro FUF, mientras que, en los ejercicios posteriores, los remanentes de este registro corresponderán a los saldos positivos determinados al final del ejercicio anterior. Este saldo inicial, debe ser actualizado por la variación del IPC entre el mes que precede al término del ejercicio anterior y el mes anterior al del balance.

Al término del año comercial se debe registrar, la diferencia que corresponda al mayor gasto de depreciación acelerada por sobre la normal, que se debe determinar activo por activo,

anotándose en este registro el total de la diferencia por cada bien en el periodo respectivo. Cabe señalar que, existen factores de disminución a este registro, tales como las cantidades que correspondan a un activo fijo que generó diferencia de depreciación al momento de la venta y/o castigo.

El saldo positivo que resulte en este registro, constituye rentas o cantidades disponibles para ser retiradas, remesadas o distribuidas.

Cabe señalar, que los retiros, remesas o distribuciones se efectúen con cargo a este registro cuando los retiros o distribuciones superan el saldo disponible en el registro RAP, y dichas imputaciones quedarán afectas a los IGC o IA, según corresponda, con derecho a crédito por IDPC cuando exista acumulado en el registro SAC.

4.1.4.3. Rentas Exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)

En el registro REX, los contribuyentes deberán mantener en columnas separadas los ingresos exentos de IGC y/o IA, los ingresos no constitutivos de renta, ingresos con tributación cumplida y aquellos que se afectaron con impuesto sustitutivo del FUT.

En cuanto a los ingresos exentos del impuesto global complementario y/o adicional, se considerarán los percibidos o devengados, a título de retiros o dividendos de otras sociedades en la que participe el contribuyente.

Por su parte, se registran en una columna separada, los ingresos no constitutivos de rentas que perciban o se devenguen a su favor a título de retiros, como es el caso de retiros con cargo al registro RAP que perciba de una empresa acogida al régimen de renta atribuida, o rentas que provengan de un contribuyente 14 ter de la LIR.

En columna separada, se registran aquellos ingresos que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR, como el caso de utilidades que se afectaron con impuesto único. Cabe señalar que los ingresos con tributación cumplida califican como un tipo de ingreso no renta, pero es necesario mantener su registro separado.

Tratamiento distinto tienen las utilidades que se afectaron con el impuesto sustitutivo del FUT (ISFUT), el cual igualmente califica como una categoría de obligación cumplida, pero es

necesario mantenerlo en columna separada, debido a que estas utilidades se pueden retirar en el momento que estime oportuno el contribuyente, incluso primero o al final que otras utilidades que mantengan disponible los registros RAP, DDAN y REX.

El registro en comento, se iniciará con saldo inicial al 1° de enero de 2017, correspondiente al remanente de saldo FUNT al 31 de diciembre de 2016, diferenciando los tipos de ingresos de acuerdo a su naturaleza que se define a continuación:

- i. Rentas exentas que estaban en el registro FUNT al 31 de diciembre de 2016, ingresarán al registro REX en la columna de las rentas exentas.
- ii. Los Ingresos no constitutivos de renta, se incorporarán al registro REX en la columna de los ingresos no renta
- iii. Aquellos ingresos afectos con IDPC en carácter de único que estaban el registro FUNT, se registran en la columna con tributación cumplida.
- iv. En la columna ISFUT, se incorporarán las utilidades del FUT que pagaron el impuesto sustitutivo, y se encontraban en el registro FUNT.

Finalmente, antes de ingresar estas cantidades al registro y antes de realizar las imputaciones de retiros, remesas o distribuciones, se deberá determinar el resultado neto de los ingresos exentos, de los ingresos no constitutivos de renta y los con tributación cumplida, el cual se determinará deduciendo los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a cada una de estas cantidades. Cuando este resultado neto genere una pérdida, se considerará una pérdida de arrastre, lo que constituye un saldo inicial para el periodo siguiente, el cual deberá ser reajustado por la variación del IPC entre el mes anterior al cierre del ejercicio y el mes anterior al cierre del ejercicio siguiente, y en caso de resultar un saldo positivo serán rentas disponibles para ser retiradas, remesadas o distribuidas a sus propietarios. El saldo positivo que resulte luego de la imputación de retiros, será un remanente para el ejercicio siguiente.

Cabe señalar, que cuando los retiros o distribuciones agoten los registros RAP y DDAN, se recurre a imputar dichas cantidades del saldo disponible del registro REX, comenzando en primer lugar por las rentas exentas, segundo por los ingresos no constitutivos de renta y tercero por aquellas que mantienen su tributación cumplida, teniendo presente que el ISFUT se puede retirar en cualquier momento.

4.1.4.4. Saldo acumulado de crédito (SAC)

El registro SAC, tiene como objetivo llevar un control del saldo de créditos por impuesto de primera categoría y el impuesto pagado en el exterior, que tenga acumulado la empresa, y al que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas para ser rebajado sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA. Por ende, las entradas de este registro serán los créditos imputables contra retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA, y las salidas serán los créditos ya asignados a los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA.

Cabe mencionar que el IDPC correspondiente a la RLI del ejercicio no formará parte de los créditos de este registro, debido a que el crédito será utilizado contra los impuestos de los socios, sobre las rentas que se atribuyan en el ejercicio en su respectivo IGC o IA.

El registro estará conformado por créditos generados a partir del 01.01.2017 y créditos generados hasta el 31.12.2016, registrando de forma separando aquellos con derecho a devolución y sin derecho a devolución, los que se analizan a continuación por separado:

1. Créditos generados a contar del 1° de enero de 2017

Se incorpora en esta parte, el impuesto pagado por la empresa cuando se realice un cambio de régimen, de parcialmente integrado al régimen de renta atribuida. Este impuesto corresponde al 35% sobre las rentas o cantidades acumuladas pendientes de tributación con el IGC o IA, establecido en el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR.

Se incorporará al registro SAC, el impuesto pagado por la empresa acogida al régimen parcialmente integrado, que modifica sus registros en una reorganización empresarial. Es importante mencionar que la reorganización empresarial se desarrolla en profundidad en los siguientes capítulos.

Además, se incorpora al registro SAC, los créditos pagados en el exterior que no se hayan utilizado contra el impuesto de primera categoría, dicho crédito se incorpora al registro SAC, sin derecho a devolución.

2. Créditos generados hasta el 31 de diciembre del 2016

Los créditos que se generaron hasta el 31 de diciembre del 2016, registrados en una columna aparte, serán rebajados primeramente los créditos por IDPC con derecho a devolución y luego aquellos sin derecho a devolución.

El registro estará compuesto por el saldo de crédito de primera categoría y de crédito total disponible contra los IGC o IA, proveniente del registro FUT al 31.12.2016

Por otra parte, se mantendrá registrado el IDPC que fue pagado por impuestos pagados en el exterior y las contribuciones por bienes raíces. También, el saldo de créditos por impuestos que se hayan pagado en el exterior, imputables directamente a los IGC o IA. Cabe señalar que, estos créditos son incorporados al registro SAC, sin derecho a devolución.

Finalmente, los propietarios socios o accionistas, primeramente, podrán utilizar del registro SAC, los créditos generados a partir del 1° de enero de 2017 sin derecho a devolución y luego aquellos con derecho a devolución, y posteriormente, los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 con derecho a devolución y luego sin derecho a devolución, respetando el orden de imputación antes mencionado.

4.1.5. Registros de saldos FUT, FUR, FUNT y de retiros en exceso pendientes de tributación que mantenga la empresa al 31.12.2016

Los contribuyentes que declaren su renta efectiva, según contabilidad completa, deberán al 31 de diciembre de 2016, determinar e informar mediante la declaración jurada N° 1925, los siguientes saldos:

- i. El saldo de utilidades que se registre en el FUT al 31 de diciembre de 2016, con sus respectivos créditos e incrementos por IDPC, también el saldo de crédito total disponible contra los IGC o IA. Este registro, se deberá llevar en columnas separadas al igual que el registro SAC, diferenciando los créditos por IDPC, y los créditos contra los IGC o IA, donde los créditos por IDPC serán separados por su naturaleza, es decir, si otorgan derecho a devolución o no otorgan derecho a devolución. Cabe mencionar que este registro se denominará saldo total de utilidades tributables (STUT).

De este saldo de rentas acumuladas, se deberá deducir las siguientes partidas siempre y cuando se encuentren provisionadas hasta el 31.12.2016 y el pago se verifique a contar del año comercial 2017; Impuesto de Primera Categoría, Impuesto por término de giro, impuesto territorial todo pagados, y por último intereses, multas y reajustes pagados al fisco, es decir, los gastos rechazados no afectos al artículo 21 LIR, inciso N° 2.

- ii. El saldo de utilidades que se registre en el FUR al 31 de diciembre de 2016, con sus respectivos créditos e incrementos por IDPC, también el saldo de crédito total disponible contra los IGC o IA. Para este registro, como controla los aportes recibidos por las sociedades y la adquisición de acciones de pago, efectuadas por accionistas, al amparo del artículo 14 letra A) N° 1, letra c) vigente hasta el 31.12.2016 del antiguo cuerpo legal, que permite postergar el pago del impuesto. Se deberá llevar la individualización del socio o accionista que efectuó dichos aportes o adquirió acciones, la oportunidad en que se materializó, y el tipo de utilidad, todo es separadamente de las rentas afectas a IGC o IA, las rentas exentas y los ingresos no constitutivos de renta, además del crédito e incremento de IDPC. Por estar pendientes de tributación, éstas rentas serán gravadas con los IGC o IA al momento de la enajenación de los derechos sociales o acciones, devolución de capital o en el término de giro, y por último se gravaran con el impuesto global complementario o adicional cuando la empresa que realiza la reinversión efectuó un cambio de régimen de renta atribuida al régimen simplificado del artículo 14 ter letra A), para estos efectos se considerará una renta pendiente de tributación que estará formando parte del ingreso diferido que el contribuyente debe determinar al momento de acogerse al referido régimen.
- iii. El saldo de utilidades que se registre en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, identificando por separado, las rentas exentas de IGC o IA, los ingresos no constitutivos de renta, aquellos con tributación cumplida y los que se afectaron con ISFUT. En caso de que los contribuyentes opten por el impuesto único sustitutivo al FUT, deberá llevar en una columna separada, debido a que son rentas que cumplieron su tributación y no se deben considerar en el orden de imputación que ordena el artículo 14 de la LIR, pudiendo el contribuyente elegir su imputación en el momento que estime conveniente. Finalmente,

a contar del 1° de enero de 2017 estas cantidades pasarán a formar parte del registro REX, manteniendo dichas rentas en columnas separadas de acuerdo a su misma naturaleza.

- iv. El saldo de los retiros en exceso al 31 de diciembre 2016, deberá imputarse actualizado al término de cada ejercicio comercial una vez que se hayan deducido los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio, al remanente positivo que quede disponible debidamente actualizado al término del año comercial en el registro RAP, posteriormente al DDAN, y finalmente al registro REX. Esta imputación deberá realizarse en los ejercicios posteriores, siempre y cuando queden retiros en exceso, es decir, deberán tributar todos los retiros pendientes de tributación, hasta agotar dicho saldo en exceso.

4.1.6. Orden de imputación de retiros, remesas o distribuciones en empresas acogidas a renta atribuida

Una vez determinadas las rentas o cantidades acumuladas en los registros analizados en el N° 4.1.4 anterior, se debe determinar el momento en que los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa se afectarán con los IGC o IA.

Se debe recordar que como norma general los retiros, remesas o distribuciones definen su tributación el 31 de diciembre de cada año, imputándose en la proporción que representen los retiros o distribuciones efectuadas por cada propietario, según el siguiente detalle:

A continuación, se detalla el orden de imputación sobre las rentas acumuladas en los registros RAP, DDAN y REX.

En primer lugar, los retiros, remesas o distribuciones que efectúen los propietarios, socios o accionistas, serán imputados del saldo positivo que se encuentre anotado en el registro RAP. Se debe tener presente que las cantidades que se imputen en este registro, no deberán incorporarse en la base imponible del IGC o IA de sus propietarios, debido a que estas rentas anotadas en el registro RAP, ya completaron su tributación al momento que dichas cantidades fueron atribuidas. Sin embargo, en el caso que las rentas que se imputen en el registro RAP y que sean percibidas por un contribuyente de primera categoría como es el caso del Empresario Individual, debe ser incorporado como un ingreso no constitutivo de renta en el registro REX.

Cabe señalar que del registro RAP se imputarán los gastos rechazados del inciso 2° del artículo 21, donde solamente estos gastos rechazados pueden dejar el registro con saldo negativo, en ningún caso los retiros del ejercicio y los retiros en exceso pendientes al 31.12.2016 harán negativo dicho saldo.

En segundo lugar, si los retiros, remesas o distribuciones no alcanzan a ser imputadas del registro RAP, se deberán imputar al saldo positivo que exista en el registro DDAN, y en este caso dichas cantidades siempre se afectarán con los IGC o IA.

En tercer lugar, si los retiros, remesas o distribuciones no alcanzan a ser imputados de los registros RAP y DDAN se imputarán al registro REX en el siguiente orden: las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas por el contribuyente o aquellas que reciba por retiros o dividendos provenientes de otras empresas. Luego, se imputarán los retiros a los ingresos no constitutivos de renta, percibidos o devengados por el contribuyente por retiros o dividendos que hayan sido atribuidos provenientes de otras empresas. En caso de que se hayan agotado los saldos precedentes, se deberá imputar a los ingresos por retiros o dividendos percibidos que ya cumplieron totalmente con su tributación, como lo son las rentas percibidas de una empresa acogida al régimen simplificado 14 ter letra A) y N° 1 y 2 de la letra C) del artículo 14 LIR.

Cabe señalar que formarán parte del registro REX las utilidades del FUT que pagaron el impuesto sustitutivo (ISFUT), las cuales no tienen un orden de imputación, el contribuyente podrá imputar retiros a este saldo cuando el estime conveniente.

En el caso que queden retiros, remesas o distribuciones no imputadas de los registros mencionados anteriormente, ya sea porque no existían saldos al término del año comercial, o por agotamiento de saldos, tales cantidades quedan afectas a los IGC o IA, con derecho al saldo de crédito disponible en el registro SAC, con derecho a devolución.

Los retiros, remesas o distribuciones deben imputarse de tales registros reajustados por la variación del IPC, entre el mes anterior en que se efectúe el retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo. Estas imputaciones serán realizadas en el mismo orden en que se efectuaron los retiros.

Los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados del registro DDAN, y aquellos retiros que por agotamiento de saldos, queden afectos a IGC o IA, tendrán derecho al crédito que se mantenga acumulado en el registro SAC, comenzando por el saldo de créditos generados a partir del 01.01.2017 sin derecho a devolución, luego los que otorgan el derecho a devolución y finalmente del saldo de créditos generados hasta el 31.12.2016 con derecho a devolución y luego los créditos que no otorgan el derecho a devolución.

4.1.7. Orden de imputación en la devolución de capital de empresas acogidas a renta atribuida

Otro mecanismo importante que se debe conocer son las devoluciones de capital, consistentes en cantidades que se entreguen al propietario, socio, accionista o comunero, por motivo de devolución de capital que éste hubiera aportado en la sociedad, siempre que las utilidades no se encuentren capitalizadas que deban pagar los impuestos de la LIR.

Este mecanismo consiste en imputar de las rentas o cantidades que mantiene la empresa en sus registros de control de utilidades, las devoluciones de capital en orden cronológico que establece el N° 7 del artículo 17, en relación con el N° 5, de la letra A) del artículo 14, ambos de la LIR.

El orden de imputación de la devolución de capital será a los siguientes registros:

Primero, se imputarán al registro FUR, afectando sólo al socio o accionista titular de la reinversión, siempre y cuando la devolución de capital corresponda al socio que generó la reinversión, y se imputarán comenzando por las rentas afectas a los IGC o IA más antiguas y con derecho al crédito de IDPC, luego se imputarán a las rentas exentas del IGC o IA y finalmente a los INR anotados en dicho registro.

Segundo, se imputarán al saldo positivo que se encuentre anotado en el registro RAP. Las cantidades que se imputen en este registro corresponden a rentas no afectas a los IGC o IA, debido a que ya completaron su tributación al momento de su atribución.

Tercero, se deberán imputar al saldo del registro DDAN, y en este caso dichas cantidades siempre se afectarán con los IGC o IA, por ende, deben formar parte de la base imponible de tales impuestos.

Cuarto, se imputarán al registro REX, comenzando por las rentas exentas del IGC o IA, luego, se imputará de los ingresos no constitutivos de renta, percibidos o devengados por el contribuyente por retiros o dividendos provenientes de otras empresas y de aquellas rentas que cumplieron totalmente su tributación y se encuentran anotadas en dicho registro. Las rentas mencionadas no están afectas a IGC o IA.

Quinto, las cantidades acumuladas en la empresa que exceden los registros FUR, RAP, DDAN y REX, mencionados anteriormente, para efectos de devolución de capital, quedarán afectas a los IGC o IA, esto se entiende que corresponde a utilidades financieras o de balance que se encuentran retenidas al término del ejercicio de la devolución, y que son calculadas en base al CPT deducido los retiros en excesos que se mantengan a la fecha, el saldo del registro RAP y registro REX y menos el capital pagado, dando como resultado utilidades acumuladas que no se han afectado con impuestos.

Sexto, cantidades imputadas del capital aportado por el contribuyente, socio o accionista que reciba dicha devolución, tales rentas no quedarán afectas a los IGC o IA, como es el caso del socio que haya aportado a la escritura bienes de activo fijo, cuya devolución de capital sea del activo fijo aportado, por el valor libro registrado en la contabilidad de la empresa.

Finalmente, se imputarán a otras cantidades correspondientes a incrementos de patrimonio que no estén contenidas en las normas del artículo 20 de la LIR y que no sean rentas exentas, las cuales serán gravadas con el IDPC, IGC o IA.

4.1.8. Efectos del término de giro en empresas acogidas al régimen de renta atribuida

En esta materia se analizará el tratamiento aplicable cuando los contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida, decidan poner término de giro a sus actividades y mantengan saldos de rentas o cantidades pendientes de tributación con los IGC o IA. Estos contribuyentes deberán tener presente una serie de obligaciones y efectos tanto a nivel de empresa como de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Considerando los efectos tributarios, la empresa deberá en primer lugar dar aviso del término de giro al Servicio de Impuestos Internos en el plazo de dos meses siguientes al del término de sus actividades. En segundo lugar, deberá confeccionar un balance a la fecha del término de giro con la finalidad de obtener el resultado financiero, que será utilizado para determinar la renta líquida imponible, de acuerdo a los artículos 29 al 33 LIR, y tendrá que pagar el IDPC que corresponda sobre la RLI determinada hasta esa fecha.

Posteriormente, se deberá atribuir a los propietarios, comuneros, socios o accionistas las rentas provenientes de la determinación de la RLI del ejercicio al término de giro, junto con las cantidades acumuladas que se mantenían a esa fecha pendientes de tributación de los IGC o IA, correspondiente a utilidades financieras acumuladas, vale decir, patrimonio de la empresa menos los registros RAP, DDAN y REX. Estas cantidades tienen derecho a sus respectivos créditos por IDPC.

En cuanto a las rentas o cantidades que se encuentren acumuladas en los registros de utilidades a la fecha de término de giro, se debe tener presente que no les afectará ningún impuesto especial sobre esas rentas acumuladas, sino que todas las cantidades que se encuentren pendientes de tributación de los IGC o IA, se atribuirán a sus propietarios, para que sean incorporadas en la base imponible del referido tributo.

Determinación de las utilidades acumuladas pendientes de tributación al término de giro:

Considerando los puntos mencionados anteriormente, se abordará la situación cuando los contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida decidan poner término a sus actividades, y mantengan saldos de rentas generados con anterioridad al 01.01.2017 y/o saldos a partir de esa fecha, y que se encuentren pendientes de tributación al momento del término de giro.

Existe la posibilidad que las empresas mantengan saldos de rentas generadas antes del 01.01.2017 que no han completado su tributación con los IGC o IA, y que se encuentran anotadas en el registro STUT; saldos de rentas provenientes de reinversiones desde otras empresas, anotadas en el registro FUR; y la existencia de saldos de retiros en exceso determinado al 31.12.2014 y no imputados al 31.12.2016.

La forma de cálculo para determinar las rentas acumuladas en la empresa que se encuentran pendientes de tributación al término de giro, se considerará la metodología de cálculo establecida en el N° 1 del artículo 38 bis de la LIR, que consiste en rebajar del capital propio tributario incrementado por los retiros en exceso que existan al momento del término de giro determinados al 31.12.2014, y que estén pendientes de tributación, todas las cantidades que no deben pagar IGC o IA, el cual dará como resultado las rentas pendientes de tributación que deben ser atribuidas a sus dueños.

El cálculo para obtener dichas rentas que deben ser atribuidas a sus propietarios, para afectarse con los IGC o IA, es el siguiente:

Primero, se debe calcular el valor positivo del CPT del contribuyente, a la fecha del término de giro. Se debe recordar que el CPT se conforma por todos los bienes y derechos que la empresa posee, descontados los pasivos exigibles, cuyo resultado representa la totalidad de los recursos que están disponibles para ser retirados, remesados o distribuidos a los propietarios al momento del término de giro. En otros términos, en el CPT están contenidos las rentas de los registros RAP y REX, así como también el capital pagado.

Segundo, en el caso que existan retiros en exceso a la fecha de término de giro, se debe sumar el saldo de dichos retiros en exceso generados antes del 31.12.2016 no imputados y que se encuentren pendientes de tributación. Al ser sumados a la base imponible, una vez atribuidos a sus propietarios quedarán afectos a IGC o IA. Estos deben ser reajustados por IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes que precede al término de giro.

Tercero, se debe rebajar el saldo positivo de los registros RAP y REX. Esto es debido a que, en el caso del RAP, sus cantidades ya cumplieron totalmente su tributación al momento de su atribución, y en el caso del REX, son cantidades exentas del IGC o IA.

Cuarto, se debe rebajar el monto del capital efectivamente pagado en la empresa considerando sus aumentos y disminuciones, reajustados por IPC entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro. Cabe mencionar que dentro de esta rebaja se consideran los aportes de capital que hayan sido financiados con reinversiones, siempre que estén incluidas dentro del saldo FUR existente a la fecha del término de giro.

Quinto, se deben sumar los incrementos por créditos contenidos en el registro SAC a la fecha del término de giro. Del cual forman parte aquellos generados a partir del 01.01.2017 y los provenientes con anterioridad a esa fecha, donde se consideran el saldo total de créditos por IDPC y el saldo de crédito total disponible contra los IGC o IA, los cuales se encuentran anotados dentro del registro SAC, pero de forma separada. Los incrementos por créditos contenidos en el registro SAC, se deben sumar dado que tales cantidades para que puedan ser utilizadas como créditos deben estar formando parte de la base imponible afecta a impuesto.

Finalmente, el resultado positivo que arroje esta determinación, corresponde a las utilidades acumuladas que mantienen su tributación pendiente y deben ser atribuidas a sus propietarios, donde dicha atribución se realiza de acuerdo a la forma que hayan acordado repartir sus utilidades expresadas en un contrato social o escritura pública, o bien, en la proporción del capital pagado o, en su defecto, capital suscrito.

4.1.9. Declaraciones juradas para contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida

Se debe tener presente que anualmente los contribuyentes deben informar ciertas partidas al Servicio de Impuestos Internos para fines de control y fiscalización, lo que se conocen como declaraciones juradas.

Tras la reforma tributaria, se establece nuevas obligaciones informativas, producto de los nuevos regímenes de tributación y su control de rentas, por tanto, los contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida deben cumplir con tal obligación, que se encuentra establecida en el N° 6 de la letra A) del artículo 14, lo que dice relación con la entrega de información al Servicio de Impuestos Internos, respecto de rentas atribuidas, retiros, remesas, distribuciones y créditos asociados, así como también sobre movimientos y saldos de los registros de rentas empresariales.

A fin de dar cumplimiento a lo antes señalado, el Servicio de Impuestos Internos publicó una serie de Resoluciones Exentas, a través de las cuales aclara la forma y plazo en que los contribuyentes deberán informar las materias aludidas a partir del año tributario 2018, en los siguientes formularios:

Declaración Jurada 1938

La materia a informar en esta declaración jurada son los movimientos y saldos de los registros de rentas empresariales del régimen de Renta Atribuida, vale decir, el remanente proveniente del ejercicio anterior, aumentos o disminuciones del ejercicio, así como el saldo final que se determine para los registros de rentas atribuidas propias (RAP), diferencia de depreciación acelerada y normal (DDAN), rentas exentas de los IGC o IA e ingresos no constitutivos de renta (REX) y del saldo acumulado de crédito (SAC), lo que fue publicado en Resolución Exenta N° 83, publicada el 31 de agosto de 2017.

El plazo de envío de la información, ya sea a través de la aplicación que disponga el SII a través de su sitio web o a través del Formulario N° 1938, será hasta el 22 de marzo de cada año o día hábil siguiente. No obstante, y tratándose de empresarios individuales, esta declaración jurada deberá ser presentada con antelación a la fecha de presentación del Formulario N° 22, sobre Declaración de Impuestos Anuales a la Renta.

Declaración Jurada 1940

La materia a informar en esta declaración jurada son los retiros, remesas y/o dividendos distribuidos y créditos correspondientes, efectuados por contribuyentes sujetos al régimen de Renta Atribuida y sobre saldo de retiros en exceso pendiente de imputación, lo que fue publicado en la Resolución Exenta N° 79, publicada el 31 de agosto de 2017.

El plazo de envío de esta información, es hasta el 22 de marzo de cada año o día hábil siguiente. De igual forma se debe considerar el mismo plazo mencionado en la declaración anterior cuando se trate de empresarios individuales.

Respecto a lo mencionado en la Resolución Exenta N° 79 del 31 de agosto del 2017, se deberá informar a los socios y propietarios el monto de las rentas que retiren o se les remesen o distribuyan y los respectivos créditos por Impuesto de primera Categoría que se hayan efectuado mediante el Certificado N° 52 con fecha límite de presentación hasta el 1° de abril de cada año.

Declaración Jurada 1923

La materia a informar en esta declaración jurada es la determinación de la Renta Líquida Imponible, Renta a Atribuir y Renta Atribuida a los propietarios, titulares, Socios, Accionistas

de SpA o Comuneros, para contribuyentes acogidos al régimen de Renta Atribuida, lo que fue publicado en Resolución Exenta N° 82, publicada el 31 de agosto de 2017.

El plazo para presentar esta información, es hasta el 22 de marzo de cada año o día hábil siguiente. No obstante, y tratándose de empresarios individuales, esta declaración jurada deberá ser presentada con antelación a la fecha de presentación del Formulario N° 22, sobre Declaración de Impuestos Anuales a la Renta. En el caso de los contribuyentes que pongan término a sus actividades, deberán presentar esta información dentro de los dos meses siguientes a la fecha del término de giro, respecto de los movimientos correspondiente al año comercial respectivo. Respecto a lo mencionado en la Resolución Exenta N° 82 del 31 de agosto del 2017, se deberá informar a los socios y propietarios las rentas que le fueron atribuidas mediante el Certificado N° 52 con fecha límite de presentación hasta el 31 de marzo de cada año.

Cabe señalar que hasta el año tributario 2017 esta información se presentaba al Servicio de Impuestos Internos mediante la declaración de impuestos anuales en el Formulario N° 22.

4.2. RÉGIMEN DE RENTA PARCIALMENTE INTEGRADO

El sistema parcialmente integrado plantea que las utilidades que genere la empresa se gravarán con el impuesto de primera categoría cuando se produzcan, pero condiciona el pago de los IGC o IA al retiro o distribución de las utilidades generadas por la empresa, es decir, el contribuyente va a tributar por las utilidades retiradas o dividendos recibidos, utilizando el crédito a los IGC o IA un 100% del impuesto pagado por la sociedad, pero deberá restituir un 35%, es decir, deberá devolver al fisco ese porcentaje del crédito, por tanto, su crédito por impuesto de primera categoría real será de un 65%.

Los contribuyentes que hayan ejercido o quedado por defecto en el régimen parcialmente integrado, a nivel de empresa deberán pagar sobre la base imponible que se determine el IDPC con tasa de 25,5% para el año tributario 2018, y para el año tributario 2019 y siguientes estarán afectas a una tasa de IDPC de 27%¹² las rentas que se generen en esos periodos.

4.2.1. Base imponible del IDPC

Para la determinación de la base afecta a IDPC, se consideran las mismas normas aplicadas antes de la reforma tributaria, contempladas en los artículos 29 al 33 de la LIR. Sin embargo, se introdujeron modificaciones para contribuyentes que se acojan a este régimen, que serán analizadas en el numeral 4.2.1.1 y siguientes.

Para la determinación de la base imponible afecta a IDPC, se deberá tener en consideración las siguientes modificaciones que introdujo la Ley 20.780.

4.2.1.1. Modificaciones del artículo N° 33 LIR

Primeramente, el artículo 33 de la LIR modifica los desagregados afectos el art. 21, estos iban disminuyendo de forma separada según el régimen antiguo, a partir del año tributario 2018 estos deben ser integrados en las deducciones, es decir, irán rebajando igualmente el resultado afecto a IDPC. Estos gastos rechazados afectos al artículo 21 LIR serán rebajados según el art. 33 N°2 letra c) desde el año tributario 2018 en adelante, estas cantidades serán gravadas en la

¹² Circular N° 42 de 2015, señala los incrementos de tasas de IDPC

empresa con un impuesto único de 40%, o si estas partidas son atribuibles a los socios deberán pagar según corresponda los IGC o IA más un incremento de un 10% adicional.

Por otra parte, el art. 33 de la LIR, no modifica los retiros o dividendos afectos a IGC o IA percibidos por el contribuyente proveniente de otras empresas constituidas en Chile, estas rentas no deben formar parte de la base imponible afecta a impuesto de IDPC, o deberán ir disminuyendo siempre y cuando hayan aumentado esta base.

4.2.1.2. Deducción de la RLI artículo 14 ter letra C LIR

Tal como se mencionó en el régimen de renta atribuida, esta deducción corresponde un incentivo al ahorro e inversión para micro, pequeñas y medianas empresas, el que consiste en una deducción de un 50% de la RLI positiva que se mantenga invertida en la empresa, con tope de 4.000 UF.

Se debe tener presente que la RLI invertida en la empresa, es la que resulte de restar a la RLI determinada, todas las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas, sean estas afectas o exentas, durante el mismo ejercicio, y debidamente actualizadas por la variación del IPC (entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial). Por otra parte, se entiende por RLI determinada, la que resulte de aplicar las normas de los artículos 29 al 33 de la LIR.

Finalmente, calculado el incentivo de ahorro, éste debe ser deducido a la RLI determinada, dando como resultado RLI definitiva, afecta a impuesto.

No obstante, a diferencia del régimen atribuido, los contribuyentes que hayan utilizado el beneficio, deberán realizar un ajuste en los años siguientes o subsiguientes de haber invocado el beneficio, el cual consiste en agregar a la RLI determinada, una cantidad equivalente al 50% del monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, siempre que estén afectos a IGC o IA. El objetivo de este ajuste es gravar aquella parte de la renta que no pagó IDPC en el año en que se generó, por esta razón, se reversa para que forme parte de la RLI y quede afecta a impuesto.

En estricto rigor, el incentivo de ahorro a la inversión en el régimen 14 B, actúa como una rebaja impositiva para el año que utiliza dicho beneficio, es decir, corresponde a una postergación de impuesto generada producto de la rebaja que se realiza a la RLI, sin embargo, dicho beneficio se debe ir devolviendo en los años siguientes o subsiguientes y así, las cantidades que se van reversando quedarán afectos a impuesto.

Este régimen obliga a los contribuyentes a llevar un registro de control de las reinversiones. En él, deben anotar anualmente la deducción por el beneficio invocado del artículo 14 ter letra C) en cada ejercicio, el cual será reversado en los años siguientes o subsiguientes, donde el monto que no resulte reversado, quedará reflejado como un saldo pendiente por reversar para los años posteriores, el cual debe actualizarse anualmente por la variación del IPC, para su ajuste en la RLI.

Requisitos:

Los requisitos que debe cumplir la sociedad para ocupar el beneficio de incentivo al ahorro e inversión, son los siguientes:

- a. Que el promedio de ingresos del giro de los 3 últimos años consecutivos, no supere 100.000 UF, incluidos los ingresos de entidades relacionadas, entendiéndose por esto, aquellos grupos empresariales con los que la empresa tenga un vínculo de responsabilidad y propiedad¹³.

En el caso que el contribuyente tuviera una existencia menor a 3 ejercicios, se deben considerar los ejercicios de existencia efectiva, contando como un ejercicio completo aquel en que dio inicio de actividades. Por otra parte, si en algunos de los 3 ejercicios no se obtuvieron ingresos, de igual forma deben considerarse para el promedio.

- b. Que los ingresos percibidos por fondos mutuos, derechos sociales, acciones de sociedades anónimas, ingresos por participación en contratos por asociación o ingresos provenientes de instrumentos de renta fija, no deben exceder en total el 20% de los ingresos del ejercicio.

¹³ Conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100, de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores

- c. Que para ejercer el beneficio, se debe manifestar de forma expresa su voluntad, en la declaración jurada 1926.

4.2.1.3. Imputación de pérdidas tributarias artículo 31 N° 3 LIR

Las pérdidas tributarias que se generen a partir del 1° de enero de 2017, deberán ser imputadas a retiros o dividendos que se reciban de otras sociedades en el mismo ejercicio. Por otra parte, si las pérdidas no fueron completamente absorbidas por los retiros o dividendos, esa diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto del ejercicio.

En otras palabras, la primera imputación de las pérdidas tributarias se realiza a los retiros y dividendos afectos a IGC o IA percibidos en el ejercicio, donde el IDPC que corresponde a estas cantidades incrementadas, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional, sin diferenciar si provienen de empresas acogidas al régimen de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR, pero si deberán distinguir la parte que tiene derecho a devolución de aquella sin derecho a devolución. Una vez realizada dicha imputación y la pérdida no fue completamente absorbida por los retiros o dividendos percibidos, se deducirá como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente, debidamente reajustada por el IPC desde el mes anterior en que se generó la pérdida y al mes anterior al cierre del ejercicio siguiente, de acuerdo al Art. 31 N° 3 inciso cuatro de la LIR.

4.2.2. Registros del régimen parcialmente integrado para el control de la tributación

Todos los contribuyentes que hayan optado por el régimen parcialmente integrado, o en su defecto, el sistema les haya asignado este régimen, están obligados a mantener un control de su tributación. Si bien se mencionó anteriormente que, hasta el 31 de diciembre de 2016, los contribuyentes estaban obligados a llevar el control de sus utilidades en el libro FUT, el cual fue eliminado por la reforma tributaria. A partir del 1° de enero de 2017, todos los contribuyentes que declaren su renta efectiva en contabilidad completa y acogidos al régimen parcialmente integrado, deben llevar los siguientes registros:

4.2.2.1. Rentas Afectas a IGC o IA (RAI)

El registro RAI, es aquel que determina el incremento patrimonial real en la empresa desde su creación. Se debe considerar que este registro se determina a partir del Capital Propio Tributario de la empresa ajustado, por ende, se puede afirmar entonces, que es el resultado afecto a impuesto, no depende de las utilidades que genere de la empresa en el año, sino que depende del capital propio tributario, arrastrando su incremento patrimonial del comienzo de la empresa, que no ha sido retirado o distribuido a sus socios o accionistas. Dicho registro quedará afecto a impuesto global complementario o impuesto adicional.

En el registro se anotarán las siguientes cantidades:

- a. En el primer año acogido al régimen 14 B), el RAI estará compuesto por rentas acumuladas al 31.12.2016, cuyo saldo se determina deduciendo del Capital propio tributario los saldos FUT, FUR, FUNT y el capital efectivamente pagado, y luego para ingresarlo al registro se agrega a ello, el remanente FUT, todas ellas, cantidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016. El efecto de deducir y luego agregar el saldo FUT, genera un efecto nulo, que es sólo informativo, no tiene implicancias en el saldo del registro RAI para rentas que, posteriormente serán retiradas y afectas a impuestos finales. Esto se puede diferenciar del régimen de renta atribuida, debido a que en este régimen el saldo FUT forma parte del RAI, pero igualmente se mantiene un registro separado (STUT), sólo para efectos de calcular la tasa efectiva de créditos (TEF).

Determinación del primer RAI al 01.01.2017

$\text{RAI} = \text{CPT POSITIVO} - \text{FUT} - \text{FUR} - \text{FUNT} - \text{CAPITAL PAGADO} + \text{FUT}$

- b. Al término del ejercicio, se reversa el saldo positivo del registro RAI y determina el incremento patrimonial del capital propio tributario ajustado, que en caso de ser efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con los IGC o IA.

Para determinar el total de rentas afectas a impuestos que serán anotadas por esta partida, se debe considerar una fórmula que se encuentra en la circular 49 de 2016, la cual es utilizada de

base para obtener el RAI anualmente, distinto al ingreso de saldos efectuados en el primer año acogido al régimen, el cual se explica a continuación:

Determinación del RAI desde el 31.12.2017

$\text{RAI} = \text{CPT POSITIVO} + \text{RETIROS PROVISORIOS NO IMPUTADOS} - \text{REX} - \text{CAPITAL PAGADO}$

Como se puede observar en el recuadro anterior, la determinación del RAI se compone en primer lugar por el capital propio tributario positivo que determine la empresa al término del año comercial, más los retiros provisorios no imputados a saldos anteriores y restando de ello, las rentas exentas, no gravadas o con tributación cumplida y el capital efectivamente pagado. Estos últimos se restan debido a que no forman parte del RAI ya que no están afectas a IGC o IA.

El capital propio tributario (CPT), corresponde a la diferencia entre el activo y el pasivo exigible, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversión efectiva. Se puede decir que, el CPT mide el crecimiento de la empresa a partir del capital de que se tenía a la fecha de inicio de actividades.

En la siguiente tabla, puede apreciar la determinación del Capital Propio Tributario:

=	Total Activos	Total activos del ejercicio comercial, determinado según balance.
-	Valores INTO	Corresponde a aquellas partidas que no representan inversión efectiva, entre ellas: Estimación derecho de llave, mercaderías en consignación, depreciaciones que no sean para efectos tributarios, mercaderías en tránsito de las que no tengo posesión, activos en leasing, letras descontables, cuentas de empresas relacionadas que no representan inversión efectiva, cuenta particular, etc.
=	Capital Efectivo	Total de activos de la empresa, descontado los valores que no son inversión efectiva.
-	Pasivos	Aquellas obligaciones que posee la empresa de corto y largo plazo y

	Exigibles	deudas de terceros acreditadas, necesarias e imprescindibles para el funcionamiento de la empresa que deban cancelar en algún momento y depreciación acelerada tributaria. Cabe señalar, que la depreciación acelerada tributaria puede estar contabilizada como un pasivo exigible o una cuenta complementaria de activo, de ambas formas se deduce.
=	CPT	Es el capital real de la Empresa.

Continuando con la descripción de la fórmula del RAI, luego de determinar el CPT siempre positivo, se deben sumar los retiros, remesas o distribuciones provisionales reajustados, que no hayan definido su tributación durante el ejercicio, es decir, que no hayan sido imputadas a ningún registro. Estos son retiros que salieron de la empresa y no están contemplados en el CPT y tampoco han completado su tributación, por ende, debe agregarse al cálculo de RAI, ya que es incremento patrimonial que no ha tributado. El monto de los retiros, remesas o distribuciones debe incorporarse reajustado por la variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del ejercicio comercial respectivo.

Luego de haber agregado los retiros, remesas o distribuciones provisionales reajustadas al CPT, se deben restar el saldo positivo que arroje el registro REX, correspondiente a las rentas exentas e ingresos no rentas. Estas rentas deben ser rebajadas del CPT, debido a que no deben tributar, por ende, no pueden formar parte del registro RAI.

Finalmente, debe deducirse también del CPT, el capital pagado efectivamente por la empresa, reajustado por la variación del IPC entre el mes anterior al del aporte y el mes anterior al término del año comercial respectivo. La deducción del capital pagado se debe a que corresponde cantidades no renta, ya que no es un incremento patrimonial.

El valor positivo que se determine aplicando la fórmula de cálculo anterior, corresponderá a las rentas o cantidades afectas al IGC o IA que se anotarán en el registro RAI al término del año comercial respectivo. Salvo el primer ejercicio que se debe calcular al comienzo, cuando existe un cambio de cualquier régimen tributario a parcialmente integrado. Del saldo positivo resultante deberá imputarse hasta agotarlos y en orden cronológico, los retiros, remesas o

distribuciones efectuadas por los propietarios, socios o accionistas, en el momento que se realicen.

Como se puede apreciar, el legislador ha considerado como base del RAI al Capital Propio Tributario de la empresa, lo anterior, dado a que se ha comprendido que dentro de él, se encierran todas las utilidades generadas en la empresa, y que mediante un proceso de depuración, se puede obtener aquella utilidad que está pendiente de la tributación con los impuestos finales, lo cual viene a reemplazar la determinación del FUT en las empresas acogidas al régimen parcialmente integrado.

4.2.2.2. Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (DDAN)

El segundo registro que deben llevar los contribuyentes es el DDAN y, al igual que el registro anterior posee entradas y salidas. Este registro muestra las diferencias que se produzcan de la depreciación acelerada por sobre la normal, la que irá aumentando por las diferencias positivas y disminuyendo por las diferencias negativas. A continuación, se detallan cada una de sus partidas:

Se debe anotar en este registro, el saldo positivo del registro DDAN, proveniente del ejercicio anterior. Para el saldo inicial al 1° de enero de 2017, estará compuesto por la diferencia entre la depreciación acelerada o instantánea y la normal existente al 31 de diciembre de 2016 que se encontraban acumuladas en el registro FUF, mientras que, en los ejercicios posteriores, los remanentes de este registro corresponderán a los saldos positivos determinados al final del ejercicio anterior. Este saldo inicial, debe ser actualizado por la variación del IPC entre el mes que precede al término del ejercicio anterior y el mes anterior al del balance.

Al término del año comercial se debe registrar, la diferencia que corresponda al mayor gasto de depreciación acelerada o instantánea por sobre la normal, que se debe determinar activo por activo, anotándose en este registro el total de la diferencia por cada bien en el periodo respectivo.

En las salidas del registro DDAN, se debe rebajar las cantidades que correspondan a la depreciación normal, cuando termine la vida útil acelerada o instantánea, siempre que las primeras no se hayan retirado o distribuido, es decir, que tenga un saldo positivo. Deben

rebajarse también, las cantidades que corresponden a un activo que generó la diferencia de depreciación, al momento de su enajenación y/o castigo.

El saldo positivo que resulte en este registro luego de efectuar las imputaciones anteriores, constituye rentas o cantidades disponibles para ser retiradas, remesadas o distribuidas.

Cabe señalar, que los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen con cargo a este registro, quedarán afectos a los IGC o IA, según corresponda, con derecho a crédito por IDPC, con o sin la obligación de restitución, en la medida que exista saldo acumulado de créditos en los registros de utilidades.

4.2.2.3. Rentas Exentas e Ingresos no Constitutivos de Renta (REX)

En el registro REX, los contribuyentes deberán mantener en columnas separadas los ingresos exentos de IGC y/o IA, los ingresos no constitutivos de renta, ingresos con tributación cumplida y aquellos que se afectaron con impuesto sustitutivo del FUT.

Rentas exentas del IGC o IA:

En cuanto a los ingresos exentos del impuesto global complementario y/o adicional, se considerarán los percibidos o devengados, a título de retiros o dividendos de otras sociedades en la que participe el contribuyente y aquellas rentas exentas de IGC o IA generadas por la propia empresa en el año comercial respectivo.

Ingresos no constitutivos de renta:

Por su parte, se registran en una columna separada, los ingresos no constitutivos de rentas que perciban o se devenguen a su favor a título de retiros o dividendos que no son renta y los ingresos no renta que haya generado la propia empresa durante el año comercial respectivo, tales como los ingresos percibidos que, conforme al artículo 17 de la LIR, correspondan a INR. Dentro de los INR califica el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones acogidas al artículo 107 LIR, debido a que se trata de rentas exentas no declarables.

Ingresos con tributación cumplida:

En columna separada, se registran aquellos ingresos que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR, percibidos en calidad de dividendos o retiros provenientes de otra

empresa, tales como dividendos o retiros de contribuyentes acogidos al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR y dividendos o retiros percibidos de contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, N° 1 y 2, de la letra C), del artículo 14, de la LIR.

También califican los retiros y dividendos percibidos de contribuyentes acogidos del régimen de renta atribuida, imputados al registro RAP de la empresa que los originó. Estas rentas deben ser controladas en un registro aparte y certificadas en el caso de que los dueños deseen invocar como créditos los impuestos pagados en Chile en sus respectivos países. Esta situación se dará sólo en el caso del empresario individual y establecimiento permanente acogidos al régimen parcialmente integrado.

Cabe señalar que los ingresos con tributación cumplida califican como un tipo de ingreso no renta, pero es necesario mantener su registro separado.

Cantidades que se afectaron con ISFUT:

Tratamiento distinto tienen las utilidades del FUT histórico que se afectaron con el impuesto único sustitutivo (ISFUT), que se habían transformado en FUNT, el cual igualmente califica como una categoría de obligación cumplida, pero es necesario mantenerlo en columna separada, debido a que estas utilidades se pueden retirar en el momento que estime oportuno el contribuyente, incluso primero o al final que otras utilidades que mantengan disponible los registros RAI, DDAN y REX.

Dicho lo anterior, se debe tener presente que el saldo inicial al 01.01.2017 estará compuesto por las rentas acumuladas en el Fondo de Utilidades No Tributables al 31.12.2016. En los ejercicios posteriores, los remanentes o saldos negativos de este registro corresponderán a los saldos determinados al final del ejercicio anterior. Todas estas cantidades se anotarán forma separada, vale decir, en las columnas de rentas exentas, ingresos no renta y rentas que cumplieron totalmente su tributación.

Finalmente, se debe tener presente que las rentas exentas, ingresos no rentas y aquellas cantidades que cumplieron con su tributación, se incorporan con su resultado neto, esto es, rebajados todos aquellos costos, gastos y desembolsos imputables a los ingresos de la misma naturaleza, según lo dispuesto en la letra e) del N° 1, del artículo 33, de la LIR.

4.2.2.4. Saldo Acumulado de Créditos (SAC)

En este registro estarán los saldos de créditos de primera categoría acumulados hasta el 31 de diciembre de 2016, y los generados a partir del 1° de enero de 2017, y a los que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas a rebajar como crédito sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los IGC o IA. Por otra parte, si una empresa participa en una sociedad que cesa sus actividades, el impuesto pagado por la sociedad ingresará al SAC de la empresa en la proporción en que esta participe como socia, comunera al cierre del año comercial, exenta de reajustes.

Las entradas de este registro serán las siguientes; en caso de tener remanente de FUT al 31/12/2016, se incorporan los créditos contenidos en el FUT a este registro SAC, en forma separada de los créditos originados a contar del 2017, separando también los créditos con derecho a devolución y sin derecho a devolución.

Por otra parte, ingresara a este registro el saldo de créditos por impuestos que se hayan pagado en el exterior que no tienen derecho a devolución, imputables directamente a los IGC o IA. Cabe señalar que, en el caso que los contribuyentes mantengan este tipo de créditos acumulados al 31/12/2016, deben incorporarlos al registro SAC de forma separada, como un remanente del ejercicio anterior al 01 de enero de 2017. El referido crédito podrá ser distribuido a los accionistas, socios o empresarios individuales, junto con las distribuciones de retiros o dividendos que realicen, aplicando una tasa de crédito de 8% sobre una cantidad tal que, al restar dicho crédito de esa cantidad, resulte el monto del retiro, remesa o distribución, vale decir, la tasa incrementada respecto del impuesto pagado en el extranjero.

Como se ha mencionado, el registro SAC hace una separación en el control de los créditos acumulados al 31 de diciembre de 2016, y los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, con la finalidad de asignarse a los retiros, remesas o distribuciones que se encuentren afectos a los IGC o IA, según corresponda.

Orden de imputación de los créditos:

Se debe recordar que, los retiros o distribuciones imputados a los registros RAI o DDAN darán derecho a créditos por IDPC cuando la empresa mantenga un remanente en el registro

SAC, así también, cuando estos retiros no se hayan imputado a ninguno de los registros. Este crédito corresponderá al monto menor entre la cantidad que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente al inicio del ejercicio, por la diferencia entre cien menos la tasa del IDPC, y el monto total de crédito por IDPC disponible en el registro SAC.

Una vez determinado el monto del crédito por IDPC, se imputará a la fecha del retiro al registro SAC, donde se deberán tener las siguientes consideraciones; primero se imputan los créditos generados a partir del 01.01.2017, sin obligación de restituir el 35% como débito fiscal, comenzando con los créditos sin derecho a devolución y luego créditos con derecho a devolución. Posteriormente, se imputan aquellos créditos con la obligación de restituir el 35% como débito fiscal, comenzando por los créditos sin derecho a devolución y luego aquellos con derecho a devolución. Finalmente, si existe un excedente se procede a imputar aquellos créditos generados con anterioridad al 31.12.2016, imputando primero los créditos con derecho a devolución y luego sin derecho a devolución.

El contribuyente que efectuó los retiros y tendrá derecho a crédito por IDPC, tenga créditos provienen de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUT, a estos créditos registrados en el SAC, se les asignará una tasa efectiva (TEF) que se determina dividiendo el saldo total de créditos por IDPC, por el saldo total de utilidades tributables neto, sin considerar el IDPC, cuyo resultado se debe llevar a porcentaje resultando la TEF.

A continuación, se diferencian los mencionados créditos que deben restituir un 35% como debito fiscal de los que no tienen la obligación:

SAC sin la obligación de restituir un 35% como débito fiscal, conformado por:

- Crédito por IDPC que corresponde a retiros, dividendos o participaciones afectos a IGC o IA, que perciba de otras empresas, ya sea, acogidas al artículo 14 A o 14 B de la LIR, cuando estas no resulten absorbidas por pérdidas tributarias. Cabe señalar, que el crédito percibido proveniente de una empresa acogida al régimen parcialmente integrado, debe ser un crédito sin la obligación de restituir, para ingresarlo en dicha empresa como tal.
- Crédito por impuesto aplicado sobre las rentas retiradas al término de giro de la empresa, atendiendo su calidad de propietario, comunero, socio o accionista. Cabe

señalar, que al término de giro las rentas se entienden retiradas o distribuidas que dan derecho a crédito, por ende, el impuesto pagado por la empresa será una entrada del registro SAC y crédito para IGC o IA.

- Crédito por IDPC que tenga acumulado una empresa que se cambie de régimen, desde 14 A) a régimen 14 B), que más adelante será analizado.

SAC con la obligación de restituir un 35% como débito fiscal:

Está conformado por la suma del IDPC que haya afectado a la empresa sobre la RLI del ejercicio, incorporándose al SAC al momento en que se determina, y procederá restituir como debito fiscal un 35% en las siguientes situaciones:

- Si existe el crédito por IDPC y se imputará a los IGC o IA.
- Cuando se perciban rentas de una empresa acogida al régimen 14 B) que provengan con la obligación de restituir, siempre que no sean consumidas por perdidas tributarias, debido a que si son absorbidas por una pérdida tributaria generan un PPUA el cual debe ser devuelto en un 100%.
- Crédito por impuestos pagados en el extranjero imputados al IA, cuando dicho crédito se genere por rentas percibidas desde un país donde Chile no ha firmado un convenio para evitar la doble tributación. Cabe señalar, que este tipo de créditos es sin derecho a devolución.
- El crédito por IDPC sobre retiros, dividendos o participaciones percibidas desde otra empresa acogida al régimen 14 B, incorporándose al SAC en el momento en que las dichas rentas sean percibidas.

Obligación de restitución

La obligación de restituir un 35% como debito fiscal de los créditos antes mencionados, se deberá realizar por todos los créditos generados a partir del 1° de enero de 2017, es decir, los créditos del registro SAC con anterioridad al 31 de diciembre de 2016 no tienen la obligación de restituir. Por ende, al momento de imputar estos créditos contra los IGC o IA el contribuyente deberá restituir el 35%, quedando un crédito efectivo del 65%.

4.2.3. Registros de saldos FUT, FUR, FUNT y de retiros en exceso pendientes de tributación que mantenga la empresa al 31.12.2016

Los contribuyentes que declaren su renta efectiva, según contabilidad completa, deberán al 31 de diciembre, determinar e informar mediante una declaración jurada los siguientes saldos:

- i. El saldo FUT que se registre al 31 de diciembre de 2016, con sus respectivos créditos e incrementos por IDPC, formará parte del registro RAI, y como consecuencia de ello será el primer registro en el cual se imputarán los retiros, remesas o distribuciones que efectúen los propietarios, socios o accionistas, al mismo tiempo, se genera una columna separada “STUT”, saldo total de utilidades tributables, para el sólo efecto de calcular la tasa efectiva de crédito (TEF), con el cual se asignarán los créditos por IDPC que se mantengan en el citado registro correspondiente al FUT acumulado al 31.12.2016, hay que recordar que la tasa efectiva de créditos, corresponde a la tasa promedio calculada sobre las tasas por IDPC que mantenía el contribuyente en el FUT de distintos años tributarios.

Es importante mencionar que se deberán deducir del saldo acumulado de FUT, las partidas que indica el inciso segundo de la LIR, esto es, Impuesto de Primera Categoría, Impuesto por término de giro, impuesto territorial todo pagados, y por último intereses, multas y reajustes pagados al fisco, siempre que hayan formado parte de la RLI determinada al 31.12.2016 y el pago se verifique a contar del año comercial 2017.

- ii. El saldo de utilidades que se registre en el FUR al 31 de diciembre de 2016, con sus respectivos créditos e incrementos por IDPC, junto con el saldo de crédito total disponible contra los IGC o IA, se deberá mantener el control de estas rentas acumuladas, en el mismo registro FUR, hasta la enajenación, término de giro, devolución de capital, donde serán afectadas por los IGC o IA. Se debe recordar que en registro controla los aportes recibidos por las sociedades y la adquisición de acciones de pago, efectuadas por accionistas, donde es necesario mantener registrado la individualización del socio o accionista que efectuó dichos aportes o adquirió acciones, la oportunidad en que se materializó, y el tipo de utilidad, todas estas cantidades separadas de las rentas afectas a IGC o IA.

- iii. El saldo de utilidades que se registre en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, es saldo inicial al 01.01.2017 del registro REX, identificando por separado, las rentas exentas de IGC o IA, los ingresos no constitutivos de renta, incluyendo dentro éstos aquellos ingresos que se afectaron con el IDPC en carácter de único, y una columna separada que registra las rentas que cumplieron su tributación con el impuesto sustitutivo al FUT. Estas cantidades mencionadas, serán consideradas para efectos de la imputación de los retiros, remesas o distribuciones que se produzcan a partir del 01.01.2017, todo esto, tal como se explicó en el número 4.2.2.3 correspondiente al registro REX.
- iv. El saldo de los retiros en exceso que se mantiene al 31.12.2016, que por cierto, son los últimos, se deberán mantener en un registro aparte. Estos saldos serán imputados a las rentas afectas a IGC o IA del registro RAI, con derecho a crédito incremento por IDPC, que estén registrados en el SAC. Si luego de realizar la imputación anterior, queden saldos pendientes, se deducirán del registro DDAN, con derecho a crédito e incremento, también registrado en el SAC, siendo estas gravadas con IGC o IA. Finalmente, los retiros en exceso que no resulten imputados del RAI y DDAN, se imputarán que mantenga anotado el contribuyente en el registro REX al término del año comercial.

Si luego de agotar los registros RAI, DDAN y REX, se mantenga un retiro en exceso pendiente de tributación, éste se deberá imputar en el mismo orden en los ejercicios posteriores, hasta que se agoten completamente.

El saldo de retiros en exceso que se mantenga pendiente de tributación se debe reajustar por la variación del IPC entre el mes anterior al cierre del ejercicio comercial precedente y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que resulten imputados.

4.2.4. Orden de imputación de retiros en empresas acogidas al régimen parcialmente integrado

Una vez determinadas las rentas o cantidades acumuladas en los registros analizados en el título anterior, se debe determinar en qué casos los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa se afectarán con los IGC o IA, de acuerdo a lo establecido en los N°s 1 y 3 de la letra B) del artículo 14 LIR.

Se debe recordar que el orden de imputación de los retiros o remesas a partir del 1° de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016 se realizaba de la siguiente manera, en primer lugar, se debía imputar a las cantidades registradas en el FUT al término del año comercial, donde se comenzaba por las utilidades más antiguas con derecho al crédito por IDPC, donde los retiros se gravaban con el IGC o IA, con derecho al crédito antes mencionado.

La segunda imputación se realizaba al registro FUF al término del año comercial, donde estas rentas de igual forma se gravaban con los impuestos IGC o IA según corresponda, pero sin derecho al crédito por IDPC, debido a que las utilidades del registro FUF no se han gravado con IDPC.

En tercer lugar, se debía imputar al registro FUNT al término del año comercial, donde se comenzaba por las rentas exentas de IGC, luego por los ingresos no constitutivos de renta contenido en el registro FUNT, y por último a las rentas afectas al IDPC como impuesto único a la renta, donde los retiros imputados a las utilidades del FUNT no se afectaban con IGC o IA. Cabe señalar, que los retiros que no se hayan imputado a los tres registros antes mencionado, igualmente se afectaban con el IGC o IA en el ejercicio en que se hayan efectuado, sin derecho a crédito por IDPC por ser sumas que no se han pagado el IDPC.

Por otra parte, a contar del 1° de enero de 2017, los retiros que se realicen en la empresa, serán imputados de la siguiente manera, en primer lugar los retiros se imputarán al registro RAI, donde se debe distinguir el contribuyente que realiza el retiro, si el retiro corresponde a un contribuyente del IGC o IA, siempre serán afectos con dichos impuestos, en el caso de que el retiro sea efectuado por un contribuyente de IDPC, acogido a las disposiciones del régimen de renta atribuida, este socio deberá considerar tal retiro en la determinación de la base imponible

afecta a IDPC, donde podrá hacer uso del crédito por IDPC siempre que exista saldo en el registro SAC, teniendo en consideración si está sujeto a la obligación de restitución sólo podrá utilizar un 65% del crédito.

La segunda imputación de los retiros, ya sea porque se consumió completamente el saldo del registro RAI o por no existir rentas o cantidades en este mismo, se deberá imputar el saldo de los retiros al registro DDAN (ex FUF), donde se aplicarán las mismas normas aplicadas en el registro RAI, es decir, se deberá hacer diferencia en el tipo de contribuyente que realiza el retiro, permitiendo saber si dichos retiros estarán afectos al IDPC o a los impuestos finales (IGC o IA).

En tercer lugar, si aún existe saldo de retiros efectivos, dicho saldo se deberá imputar al registro REX, donde serán consideradas las mismas normas que existían en la imputación de retiros a partir del 1° de enero de 2015 en el registro FUNT, es decir, se comienza por las rentas exentas de IGC o IA percibidas por la empresa. Una vez consumido dicho saldo se imputarán los retiros a los ingresos no constitutivos de renta percibidos por la empresa y luego a los con obligación tributaria cumplida. Por último, en el registro REX deben ir en una columna separada las utilidades que pagaron el impuesto sustitutivo al FUT, por ende, como se registran separadas dentro del registro REX, podrán ser retiradas o distribuidas en la oportunidad que estime conveniente el contribuyente, sin considerar el orden de imputación antes mencionado.

Finalmente, si los retiros no han podido ser imputados a utilidades en los registros ya mencionados, ya sea porque se agotaron o porque no existen, se deberán imputar dichos retiros al término del ejercicio cuando se ingresen rentas o cantidades a los registros RAI, DDAN y REX, donde se reajustarán por el porcentaje de variación de IPC entre el mes anterior al retiro y el mes que precede al término del año comercial respectivo. Si al término del año comercial, los retiros aún están pendientes de tributación, vale decir, sin imputar a saldos al no existir, estos igualmente se gravarán con el IGC o IA según corresponda, con derecho a los créditos que se mantengan en el SAC. Cabe mencionar, que sólo serán retiros exentos cuando se trate de rentas exentas, INR o cantidades que ya cumplieron su tributación, es decir, cuando se imputan al registro REX o cuando se hubiere efectuado una devolución de capital durante el año comercial, que conforme al artículo 17 N° 7 LIR, constituyan ingresos no renta.

Crédito por IDPC imputable a los impuestos finales

Como se hizo mención anteriormente, los retiros o distribuciones imputados a los registros RAI o DDAN darán derecho a créditos por IDPC cuando la empresa mantenga un remanente en el registro SAC, así también cuando estos retiros no se hayan imputado a ninguno de los registros. Este crédito corresponderá al monto menor entre la cantidad que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente en el ejercicio, por la diferencia entre cien menos la tasa del IDPC, y el monto total de crédito por IDPC disponible en el registro SAC cuando exista.

Una vez determinado el monto del crédito por IDPC, se imputará a la fecha del retiro al registro SAC, donde se deberán tener las siguientes consideraciones; la imputación de este crédito primero será a los créditos generados a partir del 01.01.2017 que no otorgan el derecho a devolución y sin la obligación de restituir el 35% como debito fiscal, si existe un excedente se procederá a la imputación de los créditos con derecho a devolución y sin obligación de restitución. Finalmente, los créditos por IDPC a los que tienen derecho los retiros o distribuciones, serán imputados a los créditos sin derecho a devolución y con obligación de restituir el 35% como debito fiscal, en los casos de excedentes se procederá a la imputación de los créditos con derecho a devolución y con obligación de restitución.

Por otra parte, cuando el contribuyente efectuó los retiros tendrá derecho a crédito por IDPC, y sólo tiene créditos provienen de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUT, por ende, a estos créditos registrados en el SAC, se les asignará una tasa efectiva (TEF) que se determina dividiendo el saldo total de créditos por IDPC, por el saldo total de utilidades tributables netas, el resultado se debe llevar a porcentaje resultando la TEF.

El orden de imputación de los créditos que se generaron hasta el 31 de diciembre de 2016 se imputarán primeramente los créditos con derecho a devolución y luego los sin derecho a devolución.

Cabe señalar que si un contribuyente tiene créditos generados con anterioridad al 1° de enero de 2017 y posterior a esa fecha, se imputarán primeramente los generados con posterioridad al 1° de enero de 2017 y luego los generados con anterioridad a esa fecha.

4.2.5. Orden de imputación en la devolución de capital de empresas acogidas al régimen de renta parcialmente integrado

En el caso de las devoluciones de capital, consistentes en cantidades que se entreguen al propietario, socio, accionista o comunero, por motivo de devolución de capital que éste hubiera aportado en la sociedad, siempre que las utilidades no se encuentren capitalizadas que deban pagar los impuestos de la LIR.

Este mecanismo de cálculo, consiste en imputar de las rentas o cantidades que mantiene la empresa en sus registros de control de utilidades, las devoluciones de capital en orden cronológico de acuerdo a lo que establece el N° 7 del artículo 17, en relación con el N° 3, de la letra B) del artículo 14, ambos de la LIR.

El orden de imputación de la devolución de capital será a los siguientes registros:

1. Se imputarán al registro FUR, afectando al socio o accionista titular de la reinversión, comenzando por las rentas afectas a los IGC o IA más antiguas y con derecho al crédito de IDPC, luego se imputarán a las rentas exentas del IGC o IA y finalmente a los INR anotados en dicho registro, siempre y cuando la devolución de capital sea para el socio que realizó la reinversión.
2. Las devoluciones de capital, se imputarán al registro RAI, donde se afectarán tales devoluciones con los impuestos IGC o IA según corresponda.
3. Imputar al saldo del registro DDAN, y en este caso dichas cantidades siempre se afectarán con los IGC o IA, por ende, deben formar parte de la base imponible de tales impuestos.
4. Se imputarán al registro REX, comenzando por las rentas exentas del IGC o IA, luego, se imputará de los ingresos no constitutivos de renta, percibidos o devengados por el contribuyente por retiros o dividendos provenientes de otras empresas y de aquellas rentas que cumplieron totalmente su tributación y se encuentran anotadas en dicho registro. Las rentas mencionadas no están afectas a IGC o IA.
5. Las cantidades acumuladas en la empresa que exceden los registros FUR, RAI, DDAN y REX, mencionados anteriormente, para efectos de devolución de capital, quedarán afectas a los IGC o IA, esto se entiende que corresponde a utilidades financieras que se encuentran retenidas al término del ejercicio de la devolución, y que son calculadas en

base al CPT deducido los retiros en excesos que se mantengan a la fecha, el saldo del registro RAP y registro REX y menos el capital pagado, dando como resultado utilidades acumuladas que no se han afectado con impuestos.

6. Cantidades imputadas del capital aportado por el contribuyente, socio o accionista que reciba dicha devolución, tales rentas no quedarán afectas a los IGC o IA
7. Finalmente, se imputarán a otras cantidades correspondientes a incrementos de patrimonio, que no estén contenidas en las normas del artículo 20 de la LIR y que no sean rentas exentas, las cuales serán gravadas con el IDPC, IGC o IA, como es el caso de utilidades de balance que exceden las utilidades tributables.

4.2.6. Efectos del término de giro en empresas acogidas al régimen parcialmente integrado

Se analizará el tratamiento aplicable a los contribuyentes acogidos al régimen parcialmente integrado, decidan poner término de giro a sus actividades y mantengan saldos de rentas o cantidades pendientes de tributación con los IGC o IA. Estos contribuyentes deberán tener presente una serie de obligaciones y efectos tanto a nivel de empresa como de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Considerando los efectos tributarios, la empresa debe en primer lugar dar aviso del término de giro al Servicio de Impuestos Internos en el plazo de dos meses siguientes al del término de sus actividades. En segundo lugar, la empresa debe confeccionar un balance a la fecha del término de giro con la finalidad de obtener el resultado financiero, que será utilizado para determinar la renta líquida imponible, de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, y tendrá que pagar el IDPC que corresponda sobre la RLI determinada hasta esa fecha.

En cuanto a las rentas acumuladas en la empresa, serán afectadas por el impuesto de término de giro establecido en el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR, en donde se deberá calcular el capital propio tributario de la empresa a la fecha del término de giro.

Situación de las rentas pendientes de tributación:

Cuando los contribuyentes acogidos al régimen parcialmente integrado decidan poner término a sus actividades, que mantengan saldos de rentas generados con anterioridad al 01.01.2017

y/o saldos generados a partir de esa fecha, y que se encuentren pendientes de tributación al momento del término de giro.

Existe la posibilidad que las empresas mantengan saldos de rentas generadas antes del 01.01.2017 que no han completado su tributación con los IGC o IA, y que se encuentran anotadas en el registro STUT; saldos de rentas provenientes de reinversiones desde otras empresas, anotadas en el registro FUR; y la existencia de saldos de retiros en exceso determinado al 31.12.2014 y no imputados al 31.12.2016.

La forma de cálculo para determinar las rentas acumuladas en la empresa que se encuentran pendientes de tributación, se considerará la metodología de cálculo establecida en el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR, que consiste en rebajar del capital propio tributario incrementado por los retiros en exceso que existan al momento del término de giro determinados al 31.12.2014, y que estén pendientes de tributación, todas las cantidades que no deben pagar IGC o IA, el cual dará como resultado las rentas pendientes de tributación las cuales se gravarán con el impuesto de término de giro, con tasa del 35%, cuyo impuesto reemplazará el IGC o IA que afecte a los propietarios al momento del retiro, remesa o distribución.

El cálculo para obtener las rentas acumuladas al término de giro, es el siguiente:

1. Se debe calcular el CPT del contribuyente, a la fecha del término de giro, que sólo puede considerarse si arroja un resultado positivo. Se debe recordar que el CPT se conforma por todos los bienes y derechos que la empresa posee, descontados los pasivos exigibles, cuyo resultado representa la totalidad de los recursos que están disponibles para ser retirados, remesados o distribuidos a los propietarios al momento del término de giro. En otros términos, en el CPT están contenidos las rentas de los registros RAI y REX, así como también el capital pagado.
2. En el caso que existan retiros en exceso a la fecha de término de giro o retiros no imputados a ningún registro, se debe sumar el saldo de dichos retiros en exceso que no han completado su tributación, y al ser sumados a la base imponible, se afectarán con el impuesto en comento. Estos deben ser reajustados por IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes que precede al término de giro.

3. Se debe rebajar el saldo positivo que mantiene el registro REX. Esto es debido a que son cantidades exentas del IGC o IA, e ingresos no constitutivos de renta, por ende, deben rebajarse del CPT para que no se afecten con el impuesto único del 35%.
4. Debe rebajar el monto del capital efectivamente pagado en la empresa considerando sus aumentos y disminuciones, reajustados por IPC entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro. Cabe mencionar que dentro de esta rebaja se consideran los aportes de capital que hayan sido financiados con reinversiones, siempre que estén incluidas dentro del saldo FUR existente a la fecha del término de giro.
5. Se deben sumar los incrementos por créditos contenidos en el registro SAC a la fecha del término de giro. Del cual forman parte aquellos generados a partir del 01.01.2017 y los provenientes con anterioridad a esa fecha, donde se consideran el saldo total de créditos por IDPC y el saldo de crédito total disponible contra los IGC o IA, los cuales se encuentran anotados dentro del registro SAC, pero de forma separada. Los incrementos por créditos contenidos en el registro SAC, se deben sumar dado que tales cantidades para que puedan ser utilizadas como créditos deben estar formando parte de la base imponible afecta a impuesto.
6. Finalmente, el resultado positivo que arroje esta determinación, corresponde a las cantidades acumuladas en la empresa que mantienen su tributación pendiente y a las cuales se le aplicará la tasa del 35% correspondiente al impuesto por término de giro, que sustituye la tributación del IGC o IA que afecta dichas rentas al momento de su retiro, remesa o distribución.

Es importante mencionar que contra el impuesto determinado podrán imputarse los créditos acumulados en el registro SAC a la fecha del término de giro, considerando aquellos créditos generados sobre rentas gravadas a contar del 01.01.2017 y luego el saldo de crédito que se mantenga acumulado al 31.12.2016.

En caso que luego de imputar los créditos contra el impuesto de término de giro, se produzca un exceso de dicho crédito, ya sea que provenga de créditos generados con anterioridad al 31.12.2016 o posterior al 01.01.2017, tales cantidades no pueden ser imputadas a ninguna otra obligación tributaria, ni tampoco dará derecho a devolución.

4.2.7. Declaraciones juradas para contribuyentes acogidos al régimen parcialmente integrado

Se debe tener presente que anualmente los contribuyentes deben informar ciertas partidas al Servicio de Impuestos Internos, para fines de control y fiscalización, lo que se conocen como declaraciones juradas.

Tras la reforma tributaria, se establece nuevas obligaciones informativas, producto de los nuevos regímenes de tributación y su control de rentas, por tanto, los contribuyentes acogidos al régimen parcialmente integrado deben cumplir con tal obligación, que se encuentra establecida en la letra B) N° 4 del artículo 14, la que dice relación con la entrega de información al Servicio de Impuestos Internos, respecto a los retiros, remesas, distribuciones y créditos asociados, así como también sobre movimientos y saldos de los registros de rentas empresariales.

A fin de dar cumplimiento a lo antes señalado, el Servicio de Impuestos Internos publicó una serie de Resoluciones Exentas, a través de las cuales aclara la forma y plazo en que los contribuyentes deberán informar las materias aludidas a partir del año tributario 2018, en los siguientes formularios:

Declaración Jurada 1926

La materia a informar en esta declaración es sobre la base imponible de primera categoría y datos contables balance, de contribuyentes sujetos al régimen parcialmente integrado, lo que fue establecido en la Resolución exenta N° 101, publicada el 13 de octubre de 2017 que modifica la Resolución Exenta 112 de 24 diciembre de 2015.

El plazo para presentar esta declaración mediante el Formulario N° 1926, de acuerdo a la Resolución Exenta N° 116 del 1° de diciembre de 2017, establece que la fecha límite de presentación es hasta el 15 de marzo de 2018, se debe hacer mención que este plazo sólo rige para el año tributario 2018. Para los siguientes periodos será de acuerdo a lo que se informe a la respectiva fecha.

Declaración Jurada 1941

La materia a informar en esta declaración son los retiros, remesas y/o dividendos distribuidos y créditos correspondientes, efectuados por contribuyentes sujetos al régimen parcialmente integrado y sobre el saldo de retiros en exceso pendientes de imputación, lo que fue publicado en Resolución Exenta N° 80, publicada el 31 de agosto de 2017.

El plazo de envío de la información, ya sea a través de la aplicación que disponga el SII a través de su sitio web o a través del Formulario N° 1941, será hasta el 7 de marzo de cada año o día hábil siguiente. No obstante, y tratándose de empresarios individuales, esta declaración jurada deberá ser presentada con antelación a la fecha de presentación del Formulario N° 22, sobre Declaración de Impuestos Anuales a la Renta.

Declaración Jurada 1939

La materia a informar en esta declaración son los movimientos y saldos de los registros de rentas empresariales del régimen parcialmente integrado y de los registros establecidos en el número 2) del artículo 81 de la Ley N° 20.712, esto es, saldo final que se determine para los registros de rentas afectas a impuestos (RAI), diferencia de depreciación acelerada y normal (DDAN), rentas exentas de los IGC o IA e ingresos no constitutivos de renta (REX) y del saldo acumulado de crédito (SAC), lo que fue publicado en Resolución Exenta N° 84, publicada el 31 de agosto de 2017.

El plazo de envío de la información, ya sea a través de la aplicación que disponga el SII a través de su sitio web o a través del Formulario N° 1939, será hasta el 15 de marzo de cada año o día hábil siguiente. No obstante, y tratándose de empresarios individuales, esta declaración jurada deberá ser presentada con antelación a la fecha de presentación del Formulario N° 22, sobre Declaración de Impuestos Anuales a la Renta.

4.3 PAGO VOLUNTARIO DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

De acuerdo a lo establecido en la LIR, en su artículo 14 letra A), N° 5 incisos 7° y 8°, y en la letra B), N° 3 incisos 9° y 10° del mismo artículo, *“la empresa o sociedad respectiva podrá optar por pagar voluntariamente a título de Impuesto de Primera Categoría, una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo a una cantidad tal que, al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto neto del retiro, remesa o distribución”*.

En otras palabras, cuando existan retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA y no exista saldo acumulado de créditos por IDPC para asignar a estos retiros, remesas o distribuciones, la empresa podrá pagar un impuesto en carácter de primera categoría, con el fin de que los propietarios, comuneros, socios o accionistas, tengan derecho a crédito por IDPC por los retiros, remesas o distribuciones que estos percibieron. En cuanto a la base imponible, será el monto de los retiros sin derecho a crédito por IDPC. Cabe mencionar, que la empresa tiene la libre elección de realizar este pago voluntario, y en caso de realizarlo, podrá ser por el total o por una parte de los retiros que se encuentren sin derecho a crédito por IDPC.

Los efectos que produce en la empresa este impuesto de primera categoría que se determine voluntariamente, como es sólo para beneficio de los propietarios no tendrá derecho a crédito. Además, deberá ser pagado por la sociedad en el periodo tributario correspondiente, por ende, sólo se asignará como crédito a los retiros percibidos por los socios cuando haya sido efectivamente pagado por la empresa. Por otra parte, el pago voluntario que realice la empresa le permite deducir la base imponible del referido impuesto en la determinación de la RLI en el periodo siguiente en que se haya pagado el impuesto, por un monto que no se produzca una pérdida tributaria. En caso de que exista una parte no imputada a la RLI, se podrá deducir en los siguientes periodos reajustados por VIPC entre el mes anterior al que se determine el excedente no imputado y el mes anterior al que proceda nuevamente la imputación.

Cabe señalar que, si el contribuyente realiza término de giro, el excedente que hubiera quedado pendiente de imputación se extinguirá por exceder el monto de la RLI determinada.

Los efectos que produce en los contribuyentes son diferenciados, primeramente, los contribuyentes de IGC deberán incorporar a la base imponible de este impuesto el retiro, remesa o distribución que existía sin derecho a crédito, incrementado por crédito por IDPC pagado voluntariamente. Respecto a los contribuyentes del impuesto adicional, la respectiva sociedad deberá retener el IA al término del ejercicio, de igual forma la base imponible estará conformada por el retiro sin derecho a crédito, incrementado por crédito por IDPC pagado voluntariamente.

Finalmente, para contribuyentes del IDPC con contabilidad completa, sujetos al régimen de renta atribuida, deberán incorporar a la RLI afecta a IDPC, los retiros o dividendos afectos a IGC o IA, con derecho a imputar el pago voluntario del IDPC efectuado por la empresa. Estos contribuyentes si determinan una pérdida tributaria, y es absorbida por los retiros o dividendos percibidos por los cuales se pagó el IDPC en forma voluntaria, tendrán derecho a devolución un pago provisional por utilidades absorbidas.

Se debe mencionar, que ambos regímenes tienen un mismo tratamiento respecto al pago voluntario del IDPC, la única diferencia que se presenta es que los contribuyentes sujetos al régimen parcialmente integrado deben anotar en el registro SAC, cuando perciban retiros o dividendos de empresas que tributen en el mismo régimen, el crédito por IDPC sin la obligación de restituir un 35% como débito fiscal. En el caso de que determine pérdidas tributarias y estas sean absorbidas por los retiros o dividendos por los cuales se pagó el IDPC voluntario, ingresará al registro SAC sólo la parte que no constituya un pago provisional por utilidades absorbidas.

Finalmente, la base imponible para determinar el pago voluntario de IDPC, se define de la siguiente manera:

$$\text{Base Imponible: } \frac{\text{Monto del retiro, remesa o distribución}}{(1 - \text{tasa de IDPC en decimales})}$$

Capítulo IV | Regímenes Tributarios

Fuente: Circular N° 49, 14 de julio 2016

CAPITULO V: NORMAS DE ARMONIZACIÓN

La normativa establece ciertas regulaciones para las empresas acogidas a uno de los regímenes de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, que opten por cambiarse de régimen alternativo, o en los casos de procesos de reorganización empresarial en el que las empresas involucradas se encuentren sujetas a regímenes diferentes.

5.1. CAMBIO DE RÉGIMEN

5.1.1. De renta parcialmente integrado a régimen de renta atribuida

Este cambio de régimen tiene dos implicancias importantes, primeramente, el régimen parcialmente integrado gravará las rentas o cantidades que genere la empresa con el IGC o IA, cuando estas cantidades sean retiradas, remesadas o distribuidas a los socios o accionistas, por ende, en un cambio de régimen existirán rentas gravadas con el IDPC y pendientes con la tributación de los impuestos finales, por ende, al realizar un cambio de régimen estas serán gravadas con una tributación especial. Por otra parte, el cambio de régimen provocará una reclasificación de las rentas acumuladas en los registros del régimen parcialmente integrado.

Los efectos que se originan producto del cambio de régimen son los siguientes:

1. Tributación especial del N° 2 del artículo 38 bis

Para los contribuyentes sujetos al régimen parcialmente integrado y que opten por cambiarse al de renta atribuida, la empresa se afectará con un impuesto del 35%. Las cantidades que se afectarán con este impuesto corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el CPT del contribuyente según su valor al término del ejercicio y el saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX incluido el saldo proveniente del registro FUNT al 31.12.2016, y el monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más aumentos y menos disminuciones posteriores. Sin embargo, para determinar el capital efectivamente pagado, deberá descontarse el saldo o cantidades que se mantenga registrado en el FUR, estas se gravarán con IGC o IA cuando sean enajenados los derechos sociales o acciones que se mantenían en este registro. También en la determinación de las cantidades afectas deberán sumarse los retiros en excesos que se mantengan pendientes de tributación (se

suman porque estas quedan sujetas a la tributación del contribuyente de acuerdo al régimen de renta atribuida).

Importante mencionar que tales rentas o cantidades se afectarán de todas formas con los IGC o IA cuando posteriormente sean retiradas, remesadas o distribuidas desde la empresa, pudiendo utilizarse como crédito contra los impuestos finales, el impuesto pagado por la empresa producto del cambio de régimen.

La base imponible sobre la cual se aplica la tasa de impuesto del 35%, se debe determinar al término del ejercicio anterior a aquel en el que se cambia de régimen de acuerdo a la siguiente tabla extraída de la Circular N° 49 de 2016:

Capital Propio Tributario (CPT), determinado al 31 de diciembre del año anterior al cambio de régimen, de acuerdo al N° 1, del artículo 41 de la LIR	(+)
Saldo de retiros en exceso pendientes de imputación y tributación determinados al 31 de diciembre del año anterior al cambio de régimen reajustado por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	(+)
Saldo positivo determinado de las cantidades anotadas en el registro REX al 31 de diciembre del año anterior al cambio de régimen, de acuerdo al artículo 14 letra B) N° 2 letra c).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo). Los aumentos de capital que hayan sido financiados con reinversiones, deberán ser considerados mientras el socio no enajene los derechos sociales o acciones, es decir, se mantengan en el registro FUR, y no deberán considerarse como parte del capital pagado cuando el socio haya retirado las reinversiones, ya sea por medio de la enajenación de los derechos sociales o acciones.	(-)
Saldo total disponible contra los impuestos finales generado hasta el 31 de diciembre de 2016 incorporados en el registro SAC	(+)
Saldo total disponible contra los impuestos finales generados a partir del 1° de enero de 2017 incorporados en el registro SAC.	(+)
Base imponible afecta al impuesto establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.	(=)

Tabla 2: Base imponible impuesto especial, N° 2 del artículo N° 38 bis LIR

Fuente: Circular N° 49 (2016)

Una vez determinado el impuesto sobre la base imponible, se puede deducir el crédito por IDPC que el contribuyente mantenga a esa fecha en el registro SAC. Sólo podrán deducir una cantidad equivalente al 65% del crédito por IDPC sujetos a la obligación de restitución¹⁴, mientras que los créditos incorporados en el registro SAC que no están sujetos a la obligación de restitución¹⁵, podrán imputarse en un 100%.

2. Reclasificación de rentas o cantidades acumuladas

Para el registro DDAN, sólo se ingresará como remanente del ejercicio anterior la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que se mantenía en el mismo registro, pero bajo las normas del régimen parcialmente integrado. Cabe mencionar que para este registro no existe diferencia entre los regímenes.

Para el registro REX, como saldo inicial ingresará el registro REX que se mantenía al término del ejercicio comercial cuando estaba acogido al régimen parcialmente integrado. Este registro deberá mantener por separado las rentas o cantidades según corresponda, es decir, separar por su naturaleza las rentas exentas, los ingresos no constitutivos de renta y las rentas que ya cumplieron totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.

En cuanto al registro SAC, se debe anotar en este registro como saldo proveniente del ejercicio anterior, el impuesto del 35% que la empresa haya pagado sobre las rentas o cantidades determinadas en la base imponible de la tributación especial del artículo 38 bis N° 2 de la LIR, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen parcialmente integrado. Los créditos se otorgarán como crédito por IDPC sobre retiros, remesas o distribuciones que resulten gravados con los IGC o IA que se efectúen a partir de ese ejercicio comercial sujetos a las normas del régimen de renta atribuida.

¹⁴ Numeral ii de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 LIR.

¹⁵ Numeral i de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 LIR.

5.1.2. De renta atribuida a régimen de renta parcialmente integrado

Cabe destacar que las empresas antes de realizar un cambio de régimen alternativo de los que establece el artículo 14 de la LIR, deberán permanecer al menos 5 años comerciales consecutivos, debiendo cumplir con las formalidades que se mencionaron anteriormente en el N° 3.5.1 de esta memoria. Por otra parte, las empresas que dejen de cumplir los requisitos para permanecer en el régimen de renta atribuida deberán de forma obligatoria acogerse al régimen parcialmente integrado. Cuando sea por reorganización empresarial, es decir, por incumplimiento del tipo jurídico, quedarán sujetos a contar del 1° de enero del mismo año en que se incumplan los requisitos de permanencia, dando aviso entre el 1° de enero y 30 de abril del año comercial siguiente. Por otra parte, se entenderán sujetos a contar del 1° de enero del año siguiente al incumplimiento cuando sea por incumplimiento respecto a la conformación societaria, dando aviso entre el 1° de enero y 30 de abril del año comercial en que se incorporen al régimen parcialmente integrado.

Como se mencionó las empresas que opten por cambiarse al régimen parcialmente integrado deberán cumplir formalidades y un plazo mínimo de permanencia en el régimen antes de realizar el cambio, es decir, deberán permanecer los 5 años comerciales consecutivos, luego presentar el formulario N° 3264 estipulando que se acoge al nuevo régimen y demás formalidades, esta presentación deberá ser entre el 1° de enero al 30 de abril del año en que ingresa al régimen parcialmente integrado.

Al realizar el cambio de régimen la empresa presentará efectos tributarios, por lo tanto, deberá mantener desde el primer día del cambio, el registro y control de las rentas que se mantenían acumuladas en el régimen de renta atribuida, es decir, la empresa deberá realizar una reclasificación de las rentas o cantidades dependiendo su naturaleza.

En cuanto al registro RAI, la empresa deberá ajustar el capital propio tributario mantenido en la empresa, al que se le imputará el saldo del registro RAP y REX generados en el régimen de renta atribuida o los retiros en exceso generados hasta el 31.12.2016, también se deberá imputar el capital reajustado efectivamente aportado o pagado por los socios, lo que se señala a continuación:

$\text{RAI} = \text{CPT} - (\text{RAP} + \text{REX}) * - \text{CAPITAL PAGADO}$

* En el caso de que existan retiros en excesos pendientes de tributación y no existan saldos de RAP y REX se imputarán del CPT

Para el registro REX, como saldo inicial ingresará el registro RAP y el registro REX que se mantenía al término del ejercicio comercial cuando estaba acogido al régimen de renta atribuida. Este registro deberá mantener por separado las rentas o cantidades según corresponda, es decir, separar por su naturaleza las rentas exentas, los ingresos no constitutivos de renta y las rentas que ya cumplieron totalmente su tributación con los impuestos de la LIR. Cabe mencionar que el registro RAP, ingresará como un ingreso no constitutivo de renta, ya que cumplió su tributación, donde primeramente antes de ser ingresado al registro REX, se deberán deducir las siguientes partidas; impuesto de primera categoría, impuesto por término de giro, las contribuciones, y multas pagadas al fisco siempre que todas estas hayan formado parte de la RLI, es decir, los gastos rechazados por el artículo 21 inciso N° 2.

Respecto al registro SAC, la empresa deberá ingresar como saldo inicial a este registro, el saldo acumulado al ejercicio comercial que mantenía bajo las normas del régimen de renta atribuida, lo que deberá realizar en este registro SAC, será diferenciar los créditos con la obligación de restitución como débito fiscal del 35%, debido a que en el régimen de renta atribuida no existen los créditos con la obligación de restitución.

Para el registro DDAN, sólo se ingresará como remanente del ejercicio anterior la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que se mantenía en el mismo registro, pero bajo las normas del régimen de renta atribuida. Cabe mencionar que para este registro no existe diferencia entre los regímenes.

Finalmente, la empresa deberá mantener el mismo registro para los saldos acumulados en el STUT y en el FUR, de igual forma los remanentes de retiros en exceso pendientes de tributación.

5.1.3. De renta presunta que efectúen un cambio al régimen de renta efectiva

De acuerdo a lo establecido en la Circular N° 37 de mayo de 2015 y las modificaciones introducidas por la Circular N° 39 de julio de 2016, los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, ya sea por actividad agrícola, actividad minera o actividad del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, según los artículos 20 N° 1, letra b), artículo 34 y 34 bis, respectivamente y que decidan voluntariamente declarar en renta efectiva deberán aplicar las siguientes normas:

Los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, o que desarrollen actividades mineras o la actividad del transporte de pasajeros o de carga ajena, deberán confeccionar un balance inicial al 1° de enero del año siguiente al cual han abandonado el régimen de renta presunta, en el cual registrarán activos, pasivos y capital.

En cuanto a los terrenos agrícolas, terrenos no agrícolas destinados a la actividad minera, y terrenos no agrícolas destinados a la actividad del transporte de pasajero o de carga ajena dentro del activo de la empresa, deberán a elección valorizar el bien por el valor del avalúo fiscal del bien raíz a la fecha del balance inicial o al valor de adquisición reajustado de acuerdo a la VIPC entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior al del mencionado balance inicial.

Por otra parte, los bienes del activo inmovilizado que no sean terrenos agrícolas serán registrados por el valor de adquisición o construcción, actualizado de acuerdo a la VIPC entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior al del mencionado balance inicial, de este valor deberán deducir la depreciación normal correspondiente al periodo.

Para los efectos de registrar los activos realizables, plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y cualquier otro bien del activo, lo harán al valor de costo de acuerdo a lo establecido en el artículo 30 y se actualizará al costo de reposición de acuerdo al artículo 41, ambos de la LIR.

Los pasivos como deudas, obligaciones y pasivos en general, deberán ser registrados de acuerdo a la exigibilidad a la fecha del balance inicial, actualizado conforme a las

disposiciones del artículo 41 de la LIR. Cabe hacer mención que para poder registrar dichas cuentas deberán encontrarse debidamente documentadas y las obligaciones de crédito de dinero, sólo si han pagado el impuesto de timbres y estampillas cuando estén afectos a este.

El capital se determinará de la diferencia positiva resultante entre activos y pasivos registrados de acuerdo a lo anteriormente mencionado. En el caso de resultar pérdida no se considerará como pérdida de arrastre según lo establecido en el artículo 31 N° 3 de la LIR.

Los contribuyentes que desarrollen actividad del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, deberán confeccionar un balance inicial al 1° de enero del año siguiente al cual han abandonado el régimen de renta presunta, en el cual registrarán activos, pasivos y capital.

En cuanto a los contribuyentes que desarrollen la actividad del transporte de pasajeros o carga ajena, como otros bienes del activo inmovilizado podrán registrar y valorizar los vehículos motorizado de transporte terrestre de carga o de pasajeros, por el valor corriente en plaza fijado por el Servicio en el ejercicio anterior al cambio de régimen, actualizado por la VIPC entre el último día del mes anterior a la publicación de dichos valores en el Diario Oficial y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que la lista haya sido publicada.

Se debe señalar que el servicio tiene la facultad de tasación establecida en el artículo 64 del Código Tributario, es decir, podrá rebajar el valor de los activos, pasivos y el capital que el contribuyente registró en el balance inicial, siempre y cuando el valor asignado no sea acreditado fehacientemente por el contribuyente.

Los contribuyentes deberán dar aviso ante el Servicio de Impuestos Internos de este cambio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que deseen cambiar al régimen de renta efectiva, el cual deberá ir acompañado de un inventario de sus activos y pasivos, dicho inventario dará origen al balance inicial al 1° de enero el cual será valorizado de acuerdo a lo anteriormente mencionado, y quedarán sujetos ya sea a lo establecido en la letra A) o B) del artículo 14 de LIR, para ello se considerará la organización jurídica al 1° de enero del año en que pasen a incorporarse al régimen de renta efectiva y también el tipo de propietario que existía en el régimen de Renta Presunta.

Cabe mencionar que los contribuyentes por retirarse de forma voluntaria del régimen de renta presunta, no podrán reintegrarse a él.

5.1.4. De régimen simplificado letra a) del artículo 14 ter al régimen de renta efectiva

El régimen simplificado que establece el artículo 14 ter, letra A), de la LIR, es un régimen tributario orientado para las micros, pequeñas y medianas empresas, que sean contribuyentes de la primera categoría, independiente de su conformación jurídica, salvo, las sociedades anónimas, las sociedad en comanditas por acciones y los contribuyentes a que se refiere el inciso 1°, del artículo 58 LIR, esto es, agencias, sucursales, u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile. En cuanto a sus requisitos, requiere tener un promedio anual de ingresos percibidos o devengados del giro no superior a la suma de 50.000 UF en los últimos tres años comerciales anteriores y en ninguno de ellos debe exceder la suma de 60.000 UF.

En términos generales, el régimen 14 ter letra A), libera al contribuyente de una serie de obligaciones que se requieren en el régimen general como lo son los de la contabilidad completa en la cual debe llevar libros, confeccionar balances, aplicar corrección monetaria, efectuar depreciaciones, realizar inventarios y registros de rentas empresariales.

La base imponible afecta a impuesto de primera categoría, Impuesto global complementario e impuesto adicional, o la pérdida del ejercicio comercial, se deben considerar la diferencia o saldo final ajustado, proveniente de los registros en el libro caja del contribuyente, entre los ingresos percibidos, devengados de empresas relacionadas y los egresos efectivamente pagados, menos 0,5% sobre los ingresos percibidos en el ejercicio ambos montos a valor nominal, es decir, sin reajustes.

Considerando lo anteriormente mencionado, es preciso tener presente los efectos tributarios que produce un cambio de régimen, cuando los contribuyentes que opten por dejar el régimen de tributación simplificada, o bien dejen de cumplir los requisitos para permanecer en él, quedarán incorporados a contar del 1° de enero del año siguiente a aquel en que den aviso del cambio voluntario u obligatorio.

En ambos casos, quedarán incorporados al régimen general de tributación, vale decir, IDPC, IGC o IA, bajo el régimen de renta atribuida o régimen parcialmente integrado, según corresponda.

Al momento de incorporarse a alguno de los regímenes de tributación, renta atribuida o parcialmente integrado, el contribuyente deberá considerar las siguientes reglas:

a. Inventario inicial

Estos contribuyentes deberán practicar un inventario inicial para efectos tributarios, acreditando las partidas contenidas en dicho inventario con documentación fidedigna.

Este inventario incluirá las existencias y activos fijos efectivamente pagados, los cuales que se compensarán con las pérdidas del régimen anterior en caso de existir, lo que dará como resultado un ingreso diferido que deberá imputarse en partes iguales dentro de los ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales consecutivos siguientes, debidamente reajustado por la variación del IPC entre el mes anterior al término del ejercicio que antecede al cambio de régimen y el mes anterior al del balance. En el caso que el resultado, sea negativo, dicho resultado constituirá la pérdida tributaria que podrá deducirse como gasto, en la forma dispuesta en el N° 3, del artículo 31 de la LIR.

Para estos efectos, las existencias del activo realizable se registrarán a su costo de reposición y los activos fijos físicos, considerándose la aplicación de la depreciación con una vida útil normal y, se registrarán a su valor actualizado al término del ejercicio, reajustándose por la variación del IPC entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al balance.

A continuación, se presenta una tabla resumen del cálculo del ingreso diferido, calculado bajo las normas del cambio de régimen simplificado a los nuevos regímenes tributarios.

Detalle	
Existencias del activo realizable, efectivamente pagados, valoradas a su costo de reposición, de acuerdo al N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.	(+)
Activo fijo físico efectivamente pagados, valorados de acuerdo a las disposiciones de los artículos 41, inciso 1°, N° 2 y 31 inciso 4°, N° 5 de la LIR.	(+)
Pérdida del ejercicio o pérdidas acumuladas al 31.12 del último año comercial en que estuvo acogido al régimen simplificado	(-)
Ingreso Diferido	(=)

Si el resultado es positivo, constituirá un Ingreso diferido para efectos tributarios, el cual se deberá reconocer en partes iguales dentro de los ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales consecutivos siguientes, contados desde aquel en que se produce el cambio de régimen.

Si el resultado es negativo, constituirá una pérdida tributaria que podrá deducirse como gasto, en la forma dispuesta en el N° 3, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR.

b. Capital Propio Tributario

Los contribuyentes deberán determinar un balance inicial, al momento del cambio de régimen. Deberán determinar el capital propio tributario existente al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen 14 ter de la LIR, valorizando los activos existentes a dicha fecha a su valor tributario. Cabe señalar que el CPT corresponde al monto que resulte de restar al total de activos, los valores INTOS y pasivos exigibles que mantenga la empresa al 31 de diciembre.

En todo caso, en dicha determinación no deberán considerarse como parte de los activos, las cuentas por cobrar por ingresos devengados no percibidos al 31 de diciembre, y tampoco se considerará como parte del pasivo exigible, las cuentas por pagar a dicha fecha por gastos adeudados, que no han sido considerados en la base imponible del IDPC en el ejercicio que corresponda. Los ingresos devengados y gastos adeudados que no fueron computados como tales, con motivo del cambio de régimen deberán ser reconocidos o deducidos al momento de su incorporación al nuevo régimen de tributación al cual se hayan acogido.

Determinación de las rentas acumuladas en el CPT obtenidas durante el periodo que el contribuyente se mantuvo en el régimen simplificado

Con motivo del cambio de régimen, los contribuyentes deberán determinar las rentas acumuladas en la empresa que cambia de régimen, y que ha obtenido el contribuyente mientras estuvo acogido al régimen simplificado, cuya tributación ya fue cumplida, pero que sus propietarios no han retirado, remesado o distribuido.

Las rentas acumuladas en la empresa, se determina por la diferencia que resulte de restar al Capital propio tributario determinado al 31 de diciembre del último ejercicio comercial que estuvo acogido al régimen simplificado 14 ter, el monto del ingreso diferido determinado por la diferencia de los activos existencias y activos fijos físicos y las pérdidas tributarias a esa fecha, menos el capital efectivamente pagado.

A continuación, se presenta una tabla resumen del cálculo del ingreso diferido, calculado bajo las normas del cambio de régimen simplificado a los nuevos regímenes tributarios.

Detalle	
CPT determinado al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen 14 ter de la LIR	(+)
Ingreso diferido a considerar en 3 ejercicios consecutivos (Determinado por la diferencia entre el valor de las existencias más el valor de los activos fijos físicos, ambos efectivamente pagados, y descontando las pérdidas tributarias.)	(-)
Valor del capital efectivamente aportado a la empresa, esto es, el capital pagado, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, ocurridos hasta el 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. Reajustados	(-)
Diferencia que corresponde a las rentas ya tributadas y no retiradas o distribuidas, en el régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.	(=)

La diferencia positiva que resulte de la determinación anterior, corresponderá a las utilidades acumuladas en el capital propio tributario de la empresa, constituyendo el saldo inicial positivo del registros REX, tanto para el régimen de renta atribuida, como para el régimen

parcialmente integrado, según corresponda que se encuentre sujeto el contribuyente, considerándose para todos los efectos de la LIR como rentas que ya han completado su tributación con los impuestos a la renta, y en consecuencia, no deben ser declarados ni considerados en la base imponible del IGC o IA al momento del retiro, remesa o distribuciones que realicen los propietarios, socios o accionistas.

5.2. REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS

La Real Academia Española, define reorganización como, “*Organizar algo de manera distinta y de forma que resulte más eficaz*”.

Por otra parte, Faúndez (2016: 178), afirma:

“La reorganización es la modificación de la organización de la empresa, es decir, es la variación del conjunto de relaciones que inciden en su constitución o funcionamiento, como, por ejemplo, una división, una fusión, una conversión de empresa individual en una sociedad de cualquier naturaleza, una disminución de capital, etc.”

Es por eso que, al cambiar la organización en una empresa, de igual forma, estos cambios repercuten en el ámbito tributario, por ende, se analizarán los efectos en los registros tributarios, producto de una fusión, conversión, división y transformación de las empresas, tanto para el régimen de renta atribuida como el régimen parcialmente integrado.

5.2.1. Fusión

La Ley N° 18.046 de 1981, define el concepto de fusión en su artículo 99, el cual propone lo siguiente:

Artículo 99. La fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.

Dentro de este tipo de reorganización se desprenden dos tipos de fusiones, por creación e incorporación de empresas, que tras la fusión quedan sujetas al régimen de renta atribuida:

(i) Fusiones por creación

Es cuando dos o más sociedades se disuelven para crear una nueva, es decir, el activo y el pasivo de las sociedades disueltas forman parte de la nueva entidad que se constituye. También forma parte de la nueva sociedad el patrimonio, accionistas y socios de las empresas que se disuelven.

Para esta sociedad que se constituye, podrán optar libremente al régimen tributario que decidan sus contribuyentes, siempre que cumplan con los requisitos y formalidades para acogerse, y quedará sujeta a partir de la fecha de fusión, independiente del régimen al que estaban sujetas las sociedades disueltas. Es importante tener presente que deberán mantenerse a lo menos 5 ejercicios comerciales consecutivos, sin contar el plazo que llevaba a favor la empresa disuelta que se encontraba acogida al mismo régimen.

a. Empresa fusionada: del régimen de renta atribuida se mantiene en renta atribuida, considerando los siguientes efectos:

La sociedad constituida deberá mantener las cantidades en los registros RAP, DDAN, REX, y SAC que provengan de las empresas absorbidas. Dichas cantidades antes mencionadas, conformarán el saldo inicial de los referidos registros en la nueva sociedad bajo el mismo régimen de renta atribuida.

Se debe recordar que una fusión de empresas por creación implica un término de giro de la empresa que se disuelve y un inicio de actividades de la nueva sociedad que se crea, por tal motivo a la fecha del término de giro el contribuyente deberá calcular el balance de la empresa, y pagar el impuesto de primera categoría que corresponda determinado sobre la RLI según las normas de los artículos del 29 al 33 LIR.

Bajo esta situación, no aplica el Art. 38 bis N° 1 sobre la atribución de rentas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, sino que dichas rentas generadas hasta la fecha del término de giro son traspasadas a la nueva sociedad que se crea.

b. Empresa fusionada: del régimen parcialmente integrado pasa al régimen de renta atribuida, considerando los siguientes efectos:

Bajo estas circunstancias el contribuyente deberá aplicar las normas del término de giro, establecido en el N° 2 del Artículo 38 bis de la LIR, esto es, gravándose con tasa del 35% sobre el monto positivo que resulte de restar al capital propio tributario del contribuyente según su valor a la fecha de la fusión, el saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX, y el monto de los aportes de capital pagado más aumentos y menos disminuciones posteriores.

La base imponible sobre la cual se aplicará la tasa de impuesto se detalla a continuación:

(+) CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO

(+) RETIROS EN EXCESO (al 31.12.2016 en caso de existir)

(-) REX (incluye las cantidades del Fondo de utilidades no tributables al 31.12.2016)

(-) CAPITAL PAGADO (se incluye el Fondo de utilidades reinvertidas)

(=) RESULTADO

Fuente: Fusiones propias frente a reforma tributaria 2014, Revista Estudios Tributarios (2016)

Respecto a la forma de cálculo anterior, el capital propio tributario se determina a partir del total de activos deduciendo los valores INTO y pasivos exigibles, tal como se indicó en el número 4.2.2.1. de esta memoria. El saldo REX, por su parte, debe incluir las cantidades anotadas en el registro FUNT al 31.12.2016 debido a que por ser rentas exentas deben disminuirse de la base afecta a impuestos, y el capital efectivamente aportado, corresponde al capital pagado en la empresa incluyendo en este saldo el FUR, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores. También se indica que se le deben sumar los retiros en excesos pendientes de tributación con el objeto de que queden afectas a impuestos y cumplan su tributación y, finalmente, sumar a dicha base imponible el 100% del crédito por impuesto de primera categoría y el crédito total disponible generados hasta el 31.12.2016 y a los generados a partir del 01.01.2017, todos ellos registrados en el SAC.

Por último, comentar que del impuesto determinado sobre la base imponible calculada podrá deducirse el crédito por IDPC que el contribuyente mantenga a esa fecha en el registro SAC,

pero sólo por el 65% del monto de los créditos por IDPC, sujetos a la obligación de restitución.

Por otra parte, respecto a los saldos DDAN, REX y SAC, corresponderá anotar el remanente de rentas que se mantenían anotadas en dichos registros al término del ejercicio comercial anterior, lo que constituirá un saldo inicial para los registros bajo el régimen de renta atribuida.

c. Empresa fusionada: del régimen de renta atribuida pasa al régimen parcialmente integrado, considerando los siguientes efectos:

En el caso que los contribuyentes que estaban sujetos a las normas del artículo 14 A), y tras la fusión de sociedades queden acogidas a 14 B), se deben reclasificar los saldos acumulados en los registros, es decir, la empresa o sociedad que se constituye deberá mantener control de las rentas anotadas en los registros DDAN, REX y SAC, lo que constituye un remanente del ejercicio anterior, por lo tanto, formarán parte del saldo inicial de estos mismos registros.

En el caso del registro RAP, que mantenía la empresa acogida a renta atribuida, pasará al registro REX como un ingreso no constitutivo de renta, debido a que dichas rentas ya tributaron en el momento que fueron atribuidas a sus propietarios.

Se debe recordar que este régimen exige el registro RAI, el cual estará conformado por la diferencia positiva que resulte de restar al CPT, el monto positivo de las cantidades anotadas en los registros RAP y REX que mantenía bajo las normas de renta atribuida, y el capital efectivamente pagado, más aumentos y menos disminuciones.

d. Empresa fusionada: del régimen parcialmente integrado se mantiene en el régimen parcialmente integrado, considerando los siguientes efectos:

Si las empresas disueltas se encontraban sujetas al régimen parcialmente integrado, y permanecen en dicho régimen, la sociedad constituida deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAI, DDAN, REX y SAC, que provengan de la sociedad disuelta. Dichas cantidades antes mencionadas, formarán parte del saldo inicial de cada uno de los referidos registros que deberá llevar la nueva empresa o sociedad, a partir de la fecha de la fusión.

Cabe señalar que la empresa que cesa en sus actividades, debe aplicar las normas generales de la LIR, esto es determinación de la RLI, los retiros, remesas o distribuciones de ese ejercicio. En este caso no es aplicable lo dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, y a pesar que la fusión implica un término de giro, las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha son traspasadas a la sociedad que se constituye tras la fusión.

(ii) Fusiones por incorporación

Es cuando dos o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, efectuando una transmisión de relaciones jurídicas con solución de continuidad, es decir, todos los activos y pasivos de las sociedades que se disuelven son adquiridos por esta sociedad que subsiste.

Para esta sociedad que permanecerá, no existe la libre elección a los regímenes, debe permanecer el régimen en el que se encontraba acogida la sociedad continuadora que subsiste al momento de la fusión y deberá cumplir los requisitos y formalidades analizadas anteriormente, según el régimen al cual pertenece. En los efectos referidos al control de rentas, se aplican las mismas normas que aplican en la fusión por creación, que fueron analizadas en el número anterior.

a. Empresa fusionada: del régimen de renta atribuida se mantiene en régimen de renta atribuida, considerando los siguientes efectos:

Si las empresas absorbidas tributaban en régimen de renta atribuida, y la sociedad que subsiste se mantiene en el mismo régimen, los saldos acumulados en los registros RAP, FUF, REX y SAC, permanecerán en la empresa que subsiste en los mismos registros como saldos iniciales desde el momento de la fusión. Por otra parte, deberán realizar el término de giro, calcular el balance a esa fecha y pagar el impuesto de primera categoría que corresponda, en este caso no aplica el Art. 38 bis de término de giro, porque las rentas generadas hasta ese momento, son traspasadas a la sociedad que subsiste, vale decir, la RLI no es atribuida a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas.

b. Empresa fusionada: del régimen parcialmente integrado pasa al régimen de renta atribuida, considerando los siguientes efectos:

La sociedad deberá aplicar las normas del término de giro, establecido en el N° 2 del Artículo 38 bis de la LIR, esto es, gravándose con tasa del 35% sobre el monto positivo que resulte de restar al capital propio tributario del contribuyente según su valor a la fecha de la fusión, el saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX, y el monto de los aportes de capital pagado más aumentos y menos disminuciones posteriores.

Por otra parte, respecto a los saldos DDAN, REX y SAC, corresponderá anotar el remanente de rentas que se mantenían anotadas en dichos registros al término del ejercicio comercial anterior, lo que constituirá un saldo inicial para los registros bajo el régimen de renta atribuida.

c. Empresa fusionada: del régimen de renta atribuida al régimen parcialmente integrado, considerando los siguientes efectos:

En este caso aplicará las mismas normas descritas en la letra a) de fusión por creación, el cual implica reclasificar los saldos acumulados en los registros, es decir, la empresa o sociedad que se constituye deberá mantener control de las rentas anotadas en los registros DDAN, REX y SAC, lo que constituye un remanente del ejercicio anterior.

En el caso del registro RAP, que mantenía la empresa acogida a renta atribuida, pasará al registro REX como un ingreso no constitutivo de renta, debido a que dichas rentas ya tributaron en el momento que fueron atribuidas a sus propietarios.

Se debe recordar que este régimen exige el registro RAI, el cual estará conformado por la diferencia positiva que resulte de restar al CPT, el monto positivo de las cantidades anotadas en los registros RAP y REX que mantenía bajo las normas de renta atribuida, y el capital efectivamente pagado, más aumentos y menos disminuciones.

d. Empresa fusionada: del régimen parcialmente integrado, se mantiene en el régimen parcialmente integrado, considerando los siguientes efectos:

En este caso la sociedad que subsiste deberá mantener los saldos acumulados en los registros RAI, FUF, REX y SAC provengan de las empresas fusionada acogida al régimen 14 B). Dichas cantidades antes mencionadas, formarán parte del saldo inicial de cada uno de los referidos registros que deberá llevar la nueva empresa o sociedad, a partir de la fecha de la fusión.

Cabe señalar que la empresa que cesa en sus actividades, debe aplicar las normas generales de la LIR, esto es determinación de la RLI, los retiros, remesas o distribuciones de ese ejercicio. En este caso no es aplicable lo dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, y a pesar que la fusión implica un término de giro, las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha son traspasadas a la sociedad que se constituye tras la fusión.

5.2.2. Conversión

El autor Ibaceta (2011: 178), afirma:

“La conversión es una alternativa a través de la cual, los empresarios individuales pueden aportar el total de sus activos y pasivos a una sociedad en el proceso de búsqueda de una estructura societaria deseada para explotar un negocio en particular.”

El objetivo de que un empresario individual se convierta, es porque se ven enfrentados en situaciones tributarias tan complejas al buscar una estructura societaria que sea más flexible, que permite el ingreso de capitales y la incorporación de nuevos socios, ingresando nuevos capitales, con mayor acceso a créditos bancarios y por tanto la posibilidad de lograr modernizar la estructura.

Los principales efectos en los regímenes tributarios y en su control de rentas que nacen de la reorganización empresarial en sociedades son las siguientes:

a. Conversión de empresas acogidas al régimen de renta atribuida:

Tras la conversión del Empresario Individual, se crea una EIRL o sociedad, la cual deberá permanecer en el Régimen de Tributación en el cual estaba al momento de la reorganización. Es decir, el empresario individual que se convierte sujeto a las disposiciones del régimen de renta atribuida, deberá permanecer por 5 años comerciales consecutivo, contando desde que el ejercicio comercial en que el empresario individual se incorporó a este régimen, luego de dicho periodo podrá optar por cambiar de régimen de tributación.

Se debe traspasar todas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa individual a la sociedad que se constituye, este traspaso deberá realizarse al momento de la conversión. Por ende, la sociedad que se constituye deberá mantener el registro y control de cantidades

anotadas en los registros RAP, DDAN, REX y SAC que mantenía el empresario individual, es decir constituirán un saldo inicial en cada uno de los registros mencionados.

Se debe tener presente que el empresario individual que se convierte implica un término de giro de la empresa que se disuelve y un inicio de actividades de la sociedad que se crea, por tal motivo a la fecha del término de giro el contribuyente deberá calcular el balance de la empresa, y pagar el impuesto de primera categoría que corresponda determinado sobre la RLI según las normas de los artículos del 29 al 33 de la LIR. De acuerdo al artículo N° 69 del Código Tributario, deberá dar aviso por escrito al Servicio de Impuestos Internos, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesario, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando exista una cláusula de responsabilidad, donde la sociedad que se crea se hace responsable solidariamente de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa

Bajo esta situación, no aplica el Art. 38 bis N° 1 sobre la atribución de rentas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, sino que dichas rentas generadas hasta la fecha del término de giro son traspasadas a la EIRL o sociedad que se crea.

b. Conversión de empresas acogidas al régimen parcialmente integrado:

Tras la conversión del Empresario Individual, se crea una EIRL o sociedad, la cual deberá permanecer en el Régimen de Tributación en el cual estaba al momento de la reorganización. Es decir, el empresario individual que se convierte sujeto a las disposiciones del régimen parcialmente integrado, deberá permanecer por 5 años comerciales consecutivo, contando desde que el ejercicio comercial en que el empresario individual se incorporó a este régimen, luego de dicho periodo podrá optar por cambiar de régimen de tributación.

Se debe traspasar todas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa individual a la sociedad que se constituye, este traspaso deberá realizarse al momento de la conversión. Por ende, la sociedad que se constituye deberá mantener el registro y control de cantidades

anotadas en los registros RAI, DDAN, REX y SAC que mantenía el empresario individual, es decir, constituirán un saldo inicial en cada uno de los registros mencionados.

Se debe tener presente que el empresario individual que se convierte implica un término de giro de la empresa que se disuelve y un inicio de actividades de la sociedad que se crea, por tal motivo a la fecha del término de giro el contribuyente deberá calcular el balance de la empresa, y pagar el impuesto de primera categoría que corresponda determinado sobre la RLI según las normas de los artículos del 29 al 33 de la LIR. De acuerdo al artículo 69 del Código Tributario, no está obligado a dar aviso del término de giro, cuando la sociedad que crea se hace solidariamente responsable de pagar los impuestos correspondientes, lo anterior, debe quedar estipulado en una cláusula de responsabilidad en la escritura.

Bajo esta situación, no aplica el Art. 38 bis N° 1 sobre la atribución de rentas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, sino que dichas rentas generadas hasta la fecha del término de giro son traspasadas a la EIRL o sociedad que se crea.

5.2.3. División

La Ley N° 18.046 de 1981, define el concepto de división en su artículo 94, el cual propone lo siguiente:

“Artículo 94. La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndoles a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.”

Cabe señalar que como existe división de patrimonio, existirá también un cambio en los registros de control de utilidades tributables, los cuales son analizados a continuación:

a. División de empresas acogidas al régimen de renta atribuida:

En la división de una empresa que se encontraba sujeta al régimen de renta atribuida, las nuevas sociedades que se constituyen deberán permanecer en dicho régimen, cumpliendo con los requisitos y formalidades que estipula la Circular 49 de 2016, debiendo mantenerse en el

régimen por un plazo de 5 años comerciales consecutivos, en los cuales podrá agregarse el plazo que llevaba acogido la empresa o sociedad dividida.

Como se hizo mención, existe división de patrimonio, dentro de los cuales se encuentran las rentas y cantidades acumuladas en la empresa, por ende, se deberá asignar a las empresas resultantes los saldos acumulados en los registros RAP y REX en proporción al capital propio tributario que les corresponda.

En cuanto a las cantidades anotadas en el registro DDAN, sus saldos se asignarán conjuntamente con los bienes del activo inmovilizado que dio origen a dichas diferencias, vale decir, se distribuirá asociada directamente al activo sujeto a depreciación acelerada que generó las diferencias anotadas en el registro.

Los contribuyentes deberán determinar la RLI positiva y de carácter provisoria a la fecha de la división, aplicando las normas de los artículos 29 al 33 de la LIR, con la finalidad de asignar proporcionalmente, entre la empresa o sociedad que se divide y las nuevas entidades que se constituyen. En tal caso que la RLI determinada a la fecha de división sean negativa, es decir, resulte una pérdida tributaria provisoria, esta se mantendrá sólo en las empresas que se dividen, sin que puedan ser distribuidas proporcionalmente a las empresas que se crean producto de la división.

Para el Registro SAC, los contribuyentes sujetos al Régimen de renta atribuida, deberán asignar los remanentes de saldo en proporción al capital propio tributario que corresponda a la sociedad que se creó, respetando el control separado de los créditos con derecho a devolución de los que no otorgan dicho derecho.

b. División de empresas acogidas al régimen parcialmente integrado:

En la división de una empresa que se encontraba sujeta al régimen de renta parcialmente integrado, las nuevas sociedades que se constituyen deberán permanecer en dicho régimen, cumpliendo con los requisitos y formalidades que estipula la Circular 49 de 2016, debiendo mantenerse en el régimen por un plazo de 5 años comerciales consecutivos, en los cuales podrá agregarse el plazo que llevaba acogido la empresa o sociedad dividida.

Como se hizo mención, existe división de patrimonio, dentro de los cuales se encuentran las rentas y cantidades acumuladas en la empresa, por ende, se deberá asignar a las empresas resultantes los saldos acumulados en los registros RAI y REX en proporción al capital propio tributario que les corresponda.

En cuanto a las cantidades anotadas en el registro DDAN, sus saldos se asignarán conjuntamente con los bienes del activo inmovilizado que dio origen a dichas diferencias, vale decir, se distribuirá asociada directamente al activo sujeto a depreciación acelerada que generó las diferencias anotadas en el registro.

Para el Registro SAC, los contribuyentes sujetos al régimen parcialmente integrado, deberán asignar los remanentes de saldo en proporción al capital propio tributario que corresponda a la sociedad que se creó, respetando el control separado de los créditos con derecho a devolución de los que no otorgan dicho derecho. Los contribuyentes deben considerar las cantidades como saldo inicial, manteniendo por separado los créditos sujetos a restitución de aquellos que no tienen esa carga, así también los que tienen derecho a la devolución de los que no otorgan el derecho.

Los contribuyentes deberán determinar la RLI positiva y de carácter provisoria a la fecha de la división, aplicando las normas de los artículos 29 al 33, menos los gastos rechazados afectos al artículo 21, todos de la LIR, con la finalidad de asignar proporcionalmente, entre la empresa o sociedad que se divide y las nuevas entidades que se constituyen. En tal caso que la RLI determinada a la fecha de división sean negativa, es decir, resulte una pérdida tributaria provisoria, esta se mantendrá sólo en las empresas que se dividen, sin que puedan ser distribuidas proporcionalmente a las empresas que se crean producto de la división.

5.2.4. Transformación

El Código Tributario en su Artículo N° 8 define transformación de sociedades como; “*el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica*”.¹⁶

a. Transformación de empresas acogidas al régimen de renta atribuida:

La empresa que se transforma acogida al régimen de renta atribuida, seguirá manteniéndose en el mismo régimen, salvo que incumpla los requisitos para permanecer en el, y en tal caso quedará sujeta a las disposiciones de la letra B) del Artículo 14 LIR, a partir del 1° de enero del año del incumplimiento.

Para realizar esta reorganización empresarial, se debe cumplir con los siguientes requisitos:

- (i) Que se trate de una sociedad o una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.
- (ii) Un cambio de especie o tipo social
- (iii) El cambio especie debe efectuarse por reforma de los estatutos
- (iv) Subsistir la personalidad jurídica.

En cuanto a los registros tributarios de la empresa acogida al régimen de renta atribuida, y que posteriormente a la transformación, deberá mantenerse en el mismo régimen por lo menos 5 años consecutivos.

Para la sociedad que se transforma no se generan consecuencias en relación al régimen de tributación al que se encuentra sujeta, ni con las rentas acumuladas a la fecha de reorganización empresarial, de la misma forma los créditos o deducciones a que tenía derecho, se mantendrán en la sociedad transformada, vale decir, los remanentes de saldos que se mantienen a la fecha de la transformación en los registros RAP, DDAN, REX, SAC y saldos históricos, deben ser traspasados a la sociedad que subsiste.

¹⁶ Artículo 8 N° 13 del Código Tributario.

b. Transformación de empresa acogida al régimen parcialmente integrado:

La empresa que se transforma acogida al régimen parcialmente integrado, seguirá manteniéndose en el mismo régimen.

Es preciso hacer mención que los requisitos para realizar esta reorganización empresarial, debe tratarse de una sociedad o una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, un cambio de especie o tipo social, el cambio especie debe efectuarse por reforma de los estatutos y debe subsistir la personalidad jurídica.

En cuanto al sistema de tributación de la empresa acogida al régimen parcialmente integrado y, que posteriormente a la transformación, deberá mantenerse en el mismo régimen por lo menos 5 años consecutivos.

Para la sociedad que se transforma no se generan consecuencias en relación al régimen de tributación al que se encuentra sujeta, ni con las rentas acumuladas a la fecha de reorganización empresarial, de la misma forma los créditos o deducciones a que tenía derecho, se mantendrán en la sociedad transformada, vale decir, los remanentes de saldos que se mantienen a la fecha de la transformación en los registros RAI, DDAN, REX, SAC y saldos históricos, deben ser traspasados a la sociedad que subsiste.

Es importante mencionar que en cada modificación se debe realizar un balance general antes y posterior de la transformación.

c. Transformación de un EIRL a Sociedad Anónima

Si bien la transformación sólo implica un cambio en el tipo social, subsistiendo la personalidad jurídica, donde el contribuyente seguirá manteniéndose en el mismo régimen de tributación en el cual se encontraba acogido. Sin embargo, es importante tener presente, que al transformarse de una EIRL acogida al régimen de renta atribuida a una Sociedad Anónima, se están incumpliendo los requisitos para permanecer en dicho régimen. La Sociedad Anónima está obligada a tributar bajo las normas del régimen parcialmente integrado. Como consecuencia de la transformación, se procede a realizar el cambio de régimen de renta atribuida a parcialmente integrado, donde la sociedad deberá reclasificar sus rentas a partir del

1° de enero del año en que incumple los requisitos para permanecer en un régimen de tributación.

El régimen parcialmente integrado, implica la creación del registro RAI al 1° de enero, el cual se determina a partir del CPT al 31 de diciembre del año anterior al cambio de régimen, menos el saldo positivo de los registros RAP y REX, deduciendo también el capital pagado.

Los saldos de los registros DDAN y REX, son traspasados como saldo inicial de los nuevos registros bajo el régimen parcialmente integrado. El saldo del registro RAP, es traspasado al registro REX como un INR.

CAPITULO VI: CASOS DEMOSTRATIVOS¹⁷**CASO PRÁCTICO N° 1: Determinación de la Renta Líquida Imponible y situación tributaria de los retiros efectuados de acuerdo al régimen de Renta Atribuida**

La sociedad Méndez & Díaz Ltda., contribuyente del impuesto de primera categoría que declara su renta efectiva según contabilidad completa, inició actividades el 01.01.2019 acogida al régimen de renta atribuida. La sociedad está conformada por dos socios personas naturales, socio Méndez quien participa en un 70% y socio Díaz quien participa de un 30% del capital pagado, y en las utilidades de igual forma.

Antecedentes

- a. Al término del ejercicio comercial, se determinó un resultado según balance de \$23.000.000.
- b. En la cuenta de gastos se encuentra contabilizada la depreciación lineal de una maquinaria, por \$3.400.000, para efectos tributarios la empresa utiliza la depreciación acelerada, la cual al 31.12.2019 corresponde a un \$11.333.333 (valor del activo actualizado \$34.000.000, vida útil 10 años). Además, dentro de la cuenta de pérdidas se encuentra contabilizadas multas pagadas al fisco, reajustadas por la VIPC del 2,1%, por \$550.000
- c. En el mes de septiembre se percibió un dividendo de la sociedad Luna SA. acogida al régimen 14B por \$2.500.000, con crédito e incremento por \$924.658 (tasa del 27%, sujeto a la obligación de restitución).
- d. En el mes de agosto los socios efectuaron los siguientes retiros:
 - Socio Méndez \$13.000.000
 - Socio Díaz \$13.000.000
- e. Supuestos de la variación del IPC
 - Agosto a diciembre 2,5%
 - Mayo a diciembre 2,1%

¹⁷ Para la determinación del Impuesto Global Complementario de los socios, se basó en la Tabla de Impuesto Global Complementario vigente para el año tributario 2017

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 1

I. Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2019

Resultado según balance	\$	23.000.000
<u>Agregados</u>		
Multas pagadas al fisco, reajustadas	\$	550.000
Depreciación lineal de activos fijos (financiera)	\$	3.400.000
<u>Deducciones</u>		
Depreciación acelerada de activo fijo	-\$	11.333.333
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	2.500.000
RLI al 31.12.2019, antes de ajuste del N° 5, del art.33 LIR	\$	13.116.667
<u>Reposición Art.33 N° 5 LIR</u>		
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	\$	2.500.000
Incremento por crédito IDPC (\$2.500.000 * 0,369863)	\$	924.658
RLI Determinada al 31.12.2019	\$	16.541.325

II. Tributación de la Sociedad

Impuesto de primera categoría determinado	\$	4.135.331
<u>Créditos por IDPC</u>		
Dividendo Sociedad Boston (\$924.658 * 65%)	-\$	601.028
Impuesto de primera categoría a pagar	\$	3.534.304

III. Control de Rentas Empresariales

DETALLE	CONTROL	RAP	DDAN	REX			SAC		STUT
				Rentas Exentas	Ingresos no constitutivos de renta		Acumulados hasta 31.12.2016		
					INR	Trib. Cumplida	Sin devolución	Con devolución	
Remanente anterior 01.01.2019									
Reajuste anual									
Remanente al 31.12.2019	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<i>Más</i>									
RLI definitiva al 31.12.2019	\$ 16.541.325	\$ 16.541.325							
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada	\$ 7.933.333		\$ 7.933.333						
<i>Menos</i>									
Pago de multas fiscales, reajustadas 2,8%	-\$ 550.000	-\$ 550.000							
Remanente depurado al 31.12.2019	\$ 23.924.658	\$ 15.991.325	\$ 7.933.333	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<i>Menos Retiros</i>									
Socio Méndez	\$13.325.000	50%	-\$ 11.962.330	-\$ 7.995.663	-\$ 3.966.667				
Socio Díaz	\$13.325.000	50%	-\$ 11.962.328	-\$ 7.995.662	-\$ 3.966.666				
Total retiros	\$26.650.000	100%							
Remanente ejercicio siguiente	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Retiros no imputados a ningún registro									
Socio Méndez	\$ 1.362.670								
Socio Díaz	\$ 1.362.672								
Total	\$ 2.725.342								
Remanente ejercicio siguiente	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 1

Para la determinación de la renta líquida se debe tener en consideración los artículos del 29 al 33 de la LIR, lo que justifica los agregados y deducciones al resultado financiero antes de que se grave con los impuestos la LIR.

De acuerdo a la modificación del artículo 33 N° 5, introducida por la Ley 20.780 de reforma tributaria, los dividendos percibidos deberán formar parte de la renta líquida debidamente incrementado por el crédito por IDPC, por ser rentas afectas a los impuestos finales.

La tributación de la sociedad es de acuerdo al impuesto de primera categoría determinado a lo anteriormente mencionado, lo cual presenta un crédito por el dividendo percibido, para este crédito se debe tener en consideración que se trata de un crédito castigado por utilidades percibidas provenientes de sociedades acogidas al régimen parcialmente integrado.

Finalmente, el control de rentas empresariales se define el 31 de diciembre de cada año en el régimen de renta atribuida, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 letra A) N° 3 letra a) de la LIR, la Renta Líquida del ejercicio se atribuirá en la proporción que hayan acordado repartir las utilidades, por ende, al socio Méndez y al socio Díaz se le atribuye el 70% y 30% respectivamente de la RLI, la cual tiene derecho al 100% del crédito por IDPC en la misma proporción. La atribución de rentas se presenta a continuación:

Determinación de rentas atribuidas afectas IGC, correspondiente a los socios

RLI definitiva al 31.12.2019	\$ 16.541.325
Socio Méndez	
Renta atribuida socio Méndez ($\$16.541.325 * 70\%$)	\$ 11.578.928
Crédito por IDPC Socio Méndez ($\$11.578.928 * 25\%$)	\$ 2.894.732
Socio Díaz	
Renta atribuida socio Díaz ($\$16.541.325 * 30\%$)	\$ 4.962.397
Crédito por IDPC Socio Díaz ($\$4.962.397 * 25\%$)	\$ 1.240.599

En cuanto a los registros, ingresó al registro RAP la RLI del ejercicio sin derecho a crédito, de acuerdo a lo señalado anteriormente, la RLI se atribuye al término del ejercicio en que se generó con derecho a crédito, por ende, las imputaciones de retiros se entenderán como un ingreso no constitutivo de renta para el socio cuando declare su impuesto global complementario. Además, de este registro se deducen las multas pagadas al fisco, consideradas un gasto rechazado no afecto al artículo 21, de acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 130 de 2016, dado que dicho monto no está disponible para retiro. Lo que respecta al registro DDAN, ingresó el mayor gasto de depreciación acelerada por la maquinaria que forma parte de los activos de la empresa.

De acuerdo a los retiros que realizaron los socios durante el ejercicio, ambos retiraron \$13.000.000, los que se imputaron a los registros debidamente actualizados, y se presentan a continuación:

Determinación de la situación tributaria de retiros a diciembre de 2019

Socio Méndez

Retiros no constitutivos de renta imputados del registro RAP (\$15.991.325 * 50%)	\$ 7.995.663
Retiros afectos a IGC imputados al registro DDAN (\$7.933.333 * 50%)	\$ 3.966.667
Retiros no imputados a ningún registro (\$13.325.000 - \$7.995.663 - \$3.966.667)	\$ 1.362.670

Socio Díaz

Retiros no constitutivos de renta imputados del registro RAP (\$15.991.325 * 50%)	\$ 7.995.662
Retiros afectos a IGC imputados al registro DDAN (\$7.933.333 * 50%)	\$ 3.966.666
Retiros no imputados a ningún registro (\$13.325.000 - \$7.995.662 - \$3.966.666)	\$ 1.362.672

Cabe señalar que los ingresos no imputados a ningún registro por no existir saldos disponibles, se gravan con el impuesto global complementario de igual forma que la parte de los retiros imputados al registro DDAN. En caso de existir saldo de créditos disponibles en el registro SAC ambos tendrían derecho a imputar el crédito, pero esto es uno de los casos más habituales en el régimen de renta atribuida, una empresa que se inicia con posterioridad al 01.01.2017 serán pocos los créditos que ingresarán al registro SAC.

Considerando que los socios no tienen otros ingresos, se presenta la siguiente tributación:

Determinación Global Complementario

Socio Méndez

Renta atribuida	\$	11.578.927
Retiros afectos a IGC	\$	5.329.338
<hr/>		
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22)	\$	16.908.265
Factor 0,08	\$	1.352.661
(-) Rebaja	-\$	964.301
<hr/>		
IGC Determinado	\$	388.360
Crédito por IDPC por renta atribuida	-\$	2.894.732
Solicitud a Devolución	\$	2.506.372

Socio Díaz

Renta atribuida	\$	4.962.397
Retiros afectos a IGC	\$	5.329.338
<hr/>		
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22)	\$	10.291.735
Factor 0,04	\$	411.669
(-) Rebaja	-\$	299.266
<hr/>		
IGC Determinado	\$	112.404
Crédito por IDPC por renta atribuida	-\$	1.240.599
Solicitud a Devolución	\$	1.128.196

CASO PRÁCTICO N° 2: Tratamiento del saldo acumulado de créditos y el saldo de FUT

La sociedad Baeza & Ayala de Responsabilidad Limitada, es contribuyente del impuesto de primera categoría que declara su renta efectiva según contabilidad completa, inició actividades el 25 de octubre de 2016, momento en que se acogió al régimen de renta atribuida, está compuesta por el socio Juan Baeza y Pedro Ayala, quienes participan en un 50% cada uno, conformando un capital social pagado de \$15.000.000. No se informó al Servicio de Impuestos Internos la forma de distribución de utilidades.

Se presenta la determinación de la RLI al 31.12.2017

Resultado según balance al 31.12.2017	\$	25.838.333
<u>Agregados</u>		
Multas pagadas al fisco, reajustada	\$	95.000
Pago impuesto renta A.T.2017, reajustado	\$	400.000
Depreciación Financiera de activos fijos, método lineal	\$	4.000.000
<u>Deducciones</u>		
Depreciación Tributaria de activos fijos, método acelerada	-\$	13.333.333
Renta Líquida Imponible determinada al 31.12.2017	\$	17.000.000

Tributación de la Sociedad

Impuesto de primera categoría determinado (\$17.000.000 * 25%)	\$	4.250.000
--	----	-----------

Detalle de antecedentes

- Al término del año comercial 2017 se determinó una renta líquida de \$17.000.000
- Se encuentra agregado a la renta líquida imponible, el impuesto a la renta de primera categoría pagado en el año tributario 2017 por \$400.000, además, se agregaron multas fiscales pagadas por un monto de \$95.000 reajustadas VIPC 3,4%.
- Se dedujo a la renta líquida imponible el mayor gasto de depreciación acelerada por un monto de \$9.333.333, correspondiente a la diferencia entre la depreciación acelerada y normal. (valor activo \$40.000.000, vida útil 10 años)

- d. Remanentes de saldos al 01.01.2017, son los siguientes:
- Registra un saldo DDAN por \$1.555.555, proveniente de la diferencia de la depreciación acelerada por sobre la normal correspondiente al año comercial 2016, la cual no tuvo imputaciones. Dicho monto forma parte del saldo inicial del registro DDAN.
 - Registra un saldo REX por \$2.450.000, provenientes del registro FUNT generadas por la venta de acciones con cotización bursátil, acogidas al artículo 107 LIR, dicho montos forman parte de los ingresos no constitutivos de renta del registro REX.
- e. Registra un saldo FUT bruto por un monto de \$18.000.000 con derecho a crédito por \$5.557.886 (tasa de 24%), generados por la renta líquida imponible determinada al 31.12.2016. El saldo FUT incluye el impuesto a la renta de \$400.000. Dichas cantidades representan un saldo inicial para el registro STUT y SAC según corresponda.
- f. En el mes de octubre los socios efectuaron los siguientes retiros:
- Retiro Actualizado al 31/12, Sr. Baeza por \$10.500.000 (25 de octubre)
 - Retiro Actualizado al 31/12, Sr. Ayala por \$20.000.000 (25 de octubre)
- g. Supuestos de la variación del IPC
- Enero a diciembre 7,0%
 - Enero a abril 2,5%
 - Marzo a diciembre 3,4%
 - Abril a diciembre 3,8%
 - Octubre a diciembre 2,9%

DESARROLLO CASO PRACTICO N° 2

I. Control de rentas empresariales de la Sociedad Anónima al 31.12.2017

DETALLE	CONTROL	RAP	DDAN	REX			SAC		STUT
				Rentas Exentas	Ingresos no constitutivos de renta		Acumulados hasta 31.12.2016		
					INR	Trib. Cumplida	Con d/devolución	Sin d/devolución	
Remanente anterior 01.01.2017	\$ 4.005.555		\$ 1.555.555		\$ 2.450.000		\$ 5.557.886	\$ 0,315748	\$ 18.000.000
Reajuste anual 7%	\$ 280.389		\$ 108.889	\$ -	\$ 171.500	\$ -	\$ 389.052	\$ -	\$ 1.260.000
Remanente al 31.12.2017	\$ 4.285.944	\$ -	\$ 1.664.444	\$ -	\$ 2.621.500	\$ -	\$ 5.946.938	\$ -	\$ 19.260.000
<i>Más</i>									
RLI definitiva al 31.12.2017	\$ 17.000.000	\$ 17.000.000							
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada	\$ 9.333.333		\$ 9.333.333						
<i>Menos</i>									
Pago Impuesto renta	\$ 400.000								
Reajuste ene - abril 2,5%	\$ 10.000								
Reajuste abril-dici 3,8%	\$ 15.580								
Impuesto renta reajustado	\$ 425.580								-\$ 425.580
Pago de multas fiscales, reajustadas 3,4%	-\$ 95.000	-\$ 95.000							
Remanente depurado al 31.12.2017	\$ 30.524.277	\$ 16.905.000	\$ 10.997.777		\$ 2.621.500		\$ 5.946.938		\$ 18.834.420
<i>Menos Retiros</i>									
Socio Baeza	\$ 10.500.000	34,43%	-\$ 10.500.000	-\$ 5.820.392	-\$ 3.786.535		-\$ 1.195.591		-\$ 3.786.535
Socio Ayala	\$ 20.000.000	65,57%	-\$ 20.000.000	-\$ 11.084.609	-\$ 7.211.242		-\$ 2.276.935		-\$ 7.211.242
Total Retiros	\$ 30.500.000	100%							
Remanente ejercicio siguiente	\$ 24.277	\$ -	\$ -		\$ 24.277		\$ 2.474.412		\$ 7.836.643

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 2

Respecto a la determinación del SAC, se debe hacer mención que son las rentas provenientes de las utilidades con crédito contenidas en el antiguo registro FUT. Las utilidades que generaron el saldo de créditos, son utilidades que pagaron el impuesto de primera categoría con tasa del 24%, por ende, los créditos acumulados representan un 0,315789 sobre las utilidades netas contenidas en el registro FUT. En otras palabras, la empresa presentaba un impuesto de primera categoría de 400.000, los que se imputaron a los 18.000.000 que ingresaron al registro STUT, finalmente, los 5.557.886 sobre las utilidades netas de 17.600.000 representan la tasa anteriormente mencionada.

En cuanto a los registros, ingresó al registro RAP la RLI del ejercicio sin derecho a crédito, de acuerdo a lo señalado anteriormente, la RLI se atribuye al término del ejercicio en que se generó con derecho a crédito, por ende, las imputaciones de retiros se entenderán como un ingreso no constitutivo de renta para el socio cuando declare su impuesto global complementario. Además, de este registro se deducen las multas pagadas al fisco, consideradas un gasto rechazado no afecto al artículo 21, de acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 130 de 2016. Lo que respecta al registro DDAN, ingreso el mayor gasto de depreciación acelerada de los activos de la empresa. Por otra parte, en el registro REX sólo se encuentra disponible para retiro el saldo proveniente del registro FUNT, por venta de acciones acogidas al artículo 107 LIR, como ingreso no renta. También se debe deducir el impuesto a la renta, del registro STUT, debidamente reajustado.

El control de rentas empresariales se define el 31 de diciembre de cada año en el régimen de renta atribuida, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 letra A) N° 3 letra b) de la LIR, la Renta Líquida del ejercicio se atribuirá de acuerdo a la regla residual, es decir, en la proporción que hayan pagado efectivamente el capital de la sociedad, por ende, al socio Baeza y al socio Ayala se le atribuye el 50% de la RLI, la cual tiene derecho al 100% del crédito por IDPC en la misma proporción. La atribución de rentas se presenta a continuación:

II. Determinación de rentas atribuidas afectas IGC, correspondiente a los socios

RLI definitiva al 31.12.2017	\$ 17.000.000
Socio Baeza	
Renta atribuida socio Baeza (17.000.000 * 50%)	\$ 8.500.000
Crédito por IDPC Socio Baeza (8.500.000 * 25%)	\$ 2.125.000
Socio Ayala	
Renta atribuida socio Ayala (17.000.000 * 50%)	\$ 8.500.000
Crédito por IDPC Socio Ayala (8.500.000 * 25%)	\$ 2.125.000

De acuerdo a los retiros que realizaron los socios durante el ejercicio, el socio Baeza retiró \$10.204.082, y el socio Ayala \$19.436.346, los que se imputaron a los registros debidamente actualizados, y se presentan a continuación:

Determinación de la situación tributaria de retiros efectivos

Socio Baeza	
Retiros no constitutivos de renta imputados del registro RAP (\$16.905.000 * 34,43%)	\$ 5.820.392
Retiros afectos a IGC imputados al registro DDAN (\$10.997.777 * 34,43%)	\$ 3.786.535
Retiros exento imputados del registro REX (\$10.500.000 - \$5.820.392 - \$3.786.535)	\$ 893.074
Total retiros efectivos	\$ 10.500.000
Créditos por IDPC con derecho a devolución	\$ 1.195.591
Socio Ayala	
Retiros no constitutivos de renta imputados del registro RAP (\$16.905.000 * 65,57%)	\$ 11.084.609
Retiros afectos a IGC imputados al registro DDAN (\$10.997.777 * 65,57%)	\$ 7.211.242
Retiros exento imputados del registro REX (\$10.500.000 - \$11.084.609 - \$7.211.242)	\$ 1.704.149
Total retiros efectivos	\$ 20.000.000
Créditos por IDPC con derecho a devolución	\$ 2.276.935

Cabe señalar que el saldo de los registros REX, SAC y STUT, será el saldo inicial disponible para el siguiente ejercicio.

A continuación, se presenta la determinación del impuesto global complementario de los socios considerando que sólo tiene estos ingresos.

Determinación Global Complementario

Sr. Juan Baeza

Renta atribuida	\$	8.500.000
Retiros Afectos a IGC	\$	3.786.535
<hr/>		
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2018)	\$	12.286.535
Factor 0,04	\$	491.461
(-) Rebaja	-\$	299.266
<hr/>		
IGC Determinado	\$	192.196
Crédito por IDPC por renta atribuida	-\$	2.125.000
Crédito por IDPC con derecho a devolución	-\$	1.195.591
Solicitud a Devolución	\$	3.128.395

Sr. Pedro Ayala

Renta atribuida	\$	8.500.000
Retiros Afectos a IGC	\$	7.211.242
<hr/>		
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22)	\$	15.711.242
Factor 0,04	\$	628.450
(-) Rebaja	-\$	299.266
<hr/>		
IGC Determinado	\$	329.184
Crédito por IDPC por renta atribuida	-\$	2.125.000
Crédito por IDPC con derecho a devolución	-\$	2.276.935
Solicitud a Devolución	\$	4.072.751

CASO PRÁCTICO N° 3: Determinación del CPT y Control de rentas empresariales de una sociedad de responsabilidad limitada, acogida al régimen parcialmente integrado.

La Sociedad “El Picaflor Ltda.”, contribuyente del IDPC, que declara su renta efectiva según contabilidad completa, acogida al sistema de renta parcialmente integrado, inició actividades el 01 de enero de 2017 y proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios en el año tributario 2020.

Antecedentes al término del ejercicio comercial 2019:

a. Balance de la Sociedad El Picaflor Limitada al 31.12.2019

CUENTAS	BALANCE		RESULTADO	
	ACTIVO	PASIVO	PÉRDIDA	GANANCIA
Disponible	\$ 10.000.000			
Activo fijo	\$ 30.000.000			
Existencias	\$ 6.500.000			
Acciones	\$ 5.000.000			
Cuenta particular	\$ 38.000.000			
Depreciación acumulada ¹⁸		\$ 9.000.000		
Obligaciones financieras		\$ 13.700.000		
Proveedores		\$ 3.700.000		
Capital		\$ 41.400.000		
Provisión desmantelamiento ¹⁹		\$ 8.700.000		
Gastos Generales			\$ 14.000.000	
Gastos Artículo 107 LIR			\$ 350.000	
Impuesto Renta			\$ 250.000	
Ventas				\$ 24.000.000
Venta de acciones Art. 107 LIR				\$ 2.000.000
Dividendos percibidos				\$ 1.600.000
Subtotal	\$ 89.500.000	\$ 76.500.000	\$ 14.600.000	\$ 27.600.000
Utilidad del ejercicio		\$ 13.000.000	\$ 13.000.000	
Totales	\$ 89.500.000	\$ 89.500.000	\$ 27.600.000	\$ 27.600.000

¹⁸ Corresponde a la depreciación financiera acumulada por 3 ejercicios comerciales

¹⁹ Corresponde a provisiones no exigibles.

b. El Balance de la Sociedad El Picaflor Limitada, presenta la siguiente situación:

- Dentro de las cuentas de gastos generales, se encuentra contabilizada la depreciación lineal de los activos fijos por \$3.000.000. Para efectos tributarios la empresa utiliza el método de depreciación acelerada lo que asciende a \$10.000.000. Valor del activo \$30.000.000 actualizado, vida útil normal de 10 años, adquirido el 02 de enero de 2017). Además, se encuentran contabilizadas multas e intereses fiscales, reajustadas y pagadas en el mes de abril de 2019, por el monto de \$225.000.
- La cuenta Impuesto Renta, corresponde al IDPC pagado en abril de 2019, por un monto de \$250.000.
- La cuenta Gastos Artículo 107 LIR, representa las comisiones pagadas a la corredora de bolsa, desembolso que se efectuó para generar el ingreso de la venta de acciones del artículo 107 de la LIR.
- La cuenta venta de acciones tiene registrado un ingreso acogido al artículo 107 de la LIR ascendente a \$2.000.000.
- La cuenta dividendos percibidos corresponde a dividendos distribuidos de una S.A. acogida al régimen 14 B) de la cual tiene participación, por \$1.600.000, el cual tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución y sujeto a la obligación de restitución (tasa de IDPC vigente para el AC 2019 es de 27%).

c. Los saldos iniciales acumulados en los registros al 01.01.2019, correspondiente a remanentes del año anterior, conformados por:

- Saldo registro RAI, por \$2.000.000
- Saldo registro DDAN, por \$ 7.000.000, correspondiente al saldo no imputado por retiros del mayor gasto de depreciación acelerada.
- Saldo registro REX, por \$1.100.000, corresponde a un ingreso no renta generado por la venta de acciones del artículo 107 LIR.
- Saldo registro SAC, por \$1.916.774, proveniente de un crédito por IDPC con restitución, asociado a un dividendo en la parte no absorbida por la pérdida tributaria proveniente del primer ejercicio comercial. (Tasa A.T. 2018, 25,5%).

d. Aporte de capital:

- De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los socios Francisco Ponce y David Ponce, aportaron un capital social de \$41.400.000 actualizado al 31.12.2019, donde cada uno aporta el 50%. El 60% del capital se encuentra efectivamente pagado. No se informó al Servicio de Impuestos Internos la forma de distribución de utilidades.

e. Los retiros efectuados por los socios fueron los siguientes:

- Socio Francisco Ponce \$18.000.000 (retiro efectuado 30 de Julio)
- Socio David Ponce: \$20.000.000 (retiro efectuado 30 de octubre)

f. Las variaciones del IPC son las siguientes:

- Enero a Julio 5,0%
- Julio a octubre 4,2%
- Julio a diciembre 4,9%
- Octubre a diciembre 3,8%
- Anual 7,0%

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 3

I. Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2019

Resultado según balance al 31.12.2019	\$	13.000.000
<u>Agregados</u>		
Multas pagadas al fisco, reajustada	\$	225.000
Pago impuesto renta A.T.2019, reajustado	\$	250.000
Depreciación lineal de activos fijos	\$	3.000.000
Gastos artículo 107 LIR	\$	350.000
<u>Deducciones</u>		
Depreciación acelerada de activo fijo	-\$	10.000.000
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	1.600.000
Ingreso por venta de acciones acogidas al artículo 107 LIR	-\$	2.000.000
Renta Líquida Imponible determinada al 31.12.2019	\$	3.225.000

II. Tributación de la Sociedad

Impuesto de primera categoría determinado (\$3.225.000 * 27%)	\$	870.750
---	----	---------

III. Control de rentas empresariales Sociedad El Picaflor Limitada

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX			SAC	
				Rentas Exentas	Ingresos no constitutivos de renta		Sin Restitución	Con Restitución
					INR	Tibut. Cumplida		
Remanente anterior 01.01.2019	\$ 10.100.000	\$ 2.000.000	\$ 7.000.000		\$ 1.100.000		0,369863	\$ 1.916.774
Reajuste Enero - Julio 5%	\$ 505.000	\$ 100.000	\$ 350.000	\$ -	\$ 55.000	\$ -	\$ -	\$ 95.839
Remanente Julio 2019	\$ 10.605.000	\$ 2.100.000	\$ 7.350.000	\$ -	\$ 1.155.000	\$ -	\$ -	\$ 2.012.613
<i>Menos</i>								
Socio Francisco Ponce								
Retiros del ejercicio \$ 18.000.000	-\$ 3.255.000	-\$ 2.100.000	-\$ 3.780.002		-\$ 1.155.000			-\$ 718.790
Retiros imputados -\$ 10.605.000	-\$ 3.780.002		-\$ 3.569.998					-\$ 1.293.823
Retiros Provisorios \$ 7.395.000	-\$ 3.569.998							
Remanente depurado a Julio 2019	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Más: Reajuste julio a octubre VIPC 4,2%	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Remanente octubre 2019	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<i>Menos</i>								
Socio David Ponce								
Retiros del ejercicio \$ 20.000.000	\$ -							
Retiros imputados \$ -	\$ -							
Retiros Provisorios \$ 20.000.000	\$ -							
Remanente depurado a Diciembre 2019	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<i>Más</i>								0,369863
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio al 31.12.2019	\$ 7.777.355	\$ 7.777.355						
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada Artículo 31.5 LIR	\$ 7.000.000		\$ 7.000.000					
Mayor valor venta acciones, artículo 107	\$ 1.650.000				\$ 1.650.000			\$ 870.750
Crédito por IDPC, determinado por RLJ al 31.12.2019								\$ 591.781
Crédito por dividendos provenientes empresa 14 B)								
Remanente a diciembre 2019		\$ 7.777.355	\$ 7.000.000	\$ -	\$ 1.650.000	\$ -	\$ -	\$ 1.462.531
<i>Menos</i>								
Retiro provisorio Socio Francisco Ponce, reajustado 1,049	-\$ 7.757.355	-\$ 7.757.355	\$ -		\$ -			-\$ 1.462.531
Retiro provisorio Socio David Ponce, reajustado 1,038	-\$ 8.670.000	-\$ 20.000	-\$ 7.000.000		-\$ 1.650.000			\$ -
Remanente ejercicio siguiente	\$ 0	\$ 0	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Retiros en Exceso no imputados a ningún registro								
David Ponce								
Retiro provisorio actualizado \$ 20.760.000	\$ 20.760.000							
Retiros imputados -\$ 8.670.000	-\$ 8.670.000							
Retiros no imputados \$ 12.090.000	\$ 12.090.000							

IV. Determinación del CPT

Total de Activos	\$	89.500.000
<u>Menos Valores INTO</u>		
Cuenta Particular	-\$	38.000.000
<u>Menos Pasivos Exigibles</u>		
Depreciación Acumulada Tributaria	-\$	30.000.000
Obligaciones Financieras	-\$	13.700.000
Proveedores	-\$	3.700.000
Capital Propio Tributario al 31.12.2019	\$	4.100.000

V. Determinación del RAI

Capital Propio Tributario al 31.12.2019	\$	4.100.000
+ Retiro provisorio Socio Francisco Ponce, reajustado VIPC 1,049%	\$	7.757.355
+ Retiro provisorio Socio David Ponce, reajustado VIPC 1,038%	\$	20.760.000
- Saldo final del registro REX	\$	-
- Capital efectivamente pagado, reajustados	-\$	24.840.000
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio al 31.12.2019	\$	7.777.355

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 3

La sociedad El Picaflor Ltda., voluntariamente decide acogerse al régimen parcialmente integrado, cuya tributación de los socios se efectúa en base a retiros.

Si bien, el régimen parcialmente integrado incorpora el registro RAI, que se calculó en base al capital propio tributario de la empresa al término del ejercicio comercial 2019.

El capital propio tributario, fue determinado de acuerdo al balance presentado por la sociedad al 31.12.2019, donde al total de activos se le dedujo los valores INTOS indicado en la fórmula y los pasivos exigibles, resultando el capital real de la empresa, lo que asciende a \$4.100.000.

Al saldo positivo del CPT determinado, se incorporaron los retiros provisorios que no fueron imputados en el mes de julio y en el mes de octubre, y deduciendo el capital efectivamente pagado lo que correspondía a un 60% del total del capital, y en el caso que hubiera existido saldo positivo en el registro REX, también se debe deducir de dicha base. El saldo RAI determinado al 31.12.2019 de la forma indicada asciende a \$7.777.355, se incorporó al registro RAI al término del ejercicio.

Bajo esta situación, las imputaciones de retiros se realizaron en la oportunidad y orden cronológico en que se efectúen. La situación tributaria de los retiros efectivos a diciembre de 2019, es la siguiente:

VI. Determinación de la situación tributaria de los retiros efectivos a diciembre 2019

Socio Francisco Ponce (IGC)		
Retiros afectos a IGC imputados a RAI $((\$2.100.000 * 1,049) + (\$7.757.355 * 1,038))$	\$	10.255.034
Retiros afectos a IGC imputados a DDAN con derecho a crédito $(\$3.780.002 * 1,049)$	\$	3.965.222
Retiros afectos a IGC imputados a DDAN sin derecho a crédito $(\$3.569.998 * 1,049)$	\$	3.744.928
Retiros exentos de IGC imputados a REX $(\$1.155.000 * 1,049)$	\$	1.211.595
Total Retiros Imputados	\$	19.176.779
Crédito por IDPC con restitución $((\$718.790 + \$1.293.823) * 1,049) + \$1.462.531)$	\$	3.573.762
Socio David Ponce (IGC)		
Retiros afectos a IGC imputados a RAI	\$	20.000
Retiros afectos a IGC imputados a DDAN	\$	7.000.000
Retiros exentos de IGC imputados a REX	\$	1.650.000
Retiros no imputados de ningún registro $(\$20.000.000 * 1,038) - \$8.670.000)$	\$	12.090.000
Total Retiros Imputados	\$	20.760.000

VII. Tributación de los propietarios

Bajo el supuesto que los propietarios sólo perciben rentas por los retiros efectuados por la sociedad limitada, se ejemplificó el cálculo de determinación del IGC para ambos socios.

La base imponible del impuesto global complementario, está compuesta por los retiros afectos imputados de los registros RAI, DDAN y aquellos retiros no imputados a ningún registro.

Determinación Global Complementario

Sr. Francisco Ponce

Retiros Afectos a IGC	\$	17.965.184
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2018)	\$	17.965.184
Factor 0,08	\$	1.437.215
(-) Rebaja	-\$	964.301
IGC Determinado	\$	472.914
Crédito por IDPC sujeto a restitución	\$	2.322.945

Sr. David Ponce

Retiros Afectos a IGC	\$	19.110.000
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2018)	\$	19.110.000
Factor 0,08	\$	1.528.800
(-) Rebaja	-\$	964.301
IGC Determinado	\$	564.499

CASO PRÁCTICO N° 4: Control de rentas empresariales y retiros de una sociedad de responsabilidad limitada acogida al régimen de Renta Atribuida - Año tributario 2018

Antecedentes:

- a. La empresa Aliaga & Barbosa de Responsabilidad Limitada, contribuyente del impuesto de primera categoría que declara su renta efectiva según contabilidad completa, acogida al régimen de renta atribuida, inició actividades con fecha 03 de marzo de 2016, con ello, proporciona los antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios.
- b. De acuerdo a lo estipulado en el contrato social y comunicación efectuada al Servicio de Impuestos Internos, las utilidades serán atribuidas conforme a lo siguiente:
 - Socio 1: Luis Barbosa, contribuyente de ICG, dueño de un 30%.
 - Socio 2: Araceli Aliaga, contribuyente de ICG, dueña de 70%.
- c. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los socios aportaron el capital conforme al siguiente detalle:
 - Socio 1: Luis Barbosa, aportó \$9.000.000
 - Socio 2: Araceli Aliaga, aportó \$21.000.000
- d. La empresa determinó un resultado financiero al 31.12.2017 de \$48.500.000
- e. Dentro de las cuentas de ganancias, existe contabilizado las siguientes rentas:
 - Dividendo percibido desde la sociedad El Manzano S.A, acogida al régimen parcialmente integrado, por \$23.000.000, que tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución por un monto de \$7.263.147 (tasa de 24% sin obligación de restitución).
 - Dividendo percibido desde la sociedad Boston S.A., acogida al régimen parcialmente integrado, por 14.800.000, el cual tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución por un monto de \$5.065.759 (tasa de 25,5% sujeto a la obligación de restitución).
 - Registra un mayor valor de \$2.800.000 obtenido por venta de acciones de sociedad anónima abierta con cotización bursátil.
- f. Dentro de las cuentas de pérdidas, existen contabilizado los siguientes gastos:
 - Multas pagadas al fisco, reajustadas VIPC 2,8% por \$57.000

- Impuesto a la renta no provisionado A.T.2017 por un monto de \$450.000
 - Gastos pagados no documentados, reajustados \$900.000
 - Depreciación de activo fijo contabilizada es de \$2.698.500, según el método de depreciación lineal. La empresa utiliza el método de depreciación acelerada para efectos de calcular la RLI, lo que asciende a \$8.995.000. (Valor del activo actualizado \$24.736.250, vida útil 10 años).
- g. De acuerdo a los registros contables los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio 2017, a valor histórico, fueron los siguientes:
- Socio Luis Barbosa, retiró \$7.000.000, (14 de mayo)
 - Socio Araceli Aliaga, retiró \$12.000.000, (25 de agosto)
- h. Remanentes de saldos al 01.01.2017, son los siguientes:
- Registra un saldo FUT bruto por un monto de \$25.000.000 con derecho a crédito con tasa de 24%, generados por la renta líquida imponible determinada al 31.12.2016. Este saldo incluye el impuesto a la renta de \$450.000, dichas cantidades representan un saldo inicial para el registro STUT y SAC según corresponda.
 - Registra un saldo FUF por \$4.997.222, proveniente de la diferencia de la depreciación acelerada por sobre la normal correspondiente al año comercial 2016, la cual no tuvo imputaciones. Dicho monto forma parte del saldo inicial del registro DDAN. Valor de adquisición del activo actualizado \$25.700.000, vida útil 10 años.
 - Registra un saldo REX por \$3.670.000, provenientes del registro FUNT generado por la venta de acciones con cotización bursátil, acogidas al artículo 107 LIR, dichos montos forman parte de los ingresos no constitutivos de renta del registro REX.
 - Registra un saldo FUR, por la adquisición de derechos sociales de Aliaga & Barbosa efectuada por el socio Luis Barbosa con retiros que percibió de la sociedad Boston S.A, por un monto de \$2.900.000 con tasa de 24%, con fecha 1 de noviembre de 2016.
- i. La sociedad se acoge al beneficio que establece la letra C) del artículo 14 ter LIR, a través de la declaración jurada 1923, siempre que resulte RLI positiva.

k. La variación del IPC del periodo es la siguiente (supuestos):

Marzo – diciembre 2016	2,8%
Enero – abril 2017	2,3%
Abril – diciembre 2017	4,2%
Mayo – diciembre	4,0%
Agosto – diciembre	3,0%
Septiembre – diciembre 2017	2,8%
Anual 2017	5,0%

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 4***I. Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2017***

Resultado según balance	\$	48.500.000
<u>Agregados</u>		
Multas pagadas al fisco, reajustada	\$	57.000
Pago impuesto renta A.T.2017, reajustado	\$	450.000
Gastos pagados no documentados, reajustados	\$	900.000
Depreciación lineal de activos fijos (financiera)	\$	2.698.500
<u>Deducciones</u>		
Depreciación acelerada de activo fijo	-\$	8.995.000
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B)	-\$	23.000.000
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	14.800.000
Mayor valor por venta de acciones de una S.A con cotización bursátil	-\$	2.800.000
Gastos pagados no documentados, reajustados	-\$	900.000
RLI al 31.12.2017, antes de ajuste del N° 5, del art.33 LIR	\$	2.110.500
<u>Reposición Art.33 N° 5 LIR</u>		
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B)	\$	23.000.000
Incremento por crédito IDPC con tasa de 24% (\$23.000.000 * 0,315789)	\$	7.263.147
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	\$	14.800.000
Incremento por crédito IDPC con tasa de 25,5% (\$14.800.000 * 0,342281)	\$	5.065.759
RLI Determinada al 31.12.2017	\$	52.239.406

II. Beneficio de la letra C) del artículo 14 ter de la LIR

RLI Determinada al 31.12.2017	\$	52.239.406
Retiro socio Barbosa, actualizado VIPC 4%	-\$	7.280.000
Retiro socio Aliaga, actualizado VIPC 3%	-\$	12.360.000
Renta Líquida Invertida	\$	32.599.406
Beneficio de ahorro e inversión (\$ 32.599.406 * 50%)	\$	16.299.703
RLI Determinada al 31.12.2017	\$	52.239.406
Beneficio de ahorro e inversión (\$ 32.599.406 * 50%)	-\$	16.299.703
RLI definitiva al 31.12.2017	\$	35.939.703

III. Tributación de la Sociedad

Impuesto de primera categoría determinado	\$	8.984.926
<u>Créditos por IDPC</u>		
Dividendo Sociedad El manzano (\$7.263.147 * 100%)	-\$	7.263.147
Dividendo Sociedad Boston (\$5.065.759 * 65%)	-\$	3.292.743
Gastos pagados no documentados, afecto al artículo 21 LIR (\$900.000*40%)	\$	360.000
Devolución a solicitar	-\$	1.210.964

IV. Control de rentas empresariales

DETALLE	CONTROL	RAP	DDAN	REX			SAC		STUT
				Rentas Exentas	Ingresos no constitutivos de renta		Acumulados hasta 31.12.2016		
					INR	Trib. Cumplida	Sin d/devolución	Con d/devolución	
Remanente anterior 01.01.2017	\$ 8.667.222		\$ 4.997.222		\$ 3.670.000			\$ 7.752.620	\$ 25.000.000
Reajuste anual 5%	\$ 433.361		\$ 249.861		\$ 183.500			\$ 387.631	\$ 1.250.000
Remanente al 31.12.2017	\$ 9.100.583	\$ -	\$ 5.247.083		\$ 3.853.500			\$ 8.140.251	\$ 26.250.000
<i>Más</i>									
RLI definitiva al 31.12.2017	\$ 35.939.703	\$ 35.939.703							
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada	\$ 6.296.500		\$ 6.296.500						
Mayor valor en venta acciones art.107	\$ 2.800.000				\$ 2.800.000				
<i>Menos</i>									
Pago Impuesto Renta \$ 450.000	\$ -								
Reajuste ene-abril 2,3% \$ 10.350									
Reajuste abril-dic 4,2% \$ 19.335									
Impuesto a la renta reajustado \$ 479.685									-\$ 479.685
Pago de multas fiscales, reajustadas 2,8%	-\$ 57.000	-\$ 57.000							
Remanente depurado al 31.12.2017	\$ 54.079.786	\$ 35.882.703	\$ 11.543.583		\$ 6.653.500			\$ 8.140.251	\$ 25.770.315
<i>Menos Retiros</i>									
Socio Luis Barbosa \$ 7.280.000 37,07%	-\$ 7.280.000	-\$ 7.280.000							
Socio Araceli Aliaga \$ 12.360.000 62,93%	-\$ 12.360.000	-\$ 12.360.000							
Total retiros \$ 19.640.000 100%									
Remanente ejercicio siguiente	\$ 34.439.786	\$ 16.242.703	\$ 11.543.583		\$ 6.653.500			\$ 8.140.251	\$ 25.770.315

V. Determinación del Fondo de utilidades reinvertidas

Detalle	Control	Rentas afectas a IGC	INR	Crédito por IDPC	Incremento por IDCP
Remanente anterior Socio Barbosa	\$ 2.900.000	\$ 2.900.000	\$ -	\$ 915.788	\$ 915.788
Reajuste anual 5%	\$ 145.000	\$ 145.000	\$ -	\$ 45.789	\$ 45.789
Remanentes al 31.12.2017	\$ 3.045.000	\$ 3.045.000	\$ -	\$ 961.578	\$ 961.578

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 4

Para la determinación de la renta líquida se debe tener en consideración los artículos del 29 al 33 de la LIR, lo que justifica los agregados y deducciones al resultado financiero antes de que se grave con los impuestos la LIR.

De acuerdo a la modificación del artículo 33 N° 5, introducida por la Ley 20.780 de reforma tributaria, los dividendos percibidos deberán formar parte de la renta líquida debidamente incrementado por el crédito por IDPC, por ser rentas afectas a los impuestos finales.

A partir del 1° de enero de 2017, el artículo 14 ter letra C), establece un incentivo al ahorro para medianas empresas, respecto a eso, la sociedad cumple con los requisitos establecidos en dicho artículo, por ende, se determinó en base a la RLI de \$52.239.406, donde se deducen los retiros actualizados efectuados por los socios, determinando así la renta líquida invertida en la empresa, lo que permite imputar de esta un 50%, por un monto de \$16.299.703, llegando a la base imponible del IDPC por un monto de \$35.939.703.

La tributación de la sociedad es de acuerdo al impuesto de primera categoría determinado a lo anteriormente mencionado, para los créditos por los dividendos percibidos de la sociedad acogida al régimen parcialmente integrado se debe tener en consideración que se trata de un crédito castigado por utilidades percibidas provenientes de sociedades acogidas al régimen parcialmente integrado. Como se percibe un dividendo por utilidades generadas con anterioridad al 01 de enero de 2017, se puede deducir el 100% del crédito por IDPC.

El control de rentas empresariales se define el 31 de diciembre de cada año en el régimen de renta atribuida, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 letra A) N° 3 letra a) de la LIR, la Renta Líquida del ejercicio se atribuirá de acuerdo a la proporción en que se distribuyan las utilidades de la sociedad, por ende, al socio Barbosa se le atribuye el 30% y al socio Aliaga se le atribuye el 70% de la RLI, la cual tiene derecho al 100% del crédito por IDPC en la misma proporción. La atribución de rentas se presenta a continuación:

Determinación de rentas atribuidas afectas IGC, correspondiente a los socios

RLI definitiva al 31.12.2017	\$ 35.939.703
Socio Luis Barbosa	
Renta atribuida socio Luis Barbosa (\$35.939.703 * 30%)	\$ 10.781.911
Crédito por IDPC Socio Luis Barbosa (\$10.781.911 * 25%)	\$ 2.695.478
Socio Araceli Aliaga	
Renta atribuida socio Araceli Aliaga (\$35.939.703 * 70%)	\$ 25.157.792
Crédito por IDPC Socio Araceli Aliaga (\$25.157.792 * 25%)	\$ 6.289.448

De acuerdo a los retiros que realizaron los socios durante el ejercicio, el socio Barbosa retiró \$7.000.000, y el socio Aliaga \$12.000.000, los que se imputaron a los registros debidamente actualizados, y se presentan a continuación:

Determinación de la situación tributaria de retiros efectivos

Socio Luis Barbosa	
Retiro no constitutivo de renta imputados del registro RAP	\$ 7.280.000
Socio Araceli Aliaga	
Retiro no constitutivo de renta imputados del registro RAP	\$ 12.360.000

Cabe señalar que el saldo de los registros DDAN, REX, SAC y STUT, será el saldo inicial disponible para el siguiente ejercicio.

En cuanto al registro FUR, se debe mantener en este registro la individualización de la persona que realizó la reinversión, y sólo tributarán con el impuesto global complementario cuando se enajenen los derechos sociales.

Considerando que los socios no tienen otros ingresos, se presenta la siguiente tributación:

Determinación Global Complementario

Socio Luis Barbosa

Renta atribuida	\$	10.781.911
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2018)	\$	10.781.911
Factor 0,04	\$	431.276
(-) Rebaja	-\$	299.266
IGC Determinado	\$	132.011
Crédito por IDPC por renta atribuida	-\$	2.695.478
Solicitud a Devolución	\$	2.563.467

Socio Araceli Aliaga

Renta atribuida	\$	25.157.792
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2018)	\$	25.157.792
Factor 0,08	\$	2.012.623
(-) Rebaja	-\$	964.301
IGC Determinado	\$	1.048.322
Crédito por IDPC por renta atribuida	-\$	6.289.448
Solicitud a Devolución	\$	5.241.126

CASO PRÁCTICO N° 5: Continuación del control de rentas empresariales y retiros de la sociedad de responsabilidad limitada acogida al régimen de Renta Atribuida - Año tributario 2019

Antecedentes:

Continuando con la tributación de la sociedad Aliaga & Barbosa de responsabilidad limitada, acogida al régimen de renta atribuida, que inició actividades con fecha 03 de marzo de 2016, Se proporcionan los siguientes antecedentes para efectuar su tributación correspondiente al año tributario 2019:

- a. Resultado financiero (pérdida tributaria) al 31.12.2018 de -\$55.400.000
- b. Dentro de las cuentas de ganancias, existe contabilizado las siguientes rentas:
 - Dividendo percibido desde la sociedad El Manzano S.A, acogida al régimen parcialmente integrado, por \$21.700.000, que tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución y sujeto a la obligación de restitución con tasa del 27%.
 - Dividendo percibido desde la sociedad Boston S.A., acogida al régimen parcialmente integrado, por \$16.800.000, el cual tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución y sujeto a la obligación de restitución (tasa de IDPC vigente para el AC 2018 es de 27%).
- c. En la cuenta de pérdida existen contabilizados los siguientes gastos:
 - En la cuenta gastos generales se encuentran registrados pagos efectuados por un crédito a nombre del socio Luis Barbosa por \$2.700.000.
 - Gastos de arriendo del próximo año por \$1.250.000
- d. De acuerdo a los registros contables los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio 2018, a valor histórico, fueron los siguientes:
 - Socio Luis Barbosa, retiró \$2.500.000, (23 de marzo)
 - Socio Araceli Aliaga, retiró \$3.000.000, (17 de septiembre)
- e. Remanentes de saldos al 01.01.2018, son los siguientes:
 - Registra un saldo RAP por un monto de \$16.242.703, provenientes del saldo no imputado de retiros a la RLI del año tributario 2018, de acuerdo al caso práctico N° 4.

- Registra un saldo DDAN por un monto de \$11.543.583, provenientes de la diferencia de la depreciación acelerada por sobre la normal correspondiente a los años 2016 y 2017, según el caso práctico N° 4
- Registra un saldo REX por \$6.653.500 provenientes del ejercicio anterior, rentas que corresponden a la venta de acciones con cotización bursátil, acogidas al artículo 107 LIR, dichos montos forman parte de los ingresos no constitutivos de renta.
- Registra un saldo SAC por un monto de \$8.140.251 y saldo STUT por \$25.770.315
- Registra un saldo FUR, con rentas afectas de \$3.045.000 con crédito e incremento por un monto de \$961.578, no se registran movimientos durante el año.

f. El capital aportado por los socios actualizado se presenta a continuación:

Capital aportado al inicio de actividades (03.03.2016)	\$30.000.000
Actualizado al 31.12.2016 VIPC 2,8%	\$30.840.000
Actualizado al 31.12.2017 VIPC 5,0%	\$32.382.000
Actualizado al 31.12.2018 VIPC 6,9%	\$34.616.358
Actualizado al 31.07.2019 VIPC 5,2%	\$36.416.408

g. La variación del IPC del periodo es la siguiente (supuestos):

- Marzo – diciembre 2016 2,8%
- Marzo – diciembre 2018 3,1%
- Septiembre – diciembre 2018 2,4%
- Anual 2017 5,0%
- Anual 2018 6,9%
- Anual 2019 5,2%

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 5***I. Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2018***

Resultado según balance	-\$	55.400.000
<u>Agregados</u>		
Pagos efectuados por crédito a nombre del socio Luis Barbosa	\$	2.700.000
Gastos de arriendo del próximo año	\$	1.250.000
Depreciación lineal de activos fijos	\$	2.884.696
Pago Impuesto a la Renta AT 2018	\$	8.984.926
<u>Deducciones</u>		
Depreciación acelerada de activo fijo	-\$	9.615.656
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	21.700.000
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	16.800.000
Pagos efectuados por crédito a nombre del socio Luis Barbosa (Ajuste Art. 21)	-\$	2.700.000
RLI al 31.12.2018, antes de ajuste del N° 5, del art.33 LIR	-\$	90.396.034

Reposición Art.33 N° 5 LIR

Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	\$	21.700.000
Incremento por crédito IDPC (\$21.700.000 * 0,369863)	\$	8.026.027
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	\$	16.800.000
Incremento por crédito IDPC (\$16.800.000 * 0,369863)	\$	6.213.698
RLI Determinada al 31.12.2018	-\$	37.656.309

II. Pérdida Tributaria absorbe totalmente los dividendos percibidos

Monto de la Pérdida Tributaria absorbida por los dividendos	-\$	90.396.034
Dividendo incrementado percibido sociedad 14 B)	\$	29.726.027
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	\$	23.013.698
Pérdida Tributaria imputable en el ejercicio siguiente	-\$	37.656.309

III. Determinación de PPUA

Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	\$	8.026.027
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	\$	6.213.698
Total PPUA determinado	\$	14.239.726

IV. Tributación de la Sociedad

Impuesto de primera categoría determinado	\$	-
PPUA dividendo, con derecho a devolución	\$	8.026.027
PPUA dividendo, con derecho a devolución	\$	6.213.698
Devolución a solicitar	\$	14.239.726

V. Control de renta empresariales

DETALLE	CONTROL	RAP	DDAN	REX			SAC		STUT
				Rentas Exentas	Ingresos no constitutivos de renta		Acumulados hasta 31.12.2016		
					INR	Trib. Cumplida	Con d/devolución 0,315877	Sin d/devolución 0,315877	
Remanente anterior 01.01.2018	\$ 34.439.786	\$ 16.242.703	\$ 11.543.583		\$ 6.653.500		\$ 8.140.251	\$ 25.770.315	
Reajuste anual 6,9%	\$ 2.376.345	\$ 1.120.747	\$ 796.507		\$ 459.092		\$ 561.677	\$ 1.778.152	
Remanente al 31.12.2018	\$ 36.816.131	\$ 17.363.449	\$ 12.340.090		\$ 7.112.592		\$ 8.701.928	\$ 27.548.467	
<i>Más</i>									
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada	\$ 6.730.960		\$ 6.730.960						
<i>Menos</i>									
Pago Impuesto a la Renta AT 2018	-\$ 8.984.926	-\$ 8.984.926							
Remanente depurado al 31.12.2018	\$ 34.562.166	\$ 8.378.524	\$ 19.071.050		\$ 7.112.592		\$ 8.701.928	\$ 27.548.467	
<i>Menos Retiros</i>									
Socio Luis Barbosa	\$ 2.577.500	45,45%	-\$ 2.577.500	-\$ 2.577.500					
Socio Araceli Aliaga	\$ 3.093.000	54,55%	-\$ 3.093.000	-\$ 3.093.000					
Total de retiros	\$ 5.670.500	100,00%							
Remanente ejercicio siguiente	\$ 28.891.666	\$ 2.708.024	\$ 19.071.050		\$ 7.112.592		\$ 8.701.928	\$ 27.548.467	

VI. Determinación del Fondo de Utilidades Reinvertidas

Detalle	Control	Rentas afectas a IGC	INR	Crédito por IDPC	Incremento por IDPC
Remanente anterior Socio Barbosa	\$ 3.045.000	\$ 3.045.000		\$ 961.578	\$ 961.578
Reajuste anual 6,9%	\$ 210.105	\$ 210.105	\$ -	\$ 66.349	\$ 66.349
Remanentes al 31.12.2018	\$ 3.255.105	\$ 3.255.105	\$ -	\$ 1.027.926	\$ 1.027.926

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 5

Para la determinación de la renta líquida se debe tener en consideración los artículos del 29 al 33 de la LIR, lo que justifica los agregados y deducciones al resultado financiero antes de que se grave con los impuestos la LIR.

De acuerdo a la modificación del artículo 33 N° 5, introducida por la Ley 20.780 de reforma tributaria, los dividendos percibidos deberán formar parte de la renta líquida debidamente incrementado por el crédito por IDPC, por ser rentas afectas a los impuestos finales.

Como la renta líquida del ejercicio fue una pérdida tributaria, no se puede utilizar el beneficio establecido en el artículo 14 ter letra C). La pérdida tributaria resultante absorbe las utilidades percibidas por la sociedad en su totalidad, generando una pérdida de arrastre para el año tributario 2020. Por otra parte, la pérdida genera pagos provisionales por utilidades absorbidas, respecto a estos, se debe hacer mención que provienen de una sociedad acogida al régimen parcialmente integrado, pero en este caso no existe la obligación de restituir el 35% como débito fiscal como en el periodo anterior, es decir, la sociedad podrá recuperar todo el impuesto de primera categoría absorbido por la pérdida como pago provisional por utilidades absorbidas.

De acuerdo a los retiros que realizaron los socios durante el ejercicio, el socio Barbosa retiró \$2.500.000, y el socio Aliaga \$3.000.000, los que se imputaron a los registros debidamente actualizados, y se presentan a continuación:

Determinación de la situación tributaria de retiros

Socio Luis Barbosa

Retiros no constitutivos de renta imputados del registro RAP	\$ 2.577.500
Total retiros	\$ 2.577.500

Socio Araceli Aliaga

Retiros no constitutivos de renta imputados del registro RAP	\$ 3.093.000
Total retiros	\$ 3.093.000

Finalmente, los saldos disponibles en cada uno de los registros formarán parte del saldo inicial del siguiente periodo.

CASO PRÁCTICO N° 6: Control de rentas empresariales y retiros de una sociedad Anónima sujeta al régimen parcialmente integrado - Año tributario 2018

Antecedentes:

- a. La Sociedad “Mendoza y Pérez S.A.”, contribuyente del impuesto de primera categoría que declara su renta efectiva según contabilidad completa, acogida al régimen parcialmente integrado, inició actividades con fecha 05 de enero de 2015, con ello, proporciona los antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios.
- b. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los accionistas aportaron el capital conforme al siguiente detalle:

Accionista	Capital aportado Actualizado 31.12.2015	Capital Actualizado al 31.12.2016 VIPC 4%	Capital Actualizado al 31.12.2017 VIPC 6,2%
Mario Pereira	\$7.692.308	8.000.000	\$8.496.000
Víctor Jara	\$12.307.692	12.800.000	\$13.593.600
Totales	\$20.000.000	\$20.800.000	\$22.089.600

- El Accionista Mario Pereira, suscribió 9.615 acciones a \$800 c/u, cancelando el 50% de ellas a la fecha de inicio de actividades.
- El accionista Víctor Jara, suscribió 15.385 acciones a \$800 c/u, cancelando el 50% de ellas a la fecha de inicio de actividades.
- Al 31.12.2016, se encuentra sólo el 50% del capital efectivamente pagado y actualizado, por \$10.400.00.
- Al 31.12.2017, se encuentra el 100% del capital efectivamente pagado y actualizado, por \$22.089.600
- c. De acuerdo a los registros contables en el mes de abril, la sociedad anónima distribuyó los siguientes dividendos:
 - Accionista Mario Pereira \$16.000.000 (30 de abril)
 - Accionista Víctor Jara \$18.000.000 (30 de abril)

- d. La empresa determinó un resultado financiero al 31.12.2017 de -\$13.600.000
- e. El Capital Propio Tributario determinado al 31.12.2017 es de \$28.000.000.
- f. Dentro de las cuentas de ganancias, existe contabilizado las siguientes rentas al 31.12.2017:
- Dividendo percibido desde la sociedad El Peral S.A, acogida al régimen parcialmente integrado, por \$2.600.000, que tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución por \$691.137. Dividendo imputado a utilidades generadas con anterioridad al 31.12.2016, tasa de impuesto 21% (TEF 0,265822).
 - Dividendo percibido desde la sociedad El Caribe S.A., acogida al régimen parcialmente integrado, por \$1.500.000, el cual tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución y sujeto a la obligación de restitución por \$513422. Tasa de IDPC vigente para el AC 2017 es de 25,5%.
 - Registra un mayor valor de \$800.000 obtenido por venta de acciones acogidas al artículo 107 LIR.
- g. Dentro de las cuentas de pérdidas, existen contabilizado los siguientes gastos al 31.12.2017:
- Multas pagadas al fisco en mes de febrero, reajustadas VIPC 2,8% por \$46.500
 - Se encuentra contabilizado el gasto por impuesto a la renta pagado en abril de 2017 por \$1.104.000.
 - La cuenta costo de venta, registra el costo de las acciones acogidas al artículo 107 de la LIR por un monto de \$180.000.
 - Depreciación de activo fijo contabilizada es de \$1.200.000, según el método de depreciación lineal. La empresa utiliza el método de depreciación acelerada para efectos de calcular la RLI, lo que asciende a \$4.000.000. Ambas depreciaciones no han sido actualizadas por la VIPC anual. Nota: valor del activo \$12.000.000. Vida útil 10 años, adquirido el 05.01.2015.
- h. Remanentes de saldos al 01.01.2017, son los siguientes:
- Registra un saldo FUT por un monto de \$5.704.000 generado por la renta líquida imponible determinada al 31.12.2016. Este saldo incluye el impuesto a la renta de \$1.104.000.

- Registra un saldo de créditos con derecho a devolución por \$1.452.625, determinado sobre las utilidades netas obtenidas en el año 2016.
 - Registra un saldo FUF por \$5.712.000, proveniente de la diferencia de la depreciación acelerada por sobre la normal correspondiente al año comercial 2016, la cual no tuvo imputaciones. Dicho monto forma parte del saldo inicial del registro DDAN.
 - Registra un saldo FUNT por \$1.100.000, compuesto por \$600.000 generado por la venta de acciones con cotización bursátil, acogidas al artículo 107 LIR, dicho montos forman parte de los ingresos no constitutivos de renta del registro REX, y por \$500.000 correspondiente a rentas que se afectaron con el ISFUT por utilidades acumuladas al 31.12.2015.
 - El capital propio tributario determinado al 31.12.2016, por \$18.700.000. (Utilizado para el cálculo del RAI al 01.01.2017)
- i. La Sociedad se acoge al beneficio que establece la letra C) del artículo 14 ter LIR, a través de la declaración jurada 1926, siempre que resulte RLI positiva.
- j. La variación del IPC del periodo es la siguiente (supuestos):
- Anual 2016 4,0%
 - Enero a abril 2,0%
 - Febrero a diciembre 2,8%
 - Abril a diciembre 3,0%
 - Anual 2017 6,2%

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 6***I. Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2017***

Resultado según balance (Pérdida tributaria)	-\$	13.600.000
<u>Agregados</u>		
Multas pagadas al fisco, reajustada 2,8%	\$	46.500
Pago impuesto renta A.T.2017	\$	1.104.000
Depreciación Financiera de activos fijos, método lineal. Actualizada VIPC 6,2%	\$	1.274.400
Costo de acciones acogidas al artículo 107 LIR	\$	180.000
<u>Deducciones</u>		
Depreciación Tributaria de activos fijos, método acelerada. Actualizada VIPC 6,2%	-\$	4.248.000
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B)	-\$	2.600.000
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	1.500.000
Mayor valor por venta de acciones acogidas al artículo 107 LIR	-\$	800.000
Pérdida Tributaria al 31.12.2017	-\$	20.143.100

II. Imputación de la pérdida tributaria conforme al N° 3 del artículo 31 LIR

Monto de la Pérdida Tributaria al 31.12.2017	-\$	20.143.100
Dividendo percibido sociedad 14 B), con derecho a devolución	\$	2.600.000
Incremento por crédito por IDPC, Tasa 21% (\$2.600.000 * 0,265822)	\$	691.137
Dividendo percibido sociedad 14 B), con derecho a devolución, sujeto a restitución	\$	1.500.000
Incremento por crédito por IDPC Tasa 25,5% (\$1.500.000 * 0,342281)	\$	513.422
Pérdida Tributaria imputable en el ejercicio siguiente	-\$	14.838.541

III. Determinación del PPUA

PPUA por dividendo percibido Soc. 14 B), con derecho a devolución (\$3.291.137*21%)	\$	691.139
PPUA por dividendo percibido Soc. 14 B), con derecho a devolución (\$2.013.422 * 25,5%)	\$	513.422
Monto total del PPUA con derecho a devolución	\$	1.204.561

IV. Declaración Formulario 22 AT 2018

PPUA con derecho a devolución dividendo sociedad 14 B)	\$	691.139
PPUA con derecho a devolución dividendo sociedad 14 B)	\$	513.422
Devolución a solicitar	\$	1.204.561

V. Control de rentas empresariales de la Sociedad Anónima al 31.12.2017

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX			SAC		STUT
				Rentas exentas	Ingresos no constitutivos renta		A partir 01.01.2017	Hasta 31.12.2016	
					INR	ISFUT	Con restitución	Con D ^o a dev.	
							0,315789	0,315788	
Remanente anterior 01.01.2017	\$ 14.012.000	\$ 7.200.000	\$ 5.712.000		\$ 600.000	\$ 500.000		\$ 1.452.625	\$ 5.704.000
Reajuste Enero - abril 2%	\$ 280.240	\$ 144.000	\$ 114.240	\$ -	\$ 12.000	\$ 10.000	\$ -	\$ 29.052	\$ 114.080
Saldo inicial actualizado abril 2017	\$ 14.292.240	\$ 7.344.000	\$ 5.826.240	\$ -	\$ 612.000	\$ 510.000	\$ -	\$ 1.481.677	\$ 5.818.080
<u>Menos</u>									
IDPC pagado en abril 2017, reajustado VIPC 2%									-\$ 1.126.080
Remanente abril 2017	\$ 14.292.240	\$ 7.344.000	\$ 5.826.240	\$ -	\$ 612.000	\$ 510.000	\$ -	\$ 1.481.677	\$ 4.692.000
TEF (\$1.481.677/\$4.692.000)								0,315788	
<u>Menos</u>									
Accionista Mario Pereira (47,06%)	-\$ 3.456.086	-\$ 3.456.086						-\$ 697.277	-\$ 2.208.055
Dividendos del ejercicio	\$ 16.000.000	-\$ 2.741.829	-\$ 2.741.829						
Dividendos imputados	-\$ 6.725.928	-\$ 528.013			-\$ 288.007	-\$ 240.006			
Dividendos Provisorios	\$ 9.274.072								
Accionista Victor Jara (52,94%)	-\$ 3.887.914	-\$ 3.887.914						-\$ 784.400	-\$ 2.483.945
Dividendos del ejercicio	\$ 18.000.000	-\$ 3.084.411	-\$ 3.084.411						
Dividendos imputados	-\$ 7.566.312	-\$ 593.987			-\$ 323.993	-\$ 269.994			
Dividendos Provisorios	\$ 10.433.688								
Remanente depurado abril 2017	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Más: reajuste abril a diciembre VIPC 3%	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<u>Más</u>									
RAI determinado al 31.12.2017	\$ 26.209.993	\$ 26.209.993							
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada Artículo 31.5 LIR	\$ 2.973.600		\$ 2.973.600						
Mayor valor venta de acciones artículo 107 LIR	\$ 620.000				\$ 620.000				
<u>Menos</u>									
Dividendo provisorio accs. Mario P., reajustado 1,03	-\$ 9.552.294	-\$ 9.552.294							
Dividendo provisorio accs. Victor J., reajustado 1,03	-\$ 10.746.699	-\$ 10.746.699							
Remanente ejercicio siguiente	\$ 9.504.600	\$ 5.911.000	\$ 2.973.600	\$ -	\$ 620.000	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

VI. Determinación del RAI***Determinación del RAI 01.01.2017***

Capital Propio Tributario positivo al 31.12.2016	\$	18.700.000
Saldo FUT al 31.12.2016	-\$	5.704.000
Saldo registro FUNT	-\$	1.100.000
Capital efectivamente pagado al 31.12.2016 y actualizado	-\$	10.400.000
Saldo FUT al 31.12.2016	\$	5.704.000
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio	\$	7.200.000

Determinación del RAI 31.12.2017

Capital Propio Tributario al 31.12.2017	\$	28.000.000
Dividendo provisorio accionista Mario P., reajustado VIPC 1,03%	\$	9.552.294
Dividendo provisorio accionista Víctor P., reajustado VIPC 1,03%	\$	10.746.699
Saldo final del registro REX	\$	-
Capital efectivamente pagado al 31.12.2017 y actualizado	-\$	22.089.000
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio	\$	26.209.993

VII. Situación tributaria de dividendos efectivos***Determinación de la situación tributaria de los dividendos efectivos a diciembre 2017***

Accionista Mario Pereira (IGC)		
Dividendos afectos a IGC imputados a RAI, con derecho a crédito $((\$2.208.055) * 1,03)$	\$	2.274.297
Dividendos afectos a IGC imputados a RAI, sin derecho a crédito $((\$3.456.086 - \$2.208.055) * 1,03) + \$9552294)$	\$	10.837.766
Dividendos afectos a IGC imputados a DDAN $(\$2.741.829 * 1,03)$	\$	2.824.084
Dividendos exentos de IGC imputados a REX $((\$299.866 + \$249.889) * 1,03)$	\$	543.853
Crédito por IDPC sin restitución, C/ devolución $((\$1.481.677 * 47,06\%) * 1,03)$	\$	718.195
Accionista Víctor Jara (IA)		
Dividendos afectos a IGC imputados a RAI, con derecho a crédito $((\$2.483.945) * 1,03)$	\$	2.558.463
Dividendos afectos a IGC imputados a RAI, sin derecho a crédito $((\$3.887.914 - \$2.483.945) * 1,03) + \$10.746.699)$	\$	12.192.787
Dividendos afectos a IGC imputados a DDAN $(\$3.023.933 * 1,03)$	\$	3.176.943
Dividendos exentos de IGC imputados a REX $((\$323.993 + \$269.944) * 1,03)$	\$	611.807
Crédito por IDPC sin restitución $((\$1.481.677 * 52,94\%) * 1,03)$	\$	807.932

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 6

En esta primera parte del caso desarrollado de la Sociedad Anónima “Mendoza y Pérez”, se demostró el cálculo del control de rentas empresariales correspondiente al año comercial 2017, primer año acogido al régimen parcialmente integrado arrastrando saldos de rentas o cantidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016.

a. Declaración del formulario 22 A.T. 2018

Considerando los antecedentes presentados por la sociedad, se obtuvo un resultado negativo según balance de -\$13.600.000, el cual es ajustado conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR. En los agregados se registraron aquellos desembolsos que no son aceptados tributariamente y que en el balance se encuentran disminuyendo el resultado financiero, entre ellos, los gastos rechazados pagados durante el ejercicio comercial no afectos al artículo 21 LIR; la depreciación normal para ajustar el mayor gasto de depreciación acelerada que será deducido conforme al artículo 31 N° 5 LIR. En las deducciones se registraron aquellas cantidades que estén aumentando la renta líquida, sin embargo, no deben formar parte del resultado tributario, ya sea por estar exentas del IDPC o porque ya tributaron en la sociedad que los generó, entre ellos, los dividendos percibidos de acuerdo al artículo 33 N° 1 LIR y mayor valor generado por venta de acciones de acuerdo al artículo 107 de la LIR.

Al determinarse una pérdida tributaria al 31.12.2017, por un monto de \$20.143.100, no existe pago correspondiente a IDPC.

La pérdida tributaria determinada absorbió en su totalidad los dividendos percibidos incrementados, resultando una pérdida tributaria de arrastre de \$14.838.541, correspondiente a la parte no imputada por dividendos, la cual se considerará un gasto que podrá ser rebajado de la renta líquida en el ejercicio siguiente, conforme al artículo 31 N° 3 de la LIR.

El pago provisional por utilidades absorbidas, corresponde al crédito por IDPC que se pagó sobre la proporción el dividendo incrementado que fue absorbido por la pérdida tributaria, de lo cual podrá solicitar su devolución en un 100%, lo que asciende a un monto de \$1.204.561. No procede la restitución de dichos dividendos por ser una devolución.

b. Control de rentas empresariales

En el control de rentas empresariales, los saldos provenientes del ejercicio comercial 2016, constituyen un saldo inicial para ejercicio comercial 2017, los cuales fueron integrados al control de rentas empresariales.

El saldo RAI determinado para el primer ejercicio fue determinado deduciendo del CPT al 31.12.2016, el saldo FUT, FUNT y el capital pagado reajustado, e incorporando el saldo FUT, todos ellos son saldos al 31.12.2016. El efecto que produce la deducción y luego la incorporación del saldo FUT, es sólo de carácter informativo. Lo anterior dio como resultado del RAI inicial al 01.01.2017 de \$7.200.000. El saldo FUT por un monto de \$5.704.000 incluido el impuesto, fue controlado en el registro STUT, con el único objetivo de determinar la tasa de crédito a asignar a las distribuciones de dividendos, afectas a los IGC o IA que a él se imputen. Cabe señalar que, para efectos de calcular la tasa de crédito, se considera el STUT neto.

Los saldos iniciales fueron reajustados de enero a abril, momento en el cual se dedujo del STUT el IDPC pagado en abril de 2017. El saldo que resulte de dicha deducción, constituyó rentas disponibles para ser distribuidas en el mes de abril de 2017. Los dividendos no imputados a los saldos iniciales reajustados, quedaron como provisorios hasta el 31 de diciembre cuando ingresó el RAI calculado al término del ejercicio comercial. Estas últimas imputaciones, fueron distribuidas sin derecho a crédito por IDPC, debido a que el ejercicio comercial obtuvo una pérdida tributaria.

c. Tributación de los Socios

Bajo el supuesto que los propietarios sólo perciben rentas por los dividendos distribuidos por la Sociedad Anónima, se ejemplificó el cálculo de determinación del IGC para ambos accionistas.

La base imponible del impuesto global complementario, está compuesta por los dividendos afectos imputados de los registros RAI y DDAN.

Determinación Global Complementario

Sr. Mario Pereira

Dividendos afectos a IGC	\$	15.936.146
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2018)	\$	15.936.146
Factor 0,04	\$	637.446
(-) Rebaja	-\$	299.266
IGC Determinado	\$	338.180
Crédito por IDPC sin restitución	-\$	718.195
Devolución a solicitar	\$	380.015

Sr. Víctor Jara

Dividendos afectos a IGC	\$	17.928.194
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2018)	\$	17.928.194
Factor 0,08	\$	1.434.256
(-) Rebaja	-\$	964.301
IGC Determinado	\$	469.954
Crédito por IDPC sin restitución	-\$	807.932
Devolución a Solicitar	\$	337.978

CASO PRÁCTICO N° 7: Continuación del control de rentas empresariales y retiros de la Sociedad Anónima sujeta al régimen parcialmente integrado. Año tributario 2019

Continuando con la tributación de la sociedad “Mendoza & Pérez S.A.”, acogida al régimen parcialmente integrado, que inició actividades con fecha 05 de enero de 2015, se proporcionan los siguientes antecedentes al 31.12.2018 para efectuar su tributación correspondiente al año tributario 2019:

- a. De acuerdo a los auxiliares tributarios, la sociedad registra al 31.12.2017 una pérdida tributaria de arrastre, no imputada por los dividendos incrementados el año 2017, por un monto de \$14.838.541
- b. La empresa determinó un resultado financiero al 31.12.2018 de \$62.000.000
- c. Dentro de las cuentas de ganancias, existe contabilizado las siguientes rentas:
 - Dividendo percibido desde la sociedad “El Peral S.A”, acogida al régimen parcialmente integrado, por \$1.200.000, que tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución y sujeto a la obligación de restitución por \$443.836 (Tasa de IDPC vigente para AC 2018 es de 27%)
 - Dividendo percibido desde la sociedad “El Caribe S.A”., acogida al régimen parcialmente integrado, por \$700.000, el cual tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución y sujeto a la obligación de restitución por \$258.904 (tasa de IDPC vigente para el AC 2018 es de 27%).
 - Registra un mayor valor de \$300.000 obtenido por venta de acciones acogidas al artículo 107 LIR.
- d. Dentro de las cuentas de pérdidas, existen contabilizado los siguientes gastos:
 - Multas pagadas al fisco en el mes abril, reajustadas VIPC 2,8% por \$85.000
 - La cuenta costo de venta, registra el costo de las acciones acogidas al artículo 107 de la LIR por un monto de \$56.000.
 - Depreciación de activo fijo contabilizada es de \$1.200.000, según el método de depreciación lineal. La empresa utiliza el método de depreciación acelerada para efectos de calcular la RLI, lo cual equivale a valor cero, ya transcurrieron los 3 años correspondientes a la depreciación acelerada. La depreciación no ha sido

actualizada por la VIPC anual. Nota: valor del activo \$12.000.000, vida útil 10 años, adquirido el 05.01.2015.

Saldos de rentas y créditos acumulados al 31.12.2017, son los siguientes:

- **Saldo registro RAI**, por \$5.911.000, rentas afectas a impuesto no imputadas por los dividendos provisorios del año 2017.
 - **Saldo registro DDAN**, por \$2.973.600, correspondiente a la diferencia de la depreciación acelerada por sobre la normal.
 - **Saldo registro REX**, por \$620.000, correspondiente a ingresos no rentas generadas por un mayor valor en venta de acciones del artículo 107 LIR.
- e. El Capital Propio Tributario de la sociedad al 31.12.2018 es de \$34.000.000.
- f. El capital de los accionistas no ha sufrido modificaciones. Al 31.12.2018 es de \$23.326.618, reajustado por la VIC 5,6%. El 100% del capital se encuentra pagado.
- g. La Sociedad se acoge al beneficio que establece la letra C) del artículo 14 ter LIR, a través de la declaración jurada 1926, siempre que resulte RLI positiva.
- h. De acuerdo a los registros contables en el mes de septiembre, la sociedad anónima distribuyó los siguientes dividendos:
- Accionista Mario Pereira 23.000.000 (30 de Julio 2018)
 - Accionista Víctor Jara 16.000.000 (30 de septiembre 2018)
- i. La variación del IPC del periodo es la siguiente:
- Enero a Julio 2,0%
 - Julio a septiembre 3,0%
 - Abril a diciembre 2,8%
 - Julio a diciembre 3,2%
 - Septiembre a diciembre 4,0%
 - Anual 2018 5,6%.

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 7

I. Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2018

Resultado según balance al 31.12.2018	\$	62.000.000
<u>Agregados</u>		
Multas pagadas al fisco, actualizadas por la VIPC 2,8%	\$	85.000
Depreciación Financiera de activos fijos, método lineal. Actualizada VIPC 5,6%	\$	1.267.200
Costo de acciones acogidas al artículo 107 LIR	\$	56.000
<u>Deducciones</u>		
Ajuste pérdida tributaria de arrastre, reajustada VIPC 5,6%	-\$	15.669.499
Depreciación Tributaria de activos fijos, método acelerada. Actualizada VIPC 5,6%	\$	-
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	1.200.000
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	700.000
Mayor valor por venta de acciones acogidas al artículo 107 LIR	-\$	300.000
Renta Líquida Imponible Determinada	\$	45.538.701

II. Beneficio de la letra C) del artículo 14 ter de la LIR

RLI Determinada al 31.12.2018	\$	45.538.701
Dividendo Accionista Mario P., actualizado VIPC 3,2%	-\$	23.736.000
Dividendo Accionista Víctor P., actualizado VIPC 4%	-\$	16.640.000
Renta Líquida Invertida	\$	5.162.701
Beneficio de ahorro e inversión (\$ 5.162.701 * 50%)	\$	2.581.350
RLI Determinada al 31.12.2018	\$	45.538.701
Beneficio de ahorro e inversión (\$ 5.162.701 * 50%)	\$	2.581.350
RLI definitiva al 31.12.2018	\$	42.957.350

III. Tributación de la Sociedad

Impuesto de primera categoría determinado (\$42.957.350*27%)	\$	11.598.485
--	----	------------

VI. Control de inversiones Artículo 14 ter letra C

Remanente Ejercicio Anterior	\$	-
Deducción del Ejercicio	\$	2.581.350
Reverso por retiros afectas a IGC o IA	\$	-
Saldo por reversar	\$	2.581.350

VI. Control de rentas empresariales de la Sociedad Anónima al 31.12.2018

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX			SAC		STUT
				Rentas exentas	Ingresos no constitutivos de renta		A partir de 2017		
					INR	Tibut. Cumplida	Con restitución 0,369863	Sin restitución 0,369863	
Remanente anterior 01.01.2018	\$ 9.504.600	\$ 5.911.000	\$ 2.973.600		\$ 620.000				
Reajuste Enero a Julio VIPC 2%	\$ 190.092	\$ 118.220	\$ 59.472	\$ -	\$ 12.400	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Saldo inicial actualizado a Julio 2018	\$ 9.694.692	\$ 6.029.220	\$ 3.033.072	\$ -	\$ 632.400	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<u>Menos</u>									
Distribución Dividendo: Accionista Mario Pereira									
Dividendos del ejercicio \$ 23.000.000	-\$ 9.694.692	-\$ 6.029.220	-\$ 3.033.072	\$ -	-\$ 632.400				
Dividendos imputados -\$ 9.694.692									
Dividendos Provisorios \$ 13.305.308									
Remanente depurado julio 2018	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Más: Reajuste Julio a Sept. VIPC 3%									
Remanente Septiembre 2018	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<u>Menos</u>									
Distribución Dividendos: Accionista Victor Jara									
Dividendos del ejercicio \$ 16.000.000									
Dividendos imputados \$ -									
Dividendos Provisorios \$ 16.000.000									
Remanente depurado a diciembre 2018	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<u>Más</u>									
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio	\$ 41.044.460	\$ 41.044.460							
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada Artículo 31.5 LIR	\$ -		-\$ 1.267.200						
Mayor valor venta de acciones artículo 107 LIR	\$ 244.000				\$ 244.000				
Crédito por IDPC, determinado por la RLI al 31.12.2018							\$ 11.598.485		
Créditos por IDPC, por dividendos percibidos empresa 14 B)							\$ 702.140		
Remanente al 31 de diciembre de 2018	\$ 41.044.460	-\$ 1.267.200	\$ -	\$ 244.000	\$ -	\$ -	\$ 12.300.625	\$ -	\$ -
<u>Menos</u>									
Dividendo provisorio accs. Mario P., reajustado 1,032	-\$ 13.731.078	-\$ 13.731.078					-\$ 5.078.618		
Dividendo provisorio accs. Victor J., reajustado 1,04	-\$ 16.640.000	-\$ 16.640.000					-\$ 6.154.520		
Remanente ejercicio siguiente	\$ 10.917.382	\$ 10.673.382	\$ -	\$ -	\$ 244.000	\$ -	\$ 1.067.487	\$ -	\$ -

V. Determinación del RAI

Determinación del RAI al 31.12.2018

Capital Propio Tributario	\$	34.000.000
Dividendo provisorio accionista Mario P., reajustado VIPC Jul - dic 1,032%	\$	13.731.078
Dividendo provisorio accionista Víctor J., reajustado VIPC Sept - dic 1,04%	\$	16.640.000
Saldo final del registro REX	\$	-
Capital efectivamente pagado al 31.12.2018 y actualizado por VIPC.	-\$	23.326.618
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio	\$	41.044.460

VI. Situación tributaria de los dividendos efectivos

Determinación de la situación tributaria de los dividendos efectivos a diciembre 2018

Accionista Mario Pereira (IGC)

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI, con derecho a crédito	\$	13.731.078
Dividendos afectos a IGC imputados a RAI, sin derecho a crédito (\$6.029.220 * 1,032)	\$	6.222.155
Dividendos afectos a IGC imputados a DDAN (\$3.033.072 * 1,032)	\$	3.130.130
Dividendos exentos de IGC imputados a REX (\$632.400 * 1,032)	\$	652.637
Crédito por IDPC sujeto a restitución (\$13.731.078*0,369863)	\$	5.078.618

Accionista Víctor Jara (IA)

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI, con derecho a crédito	\$	16.640.000
Crédito por IDPC sujeto a restitución (\$6.154.520)	\$	6.154.520

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 7

En esta segunda parte del caso desarrollado de la Sociedad Anónima “Mendoza y Pérez”, se demostró el cálculo del control de rentas empresariales correspondiente al año comercial 2018, segundo año acogido al régimen parcialmente integrado arrastrando saldos de rentas o cantidades acumuladas al 31 de diciembre de 2017.

a. Tributación de la sociedad A.T. 2019

Considerando los antecedentes presentados por la sociedad, se obtuvo una utilidad según balance de \$62.000.000, el cual es ajustado conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR. En los agregados se registraron aquellos desembolsos que no son aceptados tributariamente y que en el balance se encuentran disminuyendo el resultado financiero, entre ellos, los gastos rechazados pagados durante el ejercicio comercial no afectos al artículo 21 LIR; la depreciación normal, conforme al artículo 31 N° 5 LIR. En las deducciones se registraron aquellas cantidades que estén aumentando la renta líquida, sin embargo, no deben formar parte del resultado tributario, ya sea por estar exentas del IDPC o porque ya tributaron en la sociedad que los generó, entre ellos, los dividendos percibidos de acuerdo al artículo 33 N° 1 LIR y mayor valor generado por venta de acciones de acuerdo al artículo 107 de la LIR.

La sociedad se acogió al beneficio del artículo 14 ter letra A), a través de la declaración jurada 1926. Tras la deducción del beneficio se determinó una RLI de \$ 42.957.350, y un IDPC determinado sobre esa base, por \$11.598.485.

b. Control de rentas empresariales al 31.12.2018

En el control de rentas empresariales, los saldos provenientes del ejercicio comercial 2017, constituyen un saldo inicial para ejercicio comercial 2018, los cuales fueron integrados al control de rentas empresariales.

A los saldos iniciales fueron reajustados por la VIPC entre enero y julio, tasa del 2%, en ese mes se distribuye dividendos al accionista Mario Pereira por \$ 23.000.000, imputando todas las rentas acumuladas existentes a esa fecha, quedando un saldo como retiros provisorios a la espera de nuevas cantidades para ser distribuidas. Los dividendos imputados en julio, fueron

distribuidos sin derecho a crédito, debido a que a la fecha no mantienen saldos de créditos acumulados en el registro SAC. En el mes de septiembre se le distribuyen dividendos al accionista Víctor Jara, sin embargo, a tal fecha no existen rentas acumuladas en los registros para ser imputadas, quedando en su totalidad como dividendos provisorios.

Al 31 de diciembre se ingresó al registro RAI, las rentas afectas a impuesto, a las cuales fueron imputados los dividendos provisorios en el mismo orden que se efectuaron, reajustados por la VIPC correspondiente al mes que se realizó la distribución, con derecho a crédito por IDPC que mantenía el registro SAC al 31 de diciembre, generados por la RLI determinada al 31.12.2018.

c. Tributación de los propietarios

Bajo el supuesto que los propietarios sólo perciben rentas por los dividendos distribuidos por la Sociedad Anónima, se ejemplificó el cálculo de determinación del IGC para ambos accionistas.

La base imponible del impuesto global complementario, está compuesta por los dividendos afectos imputados de los registros RAI y DDAN.

Determinación Global Complementario

Sr. Mario Pereira

Dividendos afectos a IGC	\$ 23.083.363
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2019)	\$ 23.083.363
Factor 0,08	\$ 1.846.669
(-) Rebaja	-\$ 963.301
IGC Determinado	\$ 2.809.970
Crédito por IDPC sujeto a restitución (\$5.078.618*65%)	-\$ 3.301.101
Devolución a solicitar	\$ 491.131

Sr. Víctor Jara

Dividendos afectos a IGC	\$ 16.640.000
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2019)	\$ 16.640.000
Factor 0,08	\$ 1.331.200
(-) Rebaja	-\$ 963.301
IGC Determinado	\$ 2.294.501
Crédito por IDPC sujeto a restitución (\$6.154.520*65%)	-\$ 4.000.438
Devolución a Solicitar	\$ 1.705.937

CASO PRÁCTICO N° 8: Reorganización de empresas entre sociedad de responsabilidad limitada y sociedad anónima. – Año tributario 2020

Como parte de un proceso de ordenamiento empresarial, los propietarios de la sociedad de responsabilidad limitada Aliaga & Barbosa Ltda., sujeta al régimen de renta atribuida y los accionistas de la sociedad anónima Mendoza y Pérez S.A., acogida al régimen parcialmente integrado, donde ambas empresas han estado sujetas a cuyos regímenes tributarios por dos años comerciales consecutivos. En el año comercial 2019, deciden llevar a cabo un proceso de fusión por incorporación, en el que subsiste la sociedad acogida al régimen parcialmente integrado.

La fusión de empresa se realizó con fecha 01 de agosto de 2019, y a esa fecha las empresas presentan los siguientes antecedentes:

Sociedad Absorbida: Aliaga y Barbosa Limitada:

- Saldo del registro RAP, por \$2.708.024.
- Saldo registro DDAN, por \$19.071.050.
- Saldo registro REX, por \$7.112.592. correspondiente a INR.
- Saldo registro SAC, por \$8.140.251, con derecho a devolución.
- Saldo STUT, por \$27.548.467.
- Registra un saldo FUR, con rentas afectas de \$3.255.105 con crédito e incremento por un monto de \$1.027.926.
- RLI determinada conforme a las normas de los artículos 29 al 33 LIR al 31.07.2019, por \$ 23.000.000
- Capital propio tributario a la fecha de la reorganización \$ 65.000.000
- Capital social actualizado \$36.416.408, de los cuales el 100% se encuentra efectivamente pagado.
- Diferencia mayor gasto de depreciación acelerada por sobre la normal a la fecha de fusión, por \$4.130.566.
- Mayor valor por venta de acciones acogidas al artículo 107 LIR, por \$700.000 de una sociedad en la cual tiene participación.

- De acuerdo a los registros contables los retiros efectuados por los socios fueron los siguientes:
 - Luis Barbosa \$5.000.000 (30 de abril)
 - Araceli Aliaga \$6.000.000 (30 de abril)
- La variación del IPC del periodo es la siguiente (supuestos):
 - Enero a julio 5,2%
 - Abril a julio 3,0%
- De acuerdo a lo estipulado en el contrato social y comunicación efectuada al Servicio de Impuestos Internos, las utilidades serán atribuidas conforme a lo siguiente:
 - Socio Luis Barbosa, contribuyente de IGC, dueño de un 30%
 - Socio Araceli Aliaga, contribuyente de IGC, dueño de un 70%

Sociedad absorbente: Mendoza y Pérez S.A.

- Saldo RAI al 31.12.2018, por \$10.673.382
- REX al 31.12.2018, Ingresos no constitutivos de renta por \$244.000
- Saldo SAC al 31.12.2018, por \$1.067.487, sujeto a restitución, con tasa 0,369863.
- RLI Definitiva conforme a las normas de los artículos 29 al 33 LIR, al 31.12.2019, por \$34.000.000. IDPC determinado por \$9.180.000. Nota: La RLI está determinada conforme a las normas vigentes, considerando también el beneficio Pyme del artículo 14ter letra C) LIR, el reverso del beneficio del año 2018 de retiros actualizados y la deducción del beneficio del año, lo que asciende a 3.400.000.

Control de inversiones Artículo 14 ter letra C

Remanente Ejercicio Anterior VIPC 5,9%	\$	2.733.650
Deducción del Ejercicio	\$	3.400.000
Reverso por retiros afectas a IGC o IA	-\$	2.733.650
Saldo por reversar	\$	3.400.000

- Capital propio tributario al 31.12.2019, por \$33.000.000

- El capital de los accionistas no ha sufrido modificaciones. Al 31.12.2019 se presenta actualizado, por \$24.702.888, de los cuales el 100% se encuentra efectivamente pagado.
- Diferencia de depreciación acelerada por sobre la normal por -\$1.270.000. La depreciación ha sido actualizada por la VIPC anual 5,9%.
- Mayor valor por venta de acciones acogidas al artículo 107 LIR, por \$1.180.000.
- De acuerdo a los registros contables los dividendos distribuidos por la sociedad fueron los siguientes:
 - Mario Pereira \$34.000.000 (30 de marzo)
 - Víctor Jara \$34.000.000 (30 de marzo)
- La variación del IPC del periodo es la siguiente (supuestos):
 - Enero a marzo 2,2%
 - Marzo a diciembre 3,6%
 - Agosto a diciembre 3,3%
 - Anual 5,9%

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 8

Control de rentas empresariales Sociedad Absorbida tras la fusión por incorporación

Aliaga & Barbosa Limitada, acogida al régimen de renta atribuida

DETALLE	CONTROL	RAP	DDAN	REX			SAC		STUT
				Rentas Exentas	Ingresos no constitutivos de renta		Acumulados hasta 31.12.2016		
					INR	Trib. Cumplida	Con d/devolución	Sin d/devolución	
Remanente anterior 01.01.2019	\$ 28.891.666	\$ 2.708.024	\$ 19.071.050		\$ 7.112.592		\$ 8.701.928		\$ 27.548.467
Reajuste enero a julio 5,2%	\$ 1.993.525	\$ 186.854	\$ 1.315.902		\$ 490.769		\$ 452.500	\$ -	\$ 1.432.520
Remanente al 31.07.2019	\$ 30.885.191	\$ 2.894.878	\$ 20.386.952	\$ -	\$ 7.603.361	\$ -	\$ 9.154.428	\$ -	\$ 28.980.987
<i>Más</i>									
Renta Líquida Imponible	\$ 23.000.000	\$ 23.000.000							
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada	\$ 4.130.566		\$ 4.130.566						
Mayor valor en venta acciones art.107	\$ 700.000				\$ 700.000				
Remanente depurado al 31.07.2017	\$ 58.715.757	\$ 25.894.878	\$ 24.517.518	\$ -	\$ 8.303.361	\$ -	\$ 9.154.428	\$ -	\$ 28.980.987
<i>Menos Retiros</i>									
Socio Luis Barbosa \$5.150.000 (45,45%)	-\$ 5.150.000	-\$ 5.150.000							
Socio Araceli Aliaga \$6.180.000 (54,54%)	-\$ 6.180.000	-\$ 6.180.000							
Total de retiros \$11.330.000									
Saldos acumulados antes de la fusión	\$ 47.385.757	\$ 14.564.878	\$ 24.517.518		\$ 8.303.361		\$ 9.154.428		\$ 28.980.987
Reinversión en empresa 14 B	-\$ 47.385.757	-\$ 14.564.878	-\$ 24.517.518		-\$ 8.303.361		-\$ 9.154.428		-\$ 28.980.987
Saldos al término de giro	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

Determinación del Fondo de Utilidades Reinvertidas

Detalle	Control	Rentas afectas a IGC	INR	Crédito por IDPC	Incremento por IDPC
Remanente anterior Socio Barbosa	\$ 3.255.105	\$ 3.255.105		\$ 1.027.926	\$ 1.027.926
Reajuste anual 5,9%	\$ 192.051	\$ 192.051	\$ -	\$ 60.648	\$ 60.648
Remanentes al 31.12.2019	\$ 3.447.156	\$ 3.447.156	\$ -	\$ 1.088.574	\$ 1.088.574

Determinación del RAI Empresa Absorbida al 31.07.2019

Capital Propio Tributario	\$	65.000.000
Saldo registro RAP	-\$	14.564.878
Saldo Registro REX	-\$	8.303.361
Capital efectivamente pagado, reajustado VIPC 5,2%	-\$	36.416.409
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio	\$	5.715.352

Atribución de Rentas Afectas IGC

RLI definitiva al 31.07.2019	\$	23.000.000
Socio Luis Barbosa		
Renta atribuida socio Luis Barbosa (\$23.000.000*30%)	\$	6.900.000
Crédito por IDPC Socio Luis Barbosa (\$6.900.000*25%)	\$	1.725.000
Socio Araceli Aliaga		
Renta atribuida socio Araceli Aliaga (\$23.000.000*70%)	\$	16.100.000
Crédito por IDPC Socio Araceli Aliaga (\$16.100.000*25%)	\$	4.025.000

Situación Tributaria de Retiros Efectivos

Socio Luis Barbosa		
Retiros no constitutivos de renta imputados del registro RAP	-\$	5.150.000
Total retiros	\$	5.150.000
Socio Araceli Aliaga		
Retiros no constitutivos de renta imputados del registro RAP	-\$	6.180.000
Total retiros	\$	6.180.000

Determinación del RAI Empresa Continuada al 31.12.2019

Capital Propio Tributario	\$	33.000.000
Dividendo provisorio accionista 1, reajustado VIPC 1,036	\$	29.444.382
Dividendo provisorio accionista 2, reajustado VIPC 1,036	\$	29.444.382
Saldo final del registro REX	-\$	23.622.890
Capital efectivamente pagado, reajustado VIPC 5,6%	-\$	24.702.888
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio	\$	43.562.985

Control de rentas empresariales Sociedad Absorbente y continuadora tras la fusión por incorporación
Mendoza y Pérez S.A., acogida al régimen parcialmente integrado

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX			SAC		STUT
				Rentas exentas	Ingresos no constitutivos de renta		A partir 2017	hasta 2016	
					INR	Tibut. Cumplida	0,369863	0,315877	
							Con restitución	C/ devolución	
Remanente anterior 01.01.2019	\$ 10.917.382	\$ 10.673.382	\$ -	\$ -	\$ 244.000	\$ -	\$ 1.067.487	\$ -	\$ -
Reajuste enero a marzo 2,2%	\$ 240.182	\$ 234.814	\$ -	\$ -	\$ 5.368	\$ -	\$ 23.485	\$ -	\$ -
Remanente marzo 2019	\$ 11.157.564	\$ 10.908.196	\$ -	\$ -	\$ 249.368	\$ -	\$ 1.090.972	\$ -	\$ -
<i>Menos</i>									
Accionista Mario Pereira (50%)									
Dividendos del ejercicio	\$ 34.000.000	\$ 5.578.782	\$ 5.454.098	\$ -	\$ 124.684	\$ -	\$ 545.486	\$ -	\$ -
Dividendos imputados	-\$ 5.578.782								
Dividendos Provisorios	\$ 28.421.218								
Accionista Victor Jara (50%)									
Dividendos del ejercicio	\$ 34.000.000	\$ 5.578.782	\$ 5.454.098	\$ -	\$ 124.684	\$ -	\$ 545.486	\$ -	\$ -
Dividendos imputados	-\$ 5.578.782								
Dividendos Provisorios	\$ 28.421.218								
Remanente depurado marzo 2018	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<i>Más rentas Provenientes de la empresa absorbida 14.A</i>									
Rentas afectas a IGC o IA		\$ 5.715.352							
Rentas atribuidas propias	\$ 14.564.878				\$ 14.564.878				
Diferencia Depreciación acelerada y normal	\$ 24.517.518		\$ 24.517.518						
Rentas exentas IGC o IA	\$ 8.303.361				\$ 8.303.361				
Saldo acumulado de créditos								\$ 9.154.428	
Saldo total de utilidades tributables									\$ 28.980.987
Remanente a la fecha de Fusión 01.08.2019	\$ 53.101.109	\$ 5.715.352	\$ 24.517.518	\$ -	\$ 22.868.239	\$ -	\$ -	\$ 9.154.428	\$ 28.980.987
Reajuste de agosto a diciembre 3,3%	\$ 1.752.337	\$ 188.607	\$ 809.078	\$ -	\$ 754.652	\$ -	\$ -	\$ 302.096	\$ 956.373
Remanente a diciembre 2019	\$ 54.853.446	\$ 5.903.959	\$ 25.326.597	\$ -	\$ 23.622.890	\$ -	\$ -	\$ 9.456.524	\$ 29.937.360
<i>Más rentas del ejercicio</i>									
Reverso de rentas afectas remanente	-\$ 5.903.959	-\$ 5.903.959							
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio	\$ 43.562.985	\$ 43.562.985							
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada Artículo 31.5 LIR	\$ -		-\$ 1.270.000						
Mayor valor venta de acciones artículo 107 LIR	\$ 1.180.000				\$ 1.180.000				
Credito por IDPC sobre la RLI al 31.12.2019	\$ 9.180.000						\$ 9.180.000		
Subtotal diciembre 2019 antes de imputaciones	\$ 92.422.472	\$ 43.562.985	\$ 24.056.597	\$ -	\$ 24.802.890	\$ -	\$ 9.180.000	\$ 9.456.524	\$ 29.937.360
<i>Menos</i>									
Dividendo provisorio accs. Mario P., reajustado 1,036	\$ 29.444.382	-\$ 21.781.492	-\$ 21.781.492				-\$ 4.590.000	-\$ 2.960.239	-\$ 9.371.492
		-\$ 7.662.890	-\$ 7.662.890				-\$ 1.768.023	-\$ 1.768.023	-\$ 5.597.188
Dividendo provisorio accs. Victor J., reajustado 1,036	\$ 29.444.382	-\$ 21.781.492	-\$ 21.781.492				-\$ 4.590.000	-\$ 2.960.239	-\$ 9.371.491
		-\$ 7.662.890	-\$ 7.662.890				-\$ 1.768.023	-\$ 1.768.023	-\$ 5.597.188
Remanente ejercicio siguiente	\$ 33.533.707	\$ -	\$ 8.730.817	\$ -	\$ 24.802.890	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 8

Las rentas o cantidades que mantenía la sociedad absorbida acogida al régimen de renta atribuida, son asignadas a la sociedad continuadora. Este criterio de asignación de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de la fusión por incorporación en contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, se encuentra contenido en las normas de armonización del artículo 14 letra D) de la LIR, específicamente en el N° 3 de dicho artículo.

Bajo las condiciones presentadas en la fusión, se tiene una empresa 14 A), que es absorbida por una empresa 14 B), donde la primera aplica un término de giro debido a que desaparece, subsistiendo la sociedad absorbente, que en este caso es la empresa Mendoza y Pérez S.A. quien, por ser continuadora, no debe realizar inicio de actividades.

Respecto al régimen de tributación no se puede elegir libremente, ya que la sociedad que subsiste en el proceso de fusión, deberá mantenerse en el mismo régimen tributario de la sociedad continuadora, hasta por lo menos 5 ejercicios comerciales consecutivos. Cabe señalar, que, para estos efectos, podrán computar a dicho plazo el tiempo en que la sociedad continuadora haya estado sujeta al régimen tributario original (2 años, en este caso).

Tratamiento de rentas tras la Fusión

La sociedad Aliaga & Barbosa Limitada, quien es absorbida tras la fusión por incorporación, debe confeccionar un balance a la fecha del término de giro con la finalidad de obtener el resultado financiero, que será utilizado para determinar la renta líquida imponible, de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, y tendrá que pagar el IDPC que corresponda sobre la RLI determinada hasta esa fecha.

La RLI determinada al término de giro, fue atribuida a sus propietarios, para que sean incorporadas en la base imponible de global complementario, con sus respectivos créditos por IDPC que tengan derecho.

La sociedad absorbida determinó las utilidades acumuladas pendientes de tributación. Para obtener dicho monto, se rebajó al capital propio tributario, todas las cantidades que no deben pagar IGC o IA, esto es el saldo positivo de los registros RAP y REX y el capital

efectivamente pagado, el cual dará como resultado las rentas pendientes de tributación afectas a impuesto, las cuales son traspasadas al registro RAI de la sociedad continuadora 14 B).

Los remanentes de saldos de los registros RAP y REX, se integran al registro REX como ingresos no renta, en el control de rentas empresariales de la sociedad continuadora acogida a las normas del Art. 14 B), para que sean distribuidas a sus accionistas. El mismo tratamiento se les da a los saldos acumulados en los registros DDAN y SAC.

Tributación de los socios y accionistas

Respecto a la tributación de los propietarios, la sociedad absorbida estaba conformada por dos socios, Luis Barbosa y Araceli Aliaga, contribuyentes de IGC, a quienes se les atribuyó la RLI determinada a la fecha de la fusión, donde cuyas rentas son ingresadas a la base imponible de sus impuestos personales. No obstante, cuando la sociedad 14 A) desaparece, estos propietarios que la conformaban, pasan a ser propietarios de la sociedad continuadora, en este caso en calidad de accionistas de la sociedad anónima, quien podría distribuir dividendos a estos propietarios y que de igual forma se incluirían en la base imponible de su impuesto global complementario.

Por su parte, los accionistas de la sociedad anónima continuadora, acogida al régimen 14 B), conforman su base imponible del IGC o IA, por los dividendos percibidos, que han sido distribuidos por la sociedad durante el año.

Determinación de la situación tributaria de los dividendos efectivos a diciembre 2019

Accionista Mario Pereira (IGC)

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI, con crédito $((\$5.454.098 * 1,036) + \$21.781.492)$	\$ 27.431.938
Dividendos afectos a IGC imputados a DDAN $(\$29.444.382 - \$21.781.492)$	\$ 7.662.890
Dividendos no constitutivos de renta imputados a REX $(\$124.684 * 1,036)$	\$ 129.173
Créditos por IDPC con restitución $(\$545.486 * 1,036) + (\$4.590.000)$	\$ 5.155.123
Créditos por IDPC sin restitución $(\$2.960.239 + 1.768.023)$	\$ 4.728.262

Accionista Víctor Jara (IA)

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI, con crédito $((\$5.454.098 * 1,036) + \$21.781.492)$	\$ 27.431.938
Dividendos afectos a IGC imputados a DDAN $(\$29.444.382 - \$21.781.492)$	\$ 7.662.890
Dividendos no constitutivos de renta imputados a REX $(\$124.684 * 1,036)$	\$ 129.173

Créditos por IDPC con restitución (\$545.486*1,036) + (\$4.590.000)	\$ 5.155.123
Créditos por IDPC sin restitución (\$2.960.239+1.768.023)	\$ 4.728.262

Determinación Global Complementario

Sr. Luis Barbosa

Rentas Atribuidas de la RLI, sociedad sujeta a 14 A)	\$ 6.900.000
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2020)	\$ 6.900.000
Factor 0,23	EXENTO
Crédito por IDPC por atribución de rentas	\$ 1.725.000
Devolución a solicitar	\$ 1.725.000

Sra. Araceli Aliaga

Rentas Atribuidas de la RLI, sociedad sujeta 14 A)	\$ 16.100.000
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2020)	\$ 16.100.000
Factor 0,04	\$ 644.000
(-) Rebaja	\$ 299.266
IGC Determinado	\$ 943.266
Crédito por IDPC por atribución de rentas	-\$ 4.025.000
Devolución a solicitar	\$ 3.081.734

Sr. Mario Pereira

Dividendos Afectos a IGC	\$ 35.094.828
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2020)	\$ 35.094.828
Factor 0,135	\$ 4.737.802
(-) Rebaja	-\$ 2.488.340
IGC Determinado	\$ 2.249.462
Crédito por IDPC, con restitución	-\$ 3.350.830
Crédito por IDPC, sin restitución	-\$ 4.728.262
Devolución a solicitar	\$ 5.829.630

Sr. Víctor Jara

Dividendos Afectos a IGC	\$ 35.094.828
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2020)	\$ 35.094.828
Factor 0,135	\$ 4.737.802
(-) Rebaja	-\$ 2.488.340
IGC Determinado	\$ 2.249.462
Crédito por IDPC, con restitución	-\$ 3.350.830
Crédito por IDPC, sin restitución	-\$ 4.728.262
Devolución a solicitar	\$ 5.829.630

CASO PRÁCTICO N° 9: Devolución de capital y Término de giro de sociedad de responsabilidad limitada, acogida al régimen de renta atribuida

La sociedad Contreras & Rodríguez de responsabilidad limitada, es contribuyente del impuesto de primera categoría que declara su renta efectiva según contabilidad completa, inició actividades el 1 de febrero de 2017, momento en que se acogió al régimen de renta atribuida, está compuesta por el socio Daniel Contreras y Sebastián Rodríguez, quienes participan en un 60% y 40% respectivamente, conformando un capital social pagado de \$55.000.000 actualizado al 31.12.2018. No se informó al Servicio de Impuestos Internos la forma de distribución de utilidades.

Antecedentes

- a. Remanentes de saldos al 01.01.2018, son los siguientes:
 - Registra un saldo DDAN por \$4.277.778, proveniente de la diferencia de la depreciación acelerada por sobre la normal correspondiente al año comercial 2017, la cual no tuvo imputaciones.
 - Registra un saldo REX por \$2.450.000, generado por la venta de acciones con cotización bursátil, acogidas al artículo 107 LIR, dicho monto forma parte de los ingresos no constitutivos de renta.
 - Registra un saldo SAC por \$550.000, generado por el cese de actividades de la sociedad en la participaba, acogida al régimen parcialmente integrado.
- b. Antecedentes al 31.12.2018
 - Al término del año comercial 2018 se determinó una renta líquida de \$21.500.000
 - Se encuentra agregado a la renta líquida imponible, multas fiscales pagadas en junio por un monto de \$105.000 reajustadas VIPC 3,4%.
 - Se dedujo a la renta líquida imponible el mayor gasto de depreciación acelerada por un monto de \$4.666.666, correspondiente a la diferencia entre la depreciación acelerada y normal. (valor activo actualizado \$20.000.000, vida útil 10 años)
 - Se dedujo el mayor valor por la venta de acciones con presencia bursátil, por un monto de \$1.700.000.

Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2018

Resultado según balance	\$ 27.761.666
<u>Agregados</u>	
Multas fiscales, reajustadas	\$ 105.000
Depreciación lineal de activos fijos	\$ 2.000.000
<u>Deducciones</u>	
Depreciación acelerada de activo fijo	-\$ 6.666.666
Mayor por la Venta de acciones con presencia bursátil	-\$ 1.700.000
RLI al 31.12.2018	\$ 21.500.000

- c. En el mes de agosto los socios efectuaron los siguientes retiros:
- Socio Contreras \$3.500.000
 - Socio Rodríguez \$4.000.000
- d. Con fecha 01 de octubre de 2018, la sociedad efectúa una devolución de capital distribuida según la participación en el capital que tiene cada socio. El monto de la devolución es de \$50.000.000.
- e. Con fecha 31 de diciembre de 2018, la sociedad efectuó un término de giro, en la que presenta los siguientes antecedentes.

CUENTAS	BALANCE		RESULTADO	
	ACTIVO	PASIVO	PÉRDIDA	GANANCIA
Disponible	\$ 17.020.000			
Existencias	\$ 35.000.000			
Cuentas por cobrar	\$ 25.000.000			
Activo Fijo	\$ 20.000.000			
Cuenta Particular	\$ 7.680.000			
Depreciación acumulada		\$ 2.000.000		
Proveedores		\$ 5.000.000		
Préstamo bancario		\$ 1.500.000		
Capital		\$ 55.000.000		
Reserva de Capital		\$ 6.672.895		
Utilidades Acumuladas		\$ 6.765.439		
Gastos generales			\$ 3.000.000	
Gastos Art. 107			\$ 1.054.895	
Ventas				\$ 30.116.561
Venta de Acciones 107 LIR				\$ 1.700.000
SUBTOTALES	\$ 104.700.000	\$ 76.938.334	\$ 4.054.895	\$ 31.816.561
UTILIDAD DEL EJERCICIO		\$ 27.761.666	\$ 27.761.666	
TOTALES	\$ 104.700.000	\$ 104.700.000	\$ 31.816.561	\$ 31.816.561

Determinación del CPT al 31.12.2018

Total Activos	\$	104.700.000
<i>Intos</i>		
Cuenta Particular	-\$	7.680.000
<i>Pasivos Exigibles</i>		
Depreciación acumulada	-\$	2.000.000
Proveedores	-\$	5.000.000
Préstamo bancario	-\$	1.500.000
Capital Propio Tributario	\$	88.520.000

f. Supuestos de la variación del IPC

- Febrero a diciembre 2017 5,0%
- Junio a diciembre 3,4%
- Agosto a diciembre 2,4%
- Octubre a diciembre 2,0%
- Anual 2018 4,0%

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 9

Control de rentas empresariales

DETALLE	CONTROL	RAP	DDAN	REX			SAC
				Rentas Exentas	Ingresos no constitutivos de renta		Acumulados a partir del 01.01.2017
					INR	Trib. Cumplida	
Remanente anterior 01.01.2018	\$ 6.727.778		\$ 4.277.778		\$ 2.450.000		\$ 550.000
Reajuste anual 4,0%	\$ 269.111	\$ -	\$ 171.111	\$ -	\$ 98.000	\$ -	\$ 22.000
Remanente al 31.12.2018	\$ 6.996.889	\$ -	\$ 4.448.889	\$ -	\$ 2.548.000	\$ -	\$ 572.000
<i>Más</i>	\$ -						
RLI definitiva al 31.12.2018	\$ 21.500.000	\$ 21.500.000					
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada	\$ 4.666.666		\$ 4.666.666				
Mayor valor en la venta de acciones	\$ 1.700.000				\$ 1.700.000		
<i>Menos</i>	\$ -						
Pago de multas, reajustadas 3,4%	-\$ 105.000	-\$ 105.000					
Remanente depurado al 31.12.2018	\$ 34.758.555	\$ 21.395.000	\$ 9.115.555	\$ -	\$ 4.248.000	\$ -	\$ 572.000
<i>Menos Retiros</i>	\$ -						
Socio Contreras	\$ 3.584.000	46,67%	-\$ 3.584.000	-\$ 3.584.000			
Socio Rodríguez	\$ 4.096.000	53,33%	-\$ 4.096.000	-\$ 4.096.000			
Total de retiros	\$ 7.680.000	100%	\$ -	\$ -			
Remanente antes de la devolución	\$ 27.078.555	\$ 13.715.000	\$ 9.115.555	\$ -	\$ 4.248.000	\$ -	\$ 572.000
<i>Menos</i>							
Devolución socio Contreras	\$ 50.000.000	1,02	\$ 51.000.000	60%	\$ 30.600.000		
Atribución de rentas disponibles			\$ 27.078.555	60%	-\$ 16.247.133	-\$ 16.247.133	-\$ 343.200
Monto devolución no atribuido					\$ 14.352.867		
Devolución socio Rodríguez	\$ 50.000.000	1,02	\$ 51.000.000	40%	\$ 20.400.000		
Atribución de rentas disponibles			\$ 27.078.555	40%	-\$ 10.831.422	-\$ 5.486.000	-\$ 228.800
Monto devolución no atribuido					\$ 9.568.578		
Remanente al término de giro	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 9

De acuerdo a lo establecido en la resolución exenta N° 130 del 2016, en conjunto con la circular N° 49 del mismo año, cuando se trate de sociedades acogidas al régimen de renta atribuida, las imputaciones se efectuarán en el siguiente orden; los retiros efectivos del periodo, las devoluciones de capital, y si existieran saldos en los registros al termino de giro deberán definir su situación tributaria a la fecha del cese de actividades.

En cuanto a saldos iniciales de los registros, se actualizaron por la variación del índice de precios al consumidor a la fecha del termino de giro, luego ingresaron las rentas generadas en el ejercicio 2018, al registro RAP, ingresó la renta líquida del ejercicio, la que se atribuyó el 31.12.2018 de acuerdo a lo siguiente:

Determinación de rentas atribuidas afectas IGC, correspondiente a los socios

RLI definitiva al 31.12.2018	\$ 21.500.000
Socio Contreras	
Renta atribuida socio Contreras ($\$21.500.000 * 60\%$)	\$ 12.900.000
Crédito por IDPC Socio Contreras ($\$12.900.000 * 25\%$)	\$ 3.225.000
Socio Rodríguez	
Renta atribuida socio Rodríguez ($\$21.500.000 * 40\%$)	\$ 8.600.000
Crédito por IDPC Socio Rodríguez ($\$8.600.000 * 25\%$)	\$ 2.150.000

Además, se dedujeron las multas pagadas al fisco, como gasto rechazado no afecto al artículo 21. Por otra parte, ingresó al registro DDAN el mayor gasto de depreciación acelerada por sobre la normal, por un monto de \$4.666.666, y finalmente ingresó al registro REX, un ingreso no constitutivo de renta por el mayor valor generado en la venta de acciones con presencia bursátil, acogidas al artículo 107 LIR.

Una vez determinado el remanente depurado, se imputaron los retiros efectivos realizados por los socios en el mes de agosto, por ende, se dedujeron actualizados, la situación tributaria de los retiros es la siguiente:

Determinación de la situación tributaria de retiros

Socio Contreras

Retiros no constitutivos de renta imputados del registro RAP \$ 3.584.000

Socio Rodríguez

Retiros no constitutivos de renta imputados del registro RAP \$ 4.096.000

De acuerdo a lo establecido en el N° 5 de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se efectuó la devolución de capital, en el orden de imputación que ahí se establece y con la tributación del artículo 17 N° 7, la situación tributaria de la devolución de capital es la siguiente:

Determinación de la situación tributaria de la devolución de capital

Total devolución de capital \$ 51.000.000

Socio Contreras

Devolución de capital no constitutiva de renta imputada al registro RAP \$ 8.229.000

Devolución de capital afecta a IGC imputada al registro DDAN con crédito por IDPC \$ 1.029.601

Devolución de capital afecta a IGC imputada al registro DDAN sin crédito por IDPC \$ 4.439.732

Devolución de capital no constitutiva de renta imputada al registro REX \$ 2.548.800

Devolución de capital no constitutiva de renta (Art 17 N° 7) \$ 14.352.867

Crédito por IDPC con derecho a devolución \$ 343.200

Socio Rodríguez

Devolución de capital no constitutiva de renta imputada al registro RAP \$ 5.486.000

Devolución de capital afecta a IGC imputada al registro DDAN con crédito por IDPC \$ 686.401

Devolución de capital afecta a IGC imputada al registro DDAN sin crédito por IDPC \$ 2.959.821

Devolución de capital no constitutiva de renta imputada al registro REX \$ 1.699.200

Devolución de capital no constitutiva de renta (Art 17 N° 7) \$ 9.568.578

Crédito por IDPC con derecho a devolución \$ 228.800

Y finalmente, como la sociedad realizó término de giro, se debe determinar las rentas o cantidades que correspondan a las utilidades financieras acumuladas afectas al impuesto global complementario, de acuerdo a lo siguiente:

Determinación de las utilidades acumuladas al término de giro

Capital propio tributario	\$ 88.520.000
Saldo final registro RAP	\$ -
Saldo final registro REX	\$ -
Capital aportado	-\$ 50.366.300
Reajuste feb-dic 2017 5,0%	-\$ 2.518.315
Reajuste anual 2018 4,0%	-\$ 2.115.385
<hr/>	
Subtotal	\$ 33.520.000
Crédito por IDPC registrado en el SAC cuando exista	\$ -
<hr/>	
Utilidades afectas a IGC al término de giro	\$ 33.520.000

Atribución de utilidades acumuladas al término de giro

Socio Contreras	\$ 20.112.000
Socio Rodríguez	\$ 13.408.000

A continuación, se presenta la tributación de los socios considerando que no recibieron otros ingresos:

Determinación Global Complementario

Socio Contreras

Renta atribuida del ejercicio	\$	12.900.000
Renta por Devolución de Capital	\$	5.469.333
Renta atribuida al término de giro	\$	12.900.000
<hr/>		
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2018)	\$	31.269.333
Factor 0,135	\$	4.221.360
(-) Rebaja	-\$	2.488.340
<hr/>		
IGC Determinado	\$	1.733.020
Crédito por IDPC por renta atribuida	-\$	3.225.000
Crédito por IDPC con derecho a devolución	-\$	343.200
Solicitud a Devolución	\$	1.835.180

Socio Rodríguez

Renta atribuida del ejercicio	\$	8.600.000
Renta por Devolución de Capital	\$	3.646.222
Renta atribuida al término de giro	\$	13.408.000
<hr/>		
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2018)	\$	25.654.222
Factor 0,08	\$	2.052.338
(-) Rebaja	-\$	964.301
<hr/>		
IGC Determinado	\$	1.088.037
Crédito por IDPC por renta atribuida	-\$	2.150.000
Crédito por IDPC con derecho a devolución	-\$	228.800
Solicitud a Devolución	\$	1.290.763

CASO PRÁCTICO N° 10: Devolución de Capital y Término de Giro de una Sociedad Anónima acogida al régimen parcialmente integrado.

La sociedad Anónima “Dreams S.A.” sujeta al régimen parcialmente integrado, inició actividades el 02.03.2015, y con fecha 30.10.2019 decide poner término a sus actividades.

Se proporcionan los siguientes antecedentes para determinar la situación tributaria de sus accionistas.

a. Balance de la Sociedad al 30.10.2019

CUENTAS	BALANCE		RESULTADO	
	ACTIVO	PASIVO	PÉRDIDA	GANANCIA
Disponible	\$ 10.000.000			
Existencias	\$ 30.000.000			
Cuentas por cobrar	\$ 50.000.000			
Cuenta Particular	\$ 5.000.000			
Estimación Derecho de Llave	\$ 12.000.000			
Proveedores		\$ 4.000.000		
Capital		\$ 70.000.000		
Reserva de Capital		\$ 3.000.000		
Utilidades Acumuladas		\$ 5.000.000		
Gastos generales			\$ 340.000	
Impuesto Renta			\$ 1.800.000	
Ventas				\$ 25.640.000
Venta de Acciones 107 LIR				\$ 1.500.000
SUBTOTALES	\$ 107.000.000	\$ 82.000.000	\$ 2.140.000	\$ 27.140.000
UTILIDAD DEL EJERCICIO		\$ 25.000.000	\$ 25.000.000	
TOTALES	\$ 107.000.000	\$ 107.000.000	\$ 27.140.000	\$ 27.140.000

b. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, el capital de la sociedad actualizado a la fecha de término de giro, compuesto por el siguiente detalle:

Accionista Andrea Daza:	40.000 acciones a \$1.000	\$ 40.000.000 (57,14%)
Accionista Mariana Pérez:	30.000 acciones a \$1.000	\$ 30.000.000 (42,86%)
Capital, reajustado al 30.10.2019		\$ 70.000.000 (100%)

- c. De acuerdo a los registros contables, se distribuyeron los siguientes dividendos:
 Accionista Andrea Daza por \$3.200.000 (30 de junio de 2019)
 Accionista Mariana Pérez por \$2.600.000 (30 de junio de 2019)
- d. En el mes de agosto de 2019, la sociedad efectuó una devolución de capital a sus accionistas, conforme a la participación sobre el total de acciones que posee cada uno, por \$50.000.000.
- e. La sociedad registra en sus cuentas de pérdidas: Multas pagadas al fisco por \$140.000 reajustadas VIPC 1,2%; pago impuesto renta por \$1.800.000.
- f. La sociedad registra en sus cuentas de ganancias: Ingreso por venta de acciones acogidas al artículo 107 LIR, por \$1.500.000.
- g. De acuerdo a la información entregada, se presenta la determinación de la RLI al 30 de octubre de 2019, conforme a los artículos 29 al 33 LIR:

Determinación Renta líquida Imponible al 30.10.2019

Resultado según balance al 30.10.2019	\$ 25.000.000
<u>Agregados</u>	
Multas pagadas al fisco, actualizadas por la VIPC 1,2%	\$ 140.000
Pago impuesto renta A.T.2019, reajustado	\$ 1.800.000
<u>Deducciones</u>	
Ingreso por venta de acciones acogidas al artículo 107 LIR	-\$ 1.500.000
Renta Líquida Imponible determinada al 30.10.2019	\$ 25.440.000
Impuesto de primera categoría determinado (\$25.440.000 * 27%)	\$ 6.868.800

- h. El capital propio tributario de la sociedad al 30.10.2019 es de \$86.000.000, el cual se detalla de la siguiente forma:

Determinación del CPT AL 30.10.2019

Total Activos	\$ 107.000.000
<u>Intos</u>	
Cuenta Particular	-\$ 5.000.000
Estimación Derecho de Llave	-\$ 12.000.000
<u>Pasivos Exigibles</u>	
Proveedores	-\$ 4.000.000
Capital Propio Tributario	\$ 86.000.000

- i. Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2018
 - Saldo registro RAI \$12.600.000, correspondiente a rentas no imputadas por dividendos en el ejercicio anterior.
 - Saldo registro REX \$4.500.000, correspondientes a ingresos no renta generado por el mayor valor en venta de acciones del artículo 107.
 - Saldo acumulado de crédito por IDPC con obligación de restituir por \$3.800.000, proveniente de saldos acumulados de créditos por IDPC determinados en la RLI de los años comerciales 2017 y 2018.

- j. La VIPC del periodo es la siguiente (supuestos):
 - Enero a octubre 4,0%
 - Junio a agosto 1,0%
 - Abril a octubre 1,2%
 - Junio a octubre 2,0%
 - Agosto a octubre 3,0%

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 10

I. Control de Rentas Empresariales al Término de Giro

DETALLE	CONTROL	RAI	REX			SAC	
			Rentas exentas	Ingresos no constitutivos de renta		Con restitución 0,369863	sin restitución 0,369863
				INR	Tibut. Cumplida		
Remanente anterior 01.01.2019	\$ 17.100.000	\$ 12.600.000		\$ 4.500.000			\$ 3.800.000
Reajuste Enero - Junio	\$ 342.000	\$ 252.000	\$ -	\$ 90.000	\$ -	\$ -	\$ 76.000
Remanente Junio 2019	\$ 17.442.000	\$ 12.852.000	\$ -	\$ 4.590.000	\$ -	\$ -	\$ 3.876.000
<u>Menos</u>							
Accionista Andrea Daza (55,17%)							
Dividendos distribuido 30.06 \$ 3.200.000	-\$ 3.200.000	-\$ 3.200.000					-\$ 1.183.562
Accionista Mariana Pérez (44,83%)							
Dividendos distribuido 30.06 \$ 2.600.000	-\$ 2.600.000	-\$ 2.600.000					-\$ 961.644
Remanente depurado Junio 2019	\$ 11.642.000	\$ 7.052.000	\$ -	\$ 4.590.000	\$ -	\$ -	\$ 1.730.795
Más: reajuste junio a agosto 1%	\$ 116.420	\$ 70.520	\$ -	\$ 45.900	\$ -	\$ -	\$ 17.308
Remanente al 30 Agosto 2019	\$ 11.758.420	\$ 7.122.520	\$ -	\$ 4.635.900	\$ -	\$ -	\$ 1.748.103
<u>Menos: Devolución de Capital \$ 50.000.000</u>							
Accionista Andrea Daza (57,14%)							
Devolució de capital \$ 28.570.000	-\$ 6.718.761	-\$ 4.069.808		-\$ 2.648.953			-\$ 998.866
Monto imputado -\$ 6.718.761							
Monto no imputado \$ 21.851.239							
Accionista Mariana Pérez (42,86%)							
Devolució de capital \$ 21.430.000	-\$ 5.039.659	-\$ 3.052.712		-\$ 1.986.947			-\$ 749.237
Monto imputado -\$ 5.039.659							
Monto no imputado \$ 16.390.341							
Sub total remanente anterior, agosto 2019	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<u>Más</u>							
Mayor valor venta acciones, artículo 107	\$ 1.500.000			\$ 1.500.000			
Credito por IDPC sobre la RLI al 30.10.2019	\$ -					\$ 6.868.800	
<u>Menos</u>							
Ajuste crédito por IDPC por Multas fiscales no afectas	\$ -					-\$ 51.781	
Remanente al Término de Giro	\$ 1.500.000	\$ -	\$ -	\$ 1.500.000	\$ -	\$ 6.817.019	\$ -

II. Determinación de utilidades acumuladas al término de giro

Determinación de rentas acumuladas al término de giro

(+) Capital Propio Tributario al 30.10.2019	\$ 86.000.000
(-) Saldo final del registro REX	-\$ 1.500.000
(-) Capital efectivamente pagado (\$70.000.000-(\$38.241.580*1,03))	-\$ 30.611.173
(=) Subtotal rentas afectas	\$ 53.888.827
(+) Crédito por IDPC acumulado en registro SAC, con restitución	\$ 6.817.019
(=) Rentas Afectas a Impuesto, tasa del 35% por término de giro	\$ 60.705.846

Determinación de rentas acumuladas al término de giro

Impuesto por Término de giro (\$60.705.846*35%)	\$ 21.247.046
(-) Crédito por IDPC sujeto a restitución (\$6.817.019 * 65%)	-\$ 4.431.062
(=) Impuesto por Término de Giro neto a pagar	\$ 16.815.984

III. Determinación de la situación tributaria de la devolución de capital 30.08.2019

Total devolución de capital del ejercicio (\$50.000.000*1,03)	\$ 51.500.000
<u>Menos</u>	
Devolución de capital imputado del registro RAI (\$7.122.520*1,03)	-\$ 7.336.196
Devolución de capital imputado del registro REX (\$4.635.900*1,03)	-\$ 4.774.977
Devolución de capital, art. 17 N° 7 LIR ((\$21.851.239 + \$16.390.341) *1,03)	\$ 39.388.827

Accionista Andrea Daza

Devolución Afecta a IGC (\$4.069.808 * 1,03)	\$ 4.191.902
Devolución no afecta a IGC (\$2.648.953 * 1,03)	\$ 2.728.422
Devolución calificada como INR, art. 17 ° 7 LIR (\$21.851.239 * 1,03)	\$ 22.506.776
	\$ 29.427.100
Crédito por IDPC sujeto a restitución ((\$998.866 * 1,03) * 65%)	\$ 668.741

Accionista Mariana Pérez

Devolución Afecta a IGC (\$3.052.712 * 1,03)	\$ 3.144.293
Devolución no afecta a IGC (\$1.986.947 * 1,03)	\$ 2.046.555
Devolución calificada como INR, art. 17 ° 7 LIR (\$16.390.341 * 1,03)	\$ 16.882.051
	\$ 22.072.900
Crédito por IDPC sujeto a restitución ((\$749.237 * 1,03) * 65%)	\$ 501.614

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 10

La sociedad “Dreams S.A”, en el mes de junio de 2019 realizó una distribución de dividendos a sus accionistas por un total de \$5.800.000, los cuales fueron imputados del registro RAI. Dichas cantidades quedan afectas a IGC, con derecho a crédito por IDPC del registro SAC.

Determinación de la situación tributaria de los dividendos distribuidos 30.06.2019

Accionista Andrea Daza

Retiros afectos a IGC imputados a RAI (\$3.200.000 * 1,02)	\$ 3.264.000
Crédito por IDPC con restitución (\$1.183.562 * 1,02)	\$ 1.207.233

Accionista Mariana Pérez

Retiros afectos a IGC imputados a RAI (\$2.600.000 * 1,02)	\$ 2.652.000
Crédito por IDPC con restitución (\$961.644 * 1,02)	\$ 980.877

En el mes de agosto de 2019, la sociedad efectuó a sus accionistas una devolución de capital por un monto de \$50.000.000. Fue distribuido en proporción del porcentaje que representan sus acciones en la sociedad: Accionista Andrea Daza con un 57,14% y Accionista Mariana Pérez con un 42,86%. Las cantidades imputadas del registro RAI, por concepto de devolución de capital quedan afectas a IGC, con derecho a crédito por IDPC con restitución, teniendo derecho sólo por un 65% de dicho crédito. Las cantidades imputadas del registro REX, se encuentran no afectas a impuesto, al igual que aquellas cantidades que no fueron imputadas de ningún registro y fueron deducidas del capital pagado de la sociedad y califican como no INR conforme al artículo 17 N° 7 LIR.

En el mes de octubre de 2019, la sociedad puso término a sus actividades, por tal motivo, a la fecha de término de giro se determinó las utilidades acumuladas a dicha fecha en base al CPT, deduciendo de ello los saldos REX y el capital pagado e incrementando dicha base por el crédito por IDPC acumulado en el registro SAC. El monto que resulte, corresponde a las utilidades financieras acumuladas en la empresa, las cuales se afectan al impuesto del 35% por término de giro. Las rentas determinadas al 30.09.2016 fueron de \$60.705.846 al cual se le aplicó la tasa de 35%, resultando un impuesto determinado de \$21.247.046. A dicho impuesto

se rebajó el crédito por IDPC mantenido en el registro SAC y que formo parte de la base imponible del referido impuesto, dando como resultado un impuesto neto a pagar de \$16.815.984

***Determinación de la situación tributaria de las rentas distribuidas por término de giro
30.10.2019***

Accionista Andrea Daza

Distribución rentas Término de giro (\$60.705.846 * 57,14%)	\$ 34.687.321
Crédito por IDPC (\$16.815.984 * 57,14%)	\$ 9.608.653

-

Accionista Mariana Pérez

Distribución de rentas Término de giro (\$60.705.846 * 42,86%)	\$ 26.018.526
Crédito por IDPC (\$16.815.984 * 42,86%)	\$ 7.207.331

Los accionistas deberán tributar en su global complementario correspondiente al año tributario 2020, conforme a las cantidades de los detalles anteriores que les hayan sido distribuidas durante el año, junto con las rentas obtenidas por concepto de devolución de capital y aquellas cantidades que les fueron distribuidas por motivos del término de giro de la sociedad, pudiendo utilizar los créditos por IDPC que les corresponda y que tienen derecho.

De acuerdo a lo anterior y bajo el supuesto que no recibieron otros ingresos, se presenta la siguiente tributación:

Determinación Global Complementario

Andrea Daza

Retiros afectos a IGC (\$3.200.000*1,02)	\$	3.264.000
Rentas por devolución de capital (\$4.069.808*1,03)	\$	4.191.902
Rentas por término de giro (\$60.705.846*57,14%)	\$	34.687.321
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2020)	\$	42.143.223
Factor 0,23	\$	9.692.941
(-) Rebaja	-\$	6.173.743
IGC Determinado	\$	3.519.198
Crédito por IDPC por retiros, sujeto a restitución (\$1.207.233*65%)	-\$	784.701
Crédito por IDPC por devolución de capital, sujeto a restitución ((\$998.866*1,03) *65%)	-\$	668.741
Crédito por IDPC por término de giro, sin restitución (\$16.815.984*57,14%)	-\$	9.608.653
Devolución a solicitar	\$	7.542.897

Mariana Pérez

Retiros afectos a IGC (\$2.600.000*1,02)	\$	2.652.000
Rentas por devolución de capital (\$3.052.712*1,03)	\$	3.144.293
Rentas por término de giro (\$60.705.846*42,86%)	\$	26.018.526
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2020)	\$	31.814.819
Factor 0,135	\$	4.295.001
(-) Rebaja	-\$	2.488.340
IGC Determinado	\$	1.806.661
Crédito por IDPC por retiros, sujeto a restitución (\$980.877*65%)	-\$	637.570
Crédito por IDPC por devolución de capital, sujeto a restitución ((\$749.237 * 1,03) * 65%)	-\$	501.614
Crédito por IDPC por término de giro, sin restitución (\$16.815.984*57,14%)	-\$	7.207.331
Devolución a solicitar	\$	6.539.854

CASO PRÁCTICO N° 11: Determinación del beneficio de la letra c) del artículo 14 Ter LIR, para una Sociedad de Responsabilidad Limitada considerando el régimen de renta atribuida y parcialmente integrado.

La sociedad “El Bosque Alico Limitada”, contribuyente del impuesto de primera categoría, declara su renta efectiva según contabilidad completa, presenta los siguientes antecedentes para determinar el beneficio de la letra C) del artículo 14 LIR, para los años tributarios 2018 y 2019, suponiendo en primer lugar, que el contribuyente se encuentra acogido al régimen de renta atribuida y, en segundo lugar, que se encuentra acogido al régimen parcialmente integrado.

Al 31.12.2017 presenta los siguientes antecedentes:

- La Renta líquida imponible determinada, conforme a los artículos 29 al 33 LIR es de \$252.600.000.
- Los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio 2017 a valor histórico fueron imputados de utilidades acumuladas en el registro REX, estos son:

Socio A: \$30.000.000 (18.06); Socio B: \$50.000.000 (04.08)

Al 31.12.2018 presenta los siguientes antecedentes:

- La Renta líquida imponible determinada, conforme a los artículos 29 al 33 LIR es de \$282.000.000
- Los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio 2017 a valor histórico fueron imputadas del registro DDAN, estos son:

Socio A: \$20.000.000 (20.03); Socio B: \$24.000.000 (18.10)

Las variaciones del IPC de dichos periodos son los siguientes:

- Junio a diciembre 2017 de 5%; agosto a diciembre 2017 de 4%; marzo a diciembre 2018 de 3,8%; octubre a diciembre 2018 de 3%; anual 2018 de 6%.
- Valor UF 31.12.2017 \$26.731,12; Valor UF 31.12.2018 \$27,745,12

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 11**CONTRIBUYENTE ACOGIDO A RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA****AÑO TRIBUTARIO 2018**

RLI determinada	\$	252.600.000
Retiro socio A, reajustado VIPC 5%	-\$	31.500.000
Retiro socio B, reajustado VIPC 4%	-\$	52.000.000
RLI Invertida en la empresa	\$	169.100.000
50% sobre \$169.100.000 (Tope $4.000 \times 26.731,12 = \$106.924.480$)	\$	84.550.000
RLI determinada	\$	252.600.000
50% sobre \$169.100.000 (Tope \$106.924.480)	\$	84.550.000
RLI Definitiva al 31.12.2017	\$	168.050.000

AÑO TRIBUTARIO 2019

RLI determinada	\$	282.000.000
Retiro socio A, reajustado VIPC 3,8%	-\$	20.760.000
Retiro socio B, reajustado VIPC 3%	-\$	24.912.000
RLI Invertida en la empresa	\$	236.328.000
50% sobre \$236.328.000 (Tope $4.000 \times 27.745,12 = \$110.980.480$)	\$	110.980.480
RLI determinada	\$	282.000.000
50% sobre \$236.328.000 (Tope \$110.980.480)	\$	110.980.480
RLI Definitiva al 31.12.2017	\$	171.019.520

CONTRIBUYENTE ACOGIDO A RÉGIMEN PARCIALMENTE INTEGRADO

AÑO TRIBUTARIO 2018

RLI determinada	\$	252.600.000
Retiro socio A, reajustado VIPC 5%	-\$	31.500.000
Retiro socio B, reajustado VIPC 4%	-\$	52.000.000
RLI Invertida en la empresa	\$	169.100.000
50% sobre \$169.100.000 (Tope 4.000*26.731,12=\$106.924.480)	\$	84.550.000
RLI determinada	\$	252.600.000
50% sobre \$169.100.000 (Tope \$106.924.480)	\$	84.550.000
RLI Definitiva al 31.12.2017	\$	168.050.000

AÑO TRIBUTARIO 2019

RLI determinada	\$	282.000.000
Retiro socio A, reajustado VIPC 3,8%	-\$	20.760.000
Retiro socio B, reajustado VIPC 3%	-\$	24.912.000
RLI Invertida en la empresa	\$	236.328.000
50% sobre \$236.328.000 (Tope 4.000*27.745,12=\$110.980.480)	\$	110.980.480
RLI determinada	\$	282.000.000
50% sobre \$236.328.000 (Tope \$110.980.480)	\$	110.980.480
Reverso deducción RLI por retiros (50% retiros del año)	\$	22.836.000
RLI Definitiva al 31.12.2017	\$	193.855.520

Control de inversiones Artículo 14 ter letra C)

Remanente Ejercicio anterior (\$84.550.000 * 1,06)	\$	89.623.000
Deducción del Ejercicio	\$	110.980.480
Reverso por retiros afectas a IGC o IA	\$	22.836.000
Saldo por reversar	\$	177.767.480

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 11

a. Contribuyente acogido al régimen de renta atribuida

En la determinación de dicho beneficio se aplicó el procedimiento de restar a la RLI determinada al 31.12.2017 los retiros efectuados por socios reajustados, dando como resultado la RLI invertida, a la cual se le aplicó el 50%, que corresponde al porcentaje de beneficio que permite rebajar de la RLI determinada, con tope de 4000 UF.

En el régimen de renta atribuida el procedimiento es igual todos los años, debido a que no exige un reverso de dicho beneficio, ni tampoco exige un control del incentivo de ahorro e inversión calculado, por lo tanto, no se anotará ni afectará de manera directa en ningún registro.

El beneficio calculado que rebaja la RLI determinada, para el año tributario 2018 asciende a \$84.550.000, y en el año tributario 2019 asciende a \$110.980.480, éste último equivalente al tope de 4000 UF.

b. Contribuyente acogido al régimen parcialmente integrado

En el régimen parcialmente integrado, en el primer año de cálculo se puede apreciar que es igual al procedimiento aplicable en el régimen de renta atribuida, sin embargo, desde el segundo año en adelante, proceden un ajuste en los años siguientes o subsiguientes de haber invocado el beneficio, el cual consiste en agregar a la RLI determinada, una cantidad equivalente al 50% del monto de los retiros del ejercicio actualizados, siempre que estén afectos a IGC o IA, como lo es el caso del año tributario 2019, que los retiros fueron imputados del registro DDAN, donde cuyas rentas se encuentran afectas a los IGC o IA.

Este régimen obliga a los contribuyentes a llevar un registro de control de las reinversiones. En este se registra el remanente del año anterior actualizado, lo que asciende a \$89.623.000, más la deducción del ejercicio por \$110.980.480. A estos saldos de debe restar el reverso por retiros, lo que equivale al 50% de los retiros actualizados del ejercicio, por un monto de \$22.836.000, resultando el saldo por reversar de \$177.767.480.

CASO PRÁCTICO N° 12: Pago voluntario del IDPC por una sociedad de responsabilidad limitada, acogida al régimen de Renta Atribuida

Antecedentes:

- a. La empresa Fuentes & Gómez de responsabilidad limitada, contribuyente del impuesto de primera categoría que declara su renta efectiva según contabilidad completa, acogida al régimen de renta atribuida, inició actividades con fecha 01 de abril de 2016, con ello, proporciona los antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios.
- b. De acuerdo a lo estipulado en el contrato social y comunicación efectuada al Servicio de Impuestos Internos, las utilidades serán atribuidas conforme a lo siguiente:
 - Socio 1: Fabián Fuentes, contribuyente de ICG, dueño de un 55%.
 - Socio 2: Eduardo Gómez, contribuyente de ICG, dueña de 45%.
- c. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los socios aportaron el capital conforme al siguiente detalle:
 - Socio 1: Fabián Fuentes, aportó \$3.000.000
 - Socio 2: Eduardo Gómez, aportó \$2.500.000
- d. La empresa determinó un resultado financiero al 31.12.2017 de \$18.500.000
- e. Dentro de las cuentas de ganancias, existe contabilizado las siguientes rentas:
 - Dividendo percibido desde la sociedad Agrisol S.A., acogida al régimen parcialmente integrado, por 5.270.000, el cual tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución y sujeto a la obligación de restitución (tasa de IDPC vigente para el AC 2017 es de 25,5%).
 - Intereses percibidos por depósitos a plazo efectuados en la Caja Central de Ahorros y Préstamos por \$4.500.000
- f. Dentro de las cuentas de pérdidas, existen contabilizado los siguientes gastos:
 - Gastos de arriendo del próximo año por \$550.000
 - Depreciación de activo fijo contabilizada es de \$345.000, según el método de depreciación lineal. La empresa utiliza el método de depreciación acelerada para efectos de calcular la RLI, lo que asciende a \$1.150.000 (Valor del activo \$3.450.000, vida útil 10 años).

- g. De acuerdo a los registros contables los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio 2017, a valor histórico, fueron los siguientes:
- Socio Fabián Fuentes, retiró \$12.000.000, (01 de mayo)
 - Socio Eduardo Gómez, retiró \$12.000.000, (01 de abril)
- h. Saldos de rentas y créditos acumulados al 31.12.2016, son los siguientes:
- Saldo FUT \$ 1.300.000
 - Saldo FUF \$ 603.750
 - Saldo total de créditos \$ 444.965
 - Saldo FUNT (ingreso no renta) \$ 1.600.000
- i. La variación del IPC del periodo es la siguiente (supuestos):
- Abril – diciembre 3,0%
 - Mayo – diciembre 2,8%
 - Anual 2018 6,9%

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 12

I. Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2017

Resultado según balance	\$	18.500.000
<u>Agregados</u>		
Gastos de arriendo del próximo año	\$	550.000
Depreciación lineal de activos fijos	\$	345.000
<u>Deducciones</u>		
Depreciación acelerada de activo fijo	-\$	1.150.000
Intereses percibidos por depósitos a plazo	-\$	4.500.000
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	5.270.000
RLI al 31.12.2017, antes de ajuste del N° 5, del art.33 LIR	\$	8.475.000
<u>Reposición Art.33 N° 5 LIR</u>		
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	\$	5.270.000
Incremento por crédito IDPC (\$5.270.000 * 0,369863)	\$	1.949.178
RLI Determinada al 31.12.2017	\$	15.694.178

II. Tributación de la Sociedad

Impuesto de primera categoría determinado	\$	3.923.545
<i>Créditos por IDPC</i>		
Dividendo Sociedad Agrisol (\$1.949.178 * 65%)	-\$	1.266.966
Impuesto de primera categoría a pagar	\$	2.656.579

III. Control de rentas empresariales

DETALLE	CONTROL	RAP	DDAN	REX			SAC		STUT
				Rentas Exentas	Ingresos no constitutivos de renta		Acumulados hasta 31.12.2016		
					INR	Trib. Cumplida	Sin d/devolución	Con d/devolución	
Remanente anterior 01.01.2017	\$ 2.203.750		\$ 603.750		\$ 1.600.000			\$ 444.965	\$ 1.300.000
Reajuste anual 6,9%	\$ 152.059	\$ -	\$ 41.659		\$ 110.400			\$ 30.703	\$ 89.700
Remanente al 31.12.2017	\$ 2.355.809	\$ -	\$ 645.409		\$ 1.710.400			\$ 475.668	\$ 1.389.700
<u>Más</u>									
RLI definitiva al 31.12.2017	\$ 15.694.178	\$ 15.694.178							
Intereses por deposito a plazo	\$ 4.500.000	\$ 4.500.000							
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada	\$ 805.000		\$ 805.000						
	\$ -								
<u>Menos</u>									
	\$ -								
	\$ -								
Remanente de purado al 31.12.2017	\$ 23.354.987	\$ 20.194.178	\$ 1.450.409		\$ 1.710.400			\$ 475.668	\$ 1.389.700
<u>Menos Retiros</u>									
Socio Fabián Fuentes (49,95%)	\$ 12.336.000	-\$ 11.653.330	-\$ 10.086.992	-\$ 724.479	-\$ 841.859			-\$ 237.596	-\$ 694.155
Socio Eduardo Gómez (50,05%)	\$ 12.360.000	-\$ 11.701.657	-\$ 10.107.186	-\$ 725.930	-\$ 868.541			-\$ 238.072	-\$ 695.545
Total de retiros	\$ 24.696.000								
Remanente ejercicio siguiente		\$ -	\$ -		\$ -			\$ -	\$ -
<u>Retiros no imputados</u>									
Socio Fabián Fuentes	\$ 682.670								
Socio Eduardo Gómez	\$ 658.343								
Total retiros no imputados	\$ 1.341.013								

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 12

De acuerdo a lo establecido en el artículo 14 letra A) N° 3 letra a) de la LIR, se presenta lo siguiente atribución de rentas, de igual forma se atribuye la renta percibida de intereses por depósito a plazo exentas del impuesto de primera categoría, establecido en el artículo 39 de la LIR.

Determinación de rentas atribuidas afectas IGC, correspondiente a los socios

RLI definitiva al 31.12.2017	\$	15.694.178
Intereses percibidos por depósitos a plazo	\$	4.500.000
Socio Fabián Fuentes		
Renta atribuida por RLI del ejercicio ($\$15.694.178 * 49,95\%$)	\$	7.839.242
Renta atribuida por intereses afectos Art. 39 ($\$4.500.000 * 49,95\%$)	\$	2.247.750
Crédito por IDPC Socio Fabián Fuentes ($\$7.839.242 * 25\%$)	\$	1.959.810
Socio Eduardo Gómez		
Renta atribuida por RLI del ejercicio ($\$15.694.178 * 50,05\%$)	\$	7.854.936
Renta atribuida por intereses afectos Art. 39 ($\$4.500.000 * 50,05\%$)	\$	2.252.250
Crédito por IDPC Socio Eduardo Gómez ($\$7.854.963 * 25\%$)	\$	1.963.734

Cuando existan retiros, remesas o distribuciones afectos al IGC o IA, y no exista saldo en el registro SAC suficiente, la sociedad o empresa podrá voluntariamente pagar un impuesto de primera categoría, con el fin de que los propietarios, socios o accionistas tengan crédito al momento de que tributen con los impuestos personales los retiros percibidos por estos. (IGC o IA)

En el registro precedente se puede demostrar esta situación, primeramente, ingresó al registro RAP la renta líquida del ejercicio, y los intereses por depósito a plazo, que de acuerdo a lo establecido en la LIR, es el primer registro al que se imputarán los retiros que efectúen los socios, en este caso, se imputaron \$20.194.178 siendo el saldo disponible en el registro, luego como quedaron retiros sin ser imputados, se deben imputar al registro DDAN, que existían \$603.750 del registro ex FUF, y del ejercicio la diferencia por mayor gasto de depreciación por \$805.000 siendo estas imputaciones afectas al IGC o IA. Finalmente se imputa el saldo disponible en el registro REX, siendo específicamente ingresos no constitutivos de renta provenientes del antiguo registro FUNT, del cual se retira todo y deja el registro en cero, quedando retiros sin ser imputados a ningún registro.

Determinación de la situación tributaria de retiros efectivos

Socio Fabián Fuentes

Retiro no constitutivo de renta imputado del registro RAP (\$20.194.178 * 49,95%)	\$ 10.086.992
Retiro afecto imputado del registro DDAN (\$1.450.409 * 49,95%)	\$ 724.479
Retiro no constitutivo de renta imputado del registro REX (\$1.710.400 * 49,95%)	\$ 841.859
Retiros afectos IGC no imputados a ningún registro (\$12.336.000-\$11.653.330)	\$ 682.670
Total retiros	\$ 12.336.000
Créditos por IDPC con derecho a devolución (\$475.668 *44,95%)	\$ 237.596
Créditos por IDPC voluntario con derecho a devolución (\$682.670 * 0,333333)	\$ 227.556

Socio Eduardo Gómez

Retiro no constitutivo de renta imputado del registro RAP (\$20.194.178 * 49,95%)	\$ 10.107.186
Retiro afecto imputado del registro DDAN (\$1.450.409 * 49,95%)	\$ 725.930
Retiro no constitutivo de renta imputado del registro REX (\$1.710.400 * 50,05%)	\$ 868.541
Retiros afectos IGC no imputados a ningún registro (\$12.336.000-\$11.653.330)	\$ 658.343
Total retiros	\$ 12.360.000
Créditos por IDPC con derecho a devolución (\$475.668 *55,05%)	\$ 238.072
Créditos por IDPC voluntario con derecho a devolución (\$682.670 * 0,333333)	\$ 219.448

La parte de los retiros que se imputaron al registro DDAN y la parte de los retiros no imputada a ningún registro se afectarán con el IGC, con derecho a crédito, siempre que exista un saldo disponible en el registro SAC. En este caso, sólo la parte de los retiros imputados al registro DDAN, tienen derecho a crédito, y la parte de los retiros no imputada a ningún registro no tienen derecho a crédito en un principio. Por ende, la empresa determinó el impuesto de primera categoría en carácter de voluntario, donde la base imponible está conformada por la parte de los retiros no imputada a ningún registro, una vez determinada la base imponible se calcula la tasa de impuesto, en este caso 25% de acuerdo a lo establecido en el artículo 20 de la LIR, debido a que se trata de una sociedad sujeta a las disposiciones del régimen de Renta Atribuida. Finalmente, este impuesto debe estar efectivamente pagado por la empresa para que los socios puedan hacer uso del crédito por IDPC que tendrá derecho a devolución, este se asignará de acuerdo al factor de incremento respectivo a la tasa de impuesto de primera categoría en carácter voluntario. Cabe señalar que el pago debe ser efectivo, por ende, no se consideraran los pagos previsionales mensuales (PPM) como un impuesto de primera categoría voluntario.

Determinación del IDPC voluntario a pagar por la sociedad

Base imponible

Retiros afectos a IGC Socio Fabián Fuentes (\$12.336.000-\$11.653.330)	\$	682.670
Retiros afectos a IGC Socio Eduardo Gómez (\$12.360.000-\$11.701.657)	\$	658.343
Total retiros afectos a IGC	\$	1.341.013
Base imponible pago voluntario [$\$1.341.013 / (1-0,25)$]	\$	1.788.018

Determinación IDPC voluntario

Impuesto de primera categoría voluntario ($\$1.788.018 * 25\%$)	\$	447.004
---	----	---------

Asignación del IDPC voluntario

Socio Fabián Fuentes, crédito con D° a devolución ($\$682.670 * 0,333333$)	\$	227.556
Socio Eduardo Gómez, crédito con D° a devolución ($\$658.343 * 0,333333$)	\$	219.448
Total IDPC voluntario	\$	447.004

CASO PRÁCTICO N° 13: Transformación de un empresario individual de responsabilidad limitada a una sociedad anónima

Don Diego González Empresario Individual de Responsabilidad Limitada, contribuyente del impuesto de primera categoría que declara su renta efectiva según contabilidad completa, acogida al régimen de renta atribuida, que inició actividades con fecha 2 enero de 2017, en el año comercial 2019 decide cambiar su tipo jurídico a sociedad anónima y, como consecuencia de ello, debe efectuar un cambio de régimen al parcialmente integrado. La empresa proporciona los siguientes antecedentes:

Balance de la Sociedad al 31.12.2018

Cuentas	BALANCE		RESULTADO	
	ACTIVO	PASIVO	PÉRDIDA	GANANCIA
Disponible	\$ 25.108.900			
Maquinaria	\$ 36.300.000			
Existencias	\$ 45.925.000			
Acciones	\$ 6.050.000			
Cuenta particular	\$ 45.980.000			
Depreciación acumulada *		\$ 7.368.900		
Cuentas por pagar		\$ 16.577.000		
Proveedores		\$ 4.477.000		
Capital		\$ 53.724.000		
Provisiones		\$ 10.527.000		
Gastos Generales			\$ 16.940.000	
Gastos Artículo 107 LIR			\$ 423.500	
Impuesto Renta			\$ 302.500	
Ventas				\$ 80.000.000
Venta de acciones Art. 107 LIR				\$ 2.420.000
Dividendos percibidos				\$ 1.936.000
Subtotal	\$159.363.900	\$ 92.673.900	\$17.666.000	\$84.356.000
Utilidad del ejercicio		\$ 66.690.000	\$66.690.000	
Totales	\$159.363.900	\$159.363.900	\$84.356.000	\$84.356.000

- Para efectos tributarios, la depreciación acumulada de los activos fijos al 31.12.2018 es de \$24.563.000. Método depreciación acelerada.

Los saldos iniciales acumulados en los registros al 1° de enero del 2019 correspondiente al remanente del año anterior, conformado por:

- Saldo registro RAP no imputado de retiros por \$1.620.000, generado por la renta líquida imponible al 31.12.2018
- Saldo registro DDAN no imputado de retiros por \$800.000, correspondiente al mayor gasto de depreciación acelerada
- Saldo registro REX no imputado de retiros por \$400.000, correspondiente a un ingreso no renta generado por la venta de acciones acogidas al artículo 107 de la LIR.
- De acuerdo a los registros contable y documentación de respaldo, el socio Diego González aportó un capital de \$53.724.000 actualizado al 31.12.2018, el cual sólo se encuentra un 50% efectivamente pagado, por un monto de \$26.862.000.
- El capital propio tributario al 1° de enero de 2019 es de \$67.766.900, determinado de acuerdo al siguiente detalle:

Determinación del CPT al 01.01.2019

Total de Activos	\$	159.363.900
<i>Menos Valores INTO</i>		
Cuenta Particular	-\$	45.980.000
<i>Menos Pasivos Exigibles</i>		
Depreciación Acumulada Tributaria	-\$	24.563.000
Cuentas por pagar	-\$	16.577.000
Proveedores	-\$	4.477.000
Capital Propio Tributario al 31.12.2019	\$	67.766.900

Balance General de la sociedad al momento del cambio de régimen

01 de Enero de 2019 – 30 de agosto de 2019

Cuentas	BALANCE		RESULTADO	
	ACTIVO	PASIVO	PÉRDIDA	GANANCIA
Disponible	\$ 44.618.515			
Maquinaria	\$ 36.300.000			
Existencias	\$ 62.458.000			
Acciones	\$ 8.228.000			
Cuenta particular	\$ 6.500.000			
Depreciación acumulada *		\$ 9.961.204		
Cuentas por pagar		\$ 22.544.720		
Proveedores		\$ 6.088.720		
Capital		\$ 54.744.756		
Provisiones		\$ 14.316.720		
Gastos Generales			\$ 29.770.756	
Gastos Artículo 107 LIR			\$ 575.960	
Impuesto Renta			\$ 411.400	
Ventas				\$ 77.915.311
Venta de acciones Art. 107 LIR				\$ 3.291.200
Subtotal	\$ 158.104.515	\$107.656.120	\$ 30.758.116	\$ 81.206.511
Utilidad del ejercicio		\$ 50.448.395	\$ 50.448.395	
Totales	\$ 158.104.515	\$158.104.515	\$ 81.206.511	\$ 81.206.511

- Para efectos tributarios, la depreciación acumulada de los activos fijos al 30.08.2018 es de \$33.204.013. Método depreciación acelerada.

Balance General de la Sociedad Anónima, ejercicio comercial 2019*01 de Enero de 2019 – 30 de diciembre de 2019*

CUENTAS	BALANCE		RESULTADO	
	ACTIVO	PASIVO	PÉRDIDA	GANANCIA
Disponible	\$ 39.600.000			
Maquinaria	\$ 36.300.000			
Existencias	\$ 64.700.000			
Acciones	\$ 8.228.000			
Cuenta particular	\$ 22.500.000			
Depreciación acumulada		\$ 11.257.356		
Cuentas por pagar		\$ 22.544.720		
Proveedores		\$ 6.088.720		
Capital		\$ 75.401.693		
Provisiones		\$ 14.316.720		
Gastos Generales			\$ 31.637.693	
Gastos Artículo 107 LIR			\$ 575.960	
Impuesto Renta			\$ 411.400	
Ventas				\$ 68.419.684
Venta de acciones Art. 107 LIR				\$ 3.291.200
Dividendos percibidos				\$ 2.632.960
Subtotal	\$171.328.000	\$129.609.209	\$32.625.053	\$74.343.844
Utilidad del ejercicio		\$ 41.718.791	\$41.718.791	
Totales	\$171.328.000	\$171.328.000	\$74.343.844	\$74.343.844

El balance de la empresa presenta las siguientes partidas correspondiente al ejercicio comercial desde 01 de enero de 2019 al 30 de diciembre de 2019:

En cuentas de pérdidas registra:

- Dentro de las cuentas gastos generales se encuentran contabilizada la depreciación lineal de la maquinaria por \$3.888.456. Para efectos tributarios la empresa utiliza el método de depreciación acelerada lo que asciende a \$12.961.520. Valor del activo \$31.107.648 actualizado al 31.12.2019, vida útil normal de 10 años, adquirido el 2 de enero 2017. Además, se encuentran contabilizadas multas e intereses fiscales, reajustadas y pagadas en el mes de abril de 2019, por el monto de \$470.000.
- La cuenta Impuesto Renta, corresponde al IDPC pagado en abril 2019, por un monto de \$411.400.

- La cuenta Gastos Artículo 107 LIR, representa las comisiones pagadas a la corredora de bolsa, desembolso que se efectuó para generar el ingreso de la venta de acciones del artículo 107 LIR efectuada el mes de noviembre, por \$575.960

En cuenta de utilidad registra:

- La cuenta venta de acciones tiene registrado un ingreso por artículo 107 de la LIR efectuado en el mes de noviembre, por un monto de \$3.291.200.
- La cuenta dividendos percibidos corresponde a dividendos distribuidos de una S.A. acogida al régimen 14 B) de la cual tiene participación, por \$2.632.960, el cual tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución y sujeto a la obligación de restitución por \$ 295.890 (tasa de IDPC vigente para el AC 2019 es de 27%).

Otros antecedentes:

- En el mes de marzo de 2019 el EIRL efectuó un retiro por \$6.500.000
- El capital propio tributario al 31 de diciembre de 2019 es de \$62.670.040.
- La sociedad anónima distribuyó dividendos por:
 - o Diego González \$8.000.000 (12 de septiembre)
 - o Fabian Barra \$8.000.000 (19 de noviembre)

Posterior al cambio de régimen el capital de la sociedad anónima será de \$75.401.693, actualizado al 31.12.2019 y se encuentra en un 100% efectivamente pagado. Está compuesta por Don Diego González ex EIRL, y un nuevo accionista que fue integrado a la S.A. el detalle de la participación en acciones, es el siguiente:

- Accionista Diego González 55.402 acciones a \$1.000 \$55.401.693
- Accionista Fabián Barra 20.000 acciones a \$1.000 \$20.000.000

La VIPC del periodo, es la siguiente:

- | | | | |
|----------------------|------|--------------------------|------|
| - Enero a agosto | 1,9% | - Septiembre a noviembre | 1,5% |
| - Enero a marzo | 1,0% | - Septiembre a diciembre | 2,5% |
| - Marzo a diciembre | 1,8% | - Noviembre a diciembre | 1,9% |
| - Mayo a septiembre | 2,0% | - Anual 2019 | 4,0% |
| - Agosto a diciembre | 1,2% | | |

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 13***I. Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2019***

Resultado según balance al 31.12.2019	\$	41.718.791
<u>Agregados</u>		
Impuesto Renta	\$	411.400
Multas pagadas al fisco, reajustada	\$	470.000
Depreciación Financiera Lineal de los activos fijos. Actualizada VIPC 4%	\$	3.888.456
Costo de acciones acogidas al artículo 107 LIR	\$	575.960
<u>Deducciones</u>		
Depreciación Tributaria Acelerada de los activos fijos. Actualizada VIPC 4%	-\$	12.961.520
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	2.632.960
Mayor valor por venta de acciones acogidas al artículo 107 LIR	-\$	3.291.200
Renta Líquida Imponible al 31.12.2019	\$	28.178.927

Tributación de la sociedad AT.2020

Impuesto de primera categoría determinado	\$	7.608.310
---	----	-----------

II. Determinación del CPT al 01.01.2019

Total de Activos	\$	159.363.900
<u>Menos Valores INTO</u>		
Cuenta Particular	-\$	45.980.000
<u>Menos Pasivos Exigibles</u>		
Depreciación Acumulada Tributaria	-\$	24.563.000
Cuentas por pagar	-\$	16.577.000
Proveedores	-\$	4.477.000
Capital Propio Tributario al 31.12.2019	\$	67.766.900

III. Determinación del RAI 01/01/2019

Capital Propio Tributario	\$	67.766.900
Saldo registro RAP	-\$	1.620.000
Saldo Registro REX	-\$	400.000
Capital efectivamente pagado, reajustado	-\$	26.862.000
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio	\$	38.884.900

IV. Control de Rentas Empresariales de la Sociedad Anónima acogida al régimen parcialmente integrado al 31.12.2019

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX			SAC
				Rentas exentas	Ingresos no constitutivos de renta		
					INR	Tibut. Cumplida	
							0,369863
							C/restituc
Remanente anterior 01.01.2019	\$ 41.704.900	\$ 38.884.900	\$ 800.000		\$ 2.020.000		\$ -
Reajuste Enero - Marzo 1,0%	\$ 417.049	\$ 388.849	\$ 8.000	\$ -	\$ 20.200	\$ -	\$ -
Remanente Marzo 2019	\$ 42.121.949	\$ 39.273.749	\$ 808.000	\$ -	\$ 2.040.200	\$ -	
<u>Menos distribuciones</u>							
Accionista Diego González							
Distribución efectuada 15 marzo	\$ 6.500.000	-\$ 6.500.000	-\$ 6.500.000				
Remanente depurado a Marzo 2019	\$ 35.621.949	\$ 32.773.749	\$ 808.000	\$ -	\$ 2.040.200	\$ -	\$ -
Más: Reajuste Marzo a Septiembre VIPC 2%	\$ 712.439	\$ 655.475	\$ 16.160	\$ -	\$ 40.804	\$ -	
Remanente Septiembre 2019	\$ 36.334.388	\$ 33.429.224	\$ 824.160	\$ -	\$ 2.081.004	\$ -	\$ -
<u>Menos distribuciones</u>							
Accionista Diego González							
Dividendos del ejercicio (12 septiembre)	\$ 8.000.000	-\$ 8.000.000	-\$ 8.000.000				
Remanente depurado a septiembre 2019	\$ 28.334.388	\$ 25.429.224	\$ 824.160	\$ -	\$ 2.081.004	\$ -	\$ -
Más: Reajuste Septiembre a Noviembre VIPC 1,5%	\$ 425.016	\$ 381.438	\$ 12.362	\$ -	\$ 31.215	\$ -	\$ -
Remanente a noviembre 2019	\$ 28.759.404	\$ 25.810.662	\$ 836.522	\$ -	\$ 2.112.219	\$ -	\$ -
<u>Menos distribuciones</u>							
Accionista Fabián Barra							
Dividendos del ejercicio (19 noviembre)	\$ 8.000.000	-\$ 8.000.000	-\$ 8.000.000				
Remanente depurado a noviembre 2019	\$ 20.759.404	\$ 17.810.662	\$ 836.522	\$ -	\$ 2.112.219	\$ -	\$ -
Más: Reajuste Noviembre a diciembre VIPC 1,9%	\$ 394.429	\$ 338.403	\$ 15.894	\$ -	\$ 40.132	\$ -	\$ -
Remanente diciembre 2019	\$ 21.153.832	\$ 18.149.065	\$ 852.416	\$ -	\$ 2.152.351	\$ -	\$ -
<u>Más:</u>							
Reverso de rentas afectas remanente	-\$ 18.149.065	-\$ 18.149.065					
RAI determinado al 31/12/2019	\$ 5.115.996	\$ 5.115.996					
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada Artículo 31.5 LIR	\$ 9.073.064		\$ 9.073.064				
Mayor valor venta acciones, artículo 107	\$ 2.715.240				\$ 2.715.240		
Crédito por IDPC determinado por la RLI del ejercicio	\$ -						\$ 7.608.310
Crédito por IDPC, por dividendos percibidos empresa 14 B)	\$ -						\$ 973.834
<u>Menos</u>							
Ajuste crédito por IDPC por Multas fiscales no afectas	\$ -						-\$ 173.836
Remanente ejercicio siguiente	\$ 19.909.067	\$ 5.115.996	\$ 9.925.480	\$ -	\$ 4.867.591	\$ -	\$ 8.408.309

V. Determinación del CPT al 31.12.2019

Total de Activos	\$	171.328.000
<i>Menos Valores INTO</i>		
Cuenta Particular	-\$	22.500.000
<i>Menos Pasivos Exigibles</i>		
Depreciación Acumulada Tributaria	-\$	37.524.520
Cuentas por pagar	-\$	22.544.720
Proveedores	-\$	6.088.720
Capital Propio Tributario al 31.12.2019	\$	82.670.040

VI. Determinación del RAI 31.12.2019

Capital Propio Tributario al 31.12.2019	\$	82.670.040
Dividendo provisorio accionista Diego González., reajustado VIPC 2,5%	\$	-
Dividendo provisorio accionista Fabián Barra, reajustado VIPC 1,9%	\$	-
Saldo final del registro REX	-\$	2.152.351
Capital efectivamente pagado al 31.12.2019, reajustado	-\$	75.401.693
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio	\$	5.115.996

EXPLICACION CASO PRÁCTICO Nº 13

La información presentada en un principio, corresponde al EIRL don Diego González, quien se encuentra sujeto a las normas del régimen de renta atribuida. Con fecha 30 de agosto de 2019, toma la decisión de cambiar su tipo jurídico a Sociedad Anónima, y como consecuencia de ello, se encuentra obligado a cambiar el régimen de tributación a parcialmente integrado.

La transformación del EIRL en S.A, implica realizar la reclasificación de rentas que mantenía la empresa acogida al régimen de renta tribuida en el régimen parcialmente integrado, a partir del 01 de enero de 2019, que fue el año en que ocurre el cambio de régimen. Cabe señalar, que el cambio de régimen señalado no implica un término de giro del EIRL, debido a que sólo corresponde a un cambio del tipo social.

Posteriormente al cambio de régimen, la sociedad anónima determina la RLI al 31.12.2019, bajo las normas del régimen 14 B), y confecciona los registros tributarios correspondientes.

El registro RAI al 01.01.2019, se conformó por el resultado de restar al CPT al 31.12.2018, los saldos de los registros RAP y REX que acumulaba bajo el régimen de renta atribuida, menos el capital pagado, que en este caso se encontraba sólo el 50% efectivamente pagado.

Durante el año 2019, se registraron aquellas imputaciones de dividendos distribuidos por la sociedad, en los meses de marzo, septiembre y noviembre. Es importante hacer mención que, dividendos distribuidos en el mes de marzo, correspondían a retiros efectuados por el EIRL bajo el régimen de renta atribuida. Todos los dividendos fueron imputados del registro RAI en el momento en que se efectuó su distribución.

Al término del ejercicio comercial 2019, efectuó el reverso del saldo acumulado en el registro RAI. Al 31 de diciembre, ingresó al registro RAI las rentas afectas a impuesto, ingresaron al registro DDAN la diferencia de depreciación normal y acelerada y, aquellos INR por el mayor valor en la venta de acciones del artículo 107 LIR al registro REX. También se registraron en el registro SAC, los créditos correspondientes a la RLI determinada al 31.12.2019 y el crédito por los dividendos percibidos de una empresa acogida a 14 B).

Situación tributaria de los dividendos efectivos:

VII. Determinación de la situación tributaria de los dividendos efectivos a diciembre 2019

Accionista Diego González		
Dividendos afectos a IGC imputados a RAI (($\$6.500.000 * 1,018$)+($\$8.000.000*1,025$))	\$	14.817.000
Accionista Fabián Barra		
Dividendos afectos a IGC imputados a RAI ($\$8.000.000*1,019$)	\$	8.152.000

Tributación de los propietarios

Bajo el supuesto que los propietarios sólo percibieron rentas por los dividendos distribuidos por la sociedad anónima, se ejemplificó el cálculo del IGC de ambos accionistas.

La base imponible de IGC, está compuesta por las rentas afectas por los dividendos imputados del registro RAI, sin derecho a crédito, debido a que al momento de efectuarse la distribución de dividendos no mantenía saldos en el registro SAC.

Determinación Global Complementario

Sr. Diego González		
Dividendos Afectos a IGC	\$	14.817.000
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2018)	\$	14.817.000
Factor 0,04	\$	592.680
(-) Rebaja	-\$	299.266
IGC Determinado	\$	293.414
Sr. Fabián Barra		
Dividendos Afectos a IGC	\$	8.152.000
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2018)	\$	8.152.000
Factor 0,04	\$	326.080
(-) Rebaja	-\$	299.266
IGC Determinado	\$	26.814

CASO PRÁCTICO N° 14: Tributación de rentas atribuidas y rentas percibidas por un Empresario Individual

El Sr. José Sepúlveda empresario individual, contribuyente de primera categoría que declara su renta efectiva según contabilidad completa, inició actividades el 01.05.2018 oportunidad en que se acoge al régimen de renta atribuida.

El Sr. José presenta los siguientes antecedentes al 31.12.2019:

- Determinó un resultado según balance de \$5.350.000
- Con fecha 01.06.2018 adquirió una camioneta, el valor a la fecha de adquisición es de \$8.000.000, vida útil de 7 años, para el cálculo de la RLI utiliza depreciación acelerada.
- Participa en un 25% en la sociedad los Alerces Ltda., acogida al régimen de renta atribuida, para el periodo comercial 2019 la sociedad determinó una renta líquida de \$15.000.000. El Sr. José efectuó un retiro por \$1.000.000 imputado al registro RAP.
- Se le atribuyeron rentas provenientes de la sociedad Las Palmas acogida al régimen simplificado del artículo 14 ter letra A) por \$5.600.000
- Percibió dividendos de la sociedad Aurora SA., acogida al régimen parcialmente integrado, por un monto de \$3.400.000, que tiene asociado un crédito por IDPC de \$1.257.534 con derecho a devolución y sujeto a restitución (tasa 27%)
- El Sr. José efectuó retiros en octubre por \$5.500.000
- Saldo DDAN \$1.731.666
- La variación de IPC del periodo es la siguiente (supuestos)

Mayo – diciembre 2018	4,5%
Junio – diciembre 2018	3,9%
Octubre a diciembre 2019	2,3%
Anual 2019	5,1%

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 14

I. Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2019

Resultado según balance	\$	5.350.000
<u>Agregados</u>		
Depreciación lineal del vehículo (financiera)	\$	692.667
<u>Deducciones</u>		
Depreciación acelerada del vehículo	-\$	2.424.333
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	3.400.000
RLI al 31.12.2019, antes de ajuste del N° 5, del art.33 LIR	\$	218.334
<u>Reposición Art.33 N° 5 LIR</u>		
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	\$	3.400.000
Incremento por crédito IDPC (\$3.400.000 * 0,369863)	\$	1.257.534
RLI Determinada al 31.12.2019	\$	4.875.868

II. Tributación de la Sociedad

Impuesto de primera categoría determinado	\$	1.218.967
<u>Créditos por IDPC</u>		
Dividendo Sociedad Aurora SA (\$1.257.534 * 65%)	-\$	817.397
Impuesto de primera categoría a pagar	\$	401.570

II. Control de Rentas Empresariales

DETALLE	CONTROL	RAP	DDAN	REX			SAC
				Rentas Exentas	Ingresos no constitutivos de renta		
					INR	Trib. Cumplida	
Remanente anterior 01.01.2019	\$ 1.731.666		\$ 1.731.666				
Reajuste anual 5,1%	\$ 88.315	\$ -	\$ 88.315	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Remanente al 31.12.2019	\$ 1.819.981	\$ -	\$ 1.819.981	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<i>Más</i>							
RLI definitiva al 31.12.2019	\$ 4.875.868	\$ 4.875.868					
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada	\$ 3.119.969		\$ 3.119.969				
Retiro proveniente Soc. Ltda Régimen 14 A	\$ 1.000.000					\$ 1.000.000	
<i>Menos</i>							
Remanente depurado al 31.12.2019	\$ 10.815.818	\$ 4.875.868	\$ 4.939.950	\$ -	\$ -	\$ 1.000.000	\$ -
<i>Menos Retiros</i>							
Sr. José Sepúlveda	\$ 5.626.500	-\$ 5.626.500	-\$ 750.632				
	\$ -	-\$ 4.875.868					
Remanente ejercicio siguiente	\$ 5.189.318	\$ 0	\$ 4.189.318	\$ -	\$ -	\$ 1.000.000	\$ -

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO N° 14

Para la determinación de la renta líquida se debe tener en consideración los artículos del 29 al 33 de la LIR, lo que justifica los agregados y deducciones al resultado financiero antes de que se grave con los impuestos la LIR.

De acuerdo a la modificación del artículo 33 N° 5, introducida por la Ley 20.780 de reforma tributaria, los dividendos percibidos deberán formar parte de la renta líquida debidamente incrementado por el crédito por IDPC, por ser rentas afectas a los impuestos finales.

La tributación de la sociedad es de acuerdo al impuesto de primera categoría determinado a lo anteriormente mencionado, para los créditos por los dividendos percibidos de la sociedad acogida al régimen parcialmente integrado se debe tener en consideración que se trata de un crédito castigado, por ende, se puede utilizar sólo el 65% del total del crédito.

Se debe mencionar que en el control de rentas empresariales ingresarán los retiros efectivos que realice la empresa, por ende, el retiro que fue imputado al registro RAP en la empresa que participa ingresa como un ingreso no constitutivo de renta al registro REX.

En cuanto a las atribuciones de renta ingresarán directamente al global complementario del Sr. José Sepúlveda.

A continuación, se presenta la tributación del Empresario individual en su IGC como persona natural. Se le atribuye la Renta Líquida que generó en su empresa afecta al IDPC, una renta de acuerdo a la participación que tiene en la sociedad acogida al régimen de renta atribuida, también se le atribuye un monto por participar en una sociedad acogida al régimen simplificado del artículo 14 ter letra A).

Determinación Global Complementario

Sr. José Sepúlveda

Renta Atribuida del ejercicio	\$	4.875.868
Renta Atribuida sociedad Los Alerces Ltda.	\$	3.750.000
Renta Atribuida Régimen Art. 14 ter letra A	\$	5.600.000
Retiro imputado al DDAN	\$	750.632
<hr/>		
Base imponible	\$	14.976.500
Factor 0,04	\$	599.060
(-) Rebaja	-\$	299.266
<hr/>		
IGC Determinado	\$	299.794

Crédito por IDPC	\$	1.218.967
Crédito por IDPC Soc. Los Alerces Ltda.	\$	937.500

CASO PRÁCTICO N° 15: Determinación de la carga tributaria de los propietarios de una empresa, realizando un comparativo entre el régimen de renta atribuida y parcialmente integrado.

La sociedad de El Quisco Limitada, presenta los siguientes datos con la finalidad de determinar su tributación bajo el régimen de renta atribuida y parcialmente integrado la sociedad inició actividades el 01.01.2019 y está conformada por dos socios personas naturales, socio Angélica Romero y Socio Nayaret Gallegos. Ambas participan de un 50% en el capital y en las utilidades.

Socio Angélica Romero, aportó \$20.000.000. Actualizado al 31.12.2019.

Socio Nayaret Gallegos, aportó \$20.000.000. Actualizado al 31.12.2019

Al 31.12.2019, se determinó un resultado según balance de \$120.000.000.

El capital propio de la sociedad al 31.12.2019 es de \$20.000.000

En la cuenta de gastos se encuentra contabilizada la depreciación lineal de una maquinaria, por \$750.000, para efectos tributarios la empresa utiliza la depreciación acelerada por \$2.500.000, actualizados al 31.12.2019. Valor del activo \$7.500.000, actualizado al 31.12.2019. Vida útil 10 años. Además, dentro de la cuenta de pérdidas se encuentra contabilizadas multas pagadas al fisco, reajustadas por la VIPC del 1%, por \$50.000

En el mes de septiembre se percibió un dividendo de la sociedad Luna SA. acogida al régimen 14 B) por \$1.200.000, con crédito e incremento tasa del 27%, sujeto a la obligación de restitución.

Los socios efectuaron los siguientes retiros:

- Socio Angélica Romero \$12.000.000 (30 junio)
- Socio Nayaret Gallegos \$40.000.000 (30 octubre)

Supuestos de la variación del IPC

- Enero a junio 1,1%
- Abril a diciembre 1,0%
- Junio a octubre 1,3%
- Junio a diciembre 1,2%
- Octubre a diciembre 2,1%

DESARROLLO CASO PRÁCTICO N° 15

Tratamiento tributario bajo normas del artículo 14 letra A) LIR, Renta atribuida

I. Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2019

Resultado según balance	\$	120.000.000
<u>Agregados</u>		
Multas pagadas al Fisco, reajustadas VIPC 1%	\$	50.000
Depreciación Financiera Lineal de activos fijos, Actualizada.	\$	750.000
Depreciación Tributaria Acelerada de activos fijos. Actualizada	-\$	2.500.000
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	1.200.000
RLI al 31.12.2019, antes de ajuste del N° 5, del art.33 LIR	\$	117.100.000
<u>Reposición Art.33 N° 5 LIR</u>		
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	\$	1.200.000
Incremento por crédito IDPC (\$1.200.000 * 0,369863)	\$	443.836
RLI Determinada al 31.12.2019	\$	118.743.836

II. Beneficio de la letra C) del artículo 14 ter de la LIR

RLI Determinada al 31.12.2019	\$	118.743.836
Retiro Socio Angélica Romero, actualizado VIPC 1,2%	-\$	12.144.000
Retiro Socio Nayaret Gallegos., actualizado VIPC 4%	-\$	40.840.000
Renta Líquida Invertida	\$	65.759.836
Beneficio de ahorro e inversión (\$ 65.759.836 * 50%)	\$	32.879.918
RLI Determinada al 31.12.2019	\$	118.743.836
Beneficio de ahorro e inversión (\$ 65.759.836 * 50%)	\$	32.879.918
RLI definitiva al 31.12.2019	\$	85.863.918

III. Tributación de la Sociedad

Impuesto de primera categoría determinado (\$85.863.918 * 25%)	\$	21.465.979
--	----	------------

IV. Control de Rentas Empresariales Sociedad acogida a Renta Atribuida

DETALLE	CONTROL	RAP	DDAN	REX	SAC
Remanente anterior 01.01.2019	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Reajuste anual					
Remanente al 31.12.2019	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<i>Más</i>					
RLI definitiva al 31.12.2019	\$ 85.863.918	\$ 85.863.918			
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada	\$ 1.750.000		\$ 1.750.000		
<i>Menos</i>					
Pago de multas fiscales, reajustadas VIPC 1%	-\$ 50.000	-\$ 50.000			
Remanente depurado al 31.12.2019	\$ 87.563.918	\$ 85.813.918	\$ 1.750.000	\$ -	\$ -
<i>Menos Retiros</i>					
Socio Angélica Romero (50%) \$ 12.144.000	-\$ 12.144.000	-\$ 12.144.000			
Socio Nayaret Gallegos (50%) \$ 40.840.000	-\$ 40.840.000	-\$ 40.840.000			
Total de retiros \$ 52.984.000					
Remanente ejercicio siguiente	\$ 34.579.918	\$ 32.829.918	\$ 1.750.000	\$ -	\$ -

V. Determinación Global Complementario

Sra. Angélica Romero

Rentas atribuidas de la RLI del ejercicio	\$	42.931.959
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2020)	\$	42.931.959
Factor 0,23	\$	9.874.351
(-) Rebaja	-\$	6.173.743
IGC Determinado	\$	3.700.607
Crédito por IDPC pagado por la sociedad	-\$	10.732.990
Devolución a solicitar	\$	7.032.383

Sra. Nayaret Gallegos

Rentas atribuidas de la RLI del ejercicio	\$	42.931.959
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2020)	\$	42.931.959
Factor 0,23	\$	9.874.351
(-) Rebaja	-\$	6.173.743
IGC Determinado	\$	3.700.607
Crédito por IDPC pagado por la sociedad	-\$	10.732.990
Devolución a Solicitar	\$	7.032.383

Tratamiento tributario bajo normas del artículo 14 letra B), Parcialmente integrado LIR

I. Determinación Renta líquida definitiva al 31.12.2019

Resultado según balance	\$	120.000.000
<u>Agregados</u>		
Multas pagadas al Fisco, reajustadas VIPC 1%	\$	50.000
Depreciación Financiera Lineal de activos fijos, Actualizada	\$	750.000
<u>Deducciones</u>		
Depreciación Tributaria Acelerada de activos fijos. Actualizada	-\$	2.500.000
Dividendo percibido de sociedad sujeta al régimen 14 B), sujeto a restitución	-\$	1.200.000
	\$	117.100.000

II. Beneficio de la letra C) del artículo 14 ter de la LIR

RLI Determinada al 31.12.2019	\$	117.100.000
Retiro Socio Angélica Romero, actualizado VIPC 1,2%	-\$	12.144.000
Retiro Socio Nayaret Gallegos., actualizado VIPC 4%	-\$	40.840.000
Renta Líquida Invertida	\$	64.116.000
Beneficio de ahorro e inversión (\$ 64.116.000 * 50%)	\$	32.058.000
RLI Determinada al 31.12.2019	\$	117.100.000
Beneficio de ahorro e inversión (\$ 64.116.000 * 50%)	\$	32.058.000
RLI definitiva al 31.12.2019	\$	85.042.000

III. Tributación de la Sociedad

Impuesto de primera categoría determinado (\$85.042.000 * 27%)	\$	22.961.340
--	----	------------

IV. Control de Rentas Empresariales Sociedad acogida a al régimen parcialmente integrado

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC
					0,369863
Remanente anterior 01.01.2019	\$ -				
Más: Reajuste enero a junio VIPC 1,1%	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<u>Menos</u>					
Socio Angélica Romero					
Retiros del ejercicio provisorios \$ 12.000.000					
Remanente depurado a Junio 2019	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Más: Reajuste junio a octubre VIPC 1,3%	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<u>Menos</u>					
Socio Nayaret Gallegos					
Retiros del ejercicio provisorios \$ 40.000.000	\$ -				
Remanente depurado a octubre 2019	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Más: Reajuste octubre a diciembre VIPC 2,1%	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<u>Más</u>					
Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio	\$ 32.984.000	\$ 32.984.000			
Diferencia mayor gasto Dep. Acelerada Artículo 31.5 LIR	\$ 1.750.000		\$ 1.750.000		
Crédito por IDPC, determinado por RLI al 31.12.2019					\$ 22.961.340
Crédito por dividendos provenientes empresa 14 B)					\$ 443.836
Remanente a diciembre 2019	\$ 34.734.000	\$ 32.984.000	\$ 1.750.000	\$ -	\$ 23.405.176
<u>Menos</u>					
Retiro provisorio socio Romero \$ 12.144.000	-\$ 12.144.000	-\$ 12.144.000			-\$ 4.491.616
Retiro provisorio socio Gallegos \$ 40.840.000	-\$ 20.840.000	-\$ 20.840.000			-\$ 7.707.945
	-\$ 1.750.000		-\$ 1.750.000		-\$ 647.260
Ajuste crédito por IDPC por Multas fiscales no afectas	\$ -				-\$ 18.493
Remanente del ejercicio al 31.12.2019	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 10.539.861
Total retiros socio Gallegos \$ 40.840.000					
Retiros imputados -\$ 22.590.000					
Retiros no imputados afectos \$ 18.250.000					-\$ 6.750.000
Remanente ejercicio siguiente	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 3.789.862

V. Determinación del RAI

Capital Propio Tributario	\$	20.000.000
Retiro provisoria socio Angélica Romero, reajustado VIPC 1,2%	\$	12.144.000
Retiro provisorio socio Nayaret Gallegos, reajustado VIPC 2,1%	\$	40.840.000
Saldo final del registro REX	\$	-
Capital efectivamente pagado al 31.12.2019 y actualizado por VIPC.	-\$	40.000.000
Rentas Afectas a IGC o IA del Ejercicio	\$	32.984.000

VI. Determinación Global Complementario

Sra. Angélica Romero

Retiros afectos imputados a RAI	\$	12.144.000
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2020)	\$	12.144.000
Factor 0,04	\$	485.760
(-) Rebaja	-\$	299.266
IGC Determinado	\$	186.494
Crédito por IDPC asociado al retiro (\$4.491.616*65%)	-\$	2.919.551
Devolución a solicitar	\$	2.733.056

Sra. Nayaret Gallegos

Retiros afectos imputados a RAI	\$	20.840.000
Retiros afectos imputados a DDAN	\$	1.750.000
Retiros afectos no imputados a ningún registro	\$	18.250.000
Base imponible IGC (Líneas 1 a 14 Form.22, AT 2020)	\$	40.840.000
Factor 0,23	\$	9.393.200
(-) Rebaja	-\$	6.173.743
IGC Determinado	\$	3.219.457
Crédito por IDPC asociado al retiro (\$15.105.205*65%)	-\$	9.818.383
Devolución a Solicitar	\$	6.598.927

EXPLICACIÓN CASO PRÁCTICO Nº 15

Con los antecedentes presentados por la empresa, se determinó la renta líquida imponible conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR y la tributación de la sociedad, luego se confeccionaron los registros tributarios y se determinó la tributación final de los socios, con la finalidad de observar de forma comparativa las diferencias que se producen entre aplicar las normas del régimen de renta atribuida y el régimen parcialmente integrado, siendo de vital importancia al momento de optar por un régimen u otro.

En cuanto a la tributación de la sociedad, el régimen de renta atribuida debe incorporar los dividendos incrementados a la RLI, resultando una RLI definitiva mayor. El régimen parcialmente integrado continúa deduciendo los dividendos de la RLI, lo que hace que la base imponible de IDPC sea menor. La RLI bajo el régimen de renta atribuida es de \$85.863.918 y bajo el régimen parcialmente integrado es de \$85.042.000.

La tasa de IDPC en el AT 2020, es de un 25% para el régimen de renta atribuida y de un 27% para el régimen parcialmente integrado. Los IDPC determinados fueron: bajo renta atribuida de \$21.465.979 mientras que bajo el régimen parcialmente integrado fue de \$22.961.340. El IDPC determinado aplicando las normas del artículo 14 B) es mayor, debido a que aplica tasa de impuesto mayor que en 14 A)

Respecto a los registros tributarios, el régimen de renta atribuida mantiene los registros RAP, DDAN, REX y SAC. La particularidad de este régimen, que define su situación tributaria al 31 de diciembre, momento donde se registran las entradas de saldos a los registros mencionados. Cabe señalar, que la RLI determinada entra al registro RAP, sin crédito, debido a que el crédito se otorga al momento de la atribución.

Por su parte el régimen parcialmente integrado mantiene los registros RAI, DDAN, REX y SAC. Este régimen registra sus partidas en el mismo momento en que ocurren. Cabe señalar, que en este régimen no entra la RLI a ningún registro, debido que se tributa en base a retiros, pero se ingresa el crédito por IPDC pagado por la empresa al registro SAC. Los retiros imputados del registro RAI y DDAN, son con derecho a crédito. Los retiros no imputados a ningún registro, quedaron afectos a IGC, con derecho a crédito.

En cuanto a la tributación de impuestos finales, se obtiene que si la empresa está acogida al régimen de renta atribuida, los socios tributan por las rentas que le son atribuidas por la sociedad, vale decir, los socios Angélica Romero y Nayaret Gallegos, tributan por la RLI que le atribuye la sociedad en un 50% a cada uno, que corresponde al porcentaje de reparto de utilidades. El IGC determinado para ambos socios sobre la atribución suponiendo que es su único ingreso afecto, corresponde a \$3.700.607.

Si la empresa está acogida al régimen parcialmente integrado, los socios tributan por los retiros efectivos que realicen de la empresa. En este caso los retiros fueron imputados de los registros RAI y DDAN, por tanto, quedaron afectos a IGC. El socio Angélica Romero, efectuó un retiro de \$12.144.000 afecto a impuesto, resultando un IGC de \$186.494. El socio Nayaret Gallegos, efectuó un retiro de \$40.840.000 imputados de los registros RAI y DDAN y aquellos no imputados a ningún registro igualmente quedan afecto a impuesto, resultando un IGC de \$3.219.457.

De lo anterior, se puede deducir que si los retiros que efectúan los propietarios de la empresa son bajos conviene acogerse al régimen parcialmente integrado, debido a que sus propietarios sólo tributarán por aquellos retiros que efectúen, con derecho a deducir el crédito por IDPC que tenga derecho sobre su retiro, siempre que exista, pero sólo en un 65%. En caso contrario, si los propietarios por lo general retiran todas sus utilidades o gran parte de ellas, conviene que la sociedad esté sujeta al régimen de renta atribuida, debido a que ese régimen grava la totalidad de las rentas atribuidas, con una tasa de impuesto menor y con derecho al 100% del IPDC pagado por la empresa.

CAPÍTULO VII: CONCLUSIONES

Finalmente, es posible establecer las siguientes conclusiones:

La presente memoria se basó en un análisis de los registros de control de utilidades, que se originaron tras el cambio estructural que produjo la implementación de los dos nuevos sistemas generales de tributación que entraron en vigencia a partir del 01 de enero de 2017, conforme a las letras A) y B) del nuevo artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y con las introducciones impartidas por la circular N° 49 de 2016, dando una visión que facilita su comprensión y entendimiento en su aplicabilidad, ejemplificando diversas situaciones a través de casos demostrativos, llegando a conformar un manual de consultas que sea considerado como referencia a profesionales del área tributaria.

El cambio estructural se produjo fuertemente en la tributación de los socios o accionistas de empresas que declaran su renta efectiva según contabilidad completa. Hasta el 31 de diciembre de 2016 estuvo vigente la tributación de impuestos finales en base a retiros y con integración del 100% del crédito por impuesto de primera categoría pagado por la empresa. Desde 01 de enero de 2017, con la implementación de las leyes 20.780 de 2014 y 20.899 de 2016, entraron en vigencia los dos nuevos sistemas generales de tributación en el nuevo artículo 14: Régimen de Renta Atribuida (14 letra A) y Régimen Parcialmente Integrado (14 letra B).

Los nuevos regímenes tributarios se pueden denominar como un sistema dual de tributación, debido a sus dos sistemas generales de tributación, en donde el contribuyente tiene la opción de elegir por uno o por otro.

El régimen de renta atribuida, con tasa de impuesto de 25% para la empresa, sus propietarios tributarán en sus IGC o IA, tan pronto como la renta que se genera, es decir, por las utilidades atribuidas desde la empresa, realicen o no retiro de utilidades, pudiendo utilizar el 100% del Impuesto de Primera Categoría determinado por la empresa como crédito contra sus impuestos finales.

En cuanto al régimen parcialmente integrado, con tasa de impuesto para la empresa de 25,5% en 2017 y 27% desde 2018 en adelante, sus propietarios tributarán en sus IGC o IA, por las utilidades efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, pudiendo utilizar como crédito

contra los impuestos finales sólo el 65% del Impuesto de Primera Categoría que soportó la empresa, régimen de similar aplicación en su mecánica, al régimen FUT que rigió hasta el 31 de diciembre de 2016. Este régimen, fue pensando principalmente en las sociedades anónimas, inclusive, no pueden optar por otro régimen de tributación, siempre quedarán acogidas al régimen parcialmente integrado.

La modificación de este sistema tributario, implicó la creación de nuevos registros de control para cada régimen y la eliminación del registro FUT como base de control tributario.

Del régimen de renta atribuida, conforme al artículo 14 letra A) de la LIR, se puede afirmar que este régimen establece el final del registro FUT, el cual queda postergado al futuro pago de retiros o distribuciones, originándose un nuevo registro que controla si la tributación se establece en su totalidad al momento de su atribución, controlando dicha tributación al momento del retiro o distribución, por lo tanto, para verificar si el retiro es superior al monto de renta atribuida, se debe llevar un control de las utilidades que se ha tenido a partir del 01 enero 2017. Los registros tributarios que establece este régimen son: RAP, DDAN, REX y SAC, junto al STUT que se utiliza para efectos de calcular la tasa efectiva de créditos cuando el saldo FUT existente al 31 de diciembre de 2016 contiene créditos con diferentes tasas de impuestos. Las imputaciones de retiros se efectúan al 31 de diciembre de cada año donde se conoce la situación tributaria de tales cantidades.

Del régimen parcialmente integrado, conforme al artículo 14 letra B) de la LIR, se puede afirmar que continúa con el mecanismo de tributación en base a retiros que establecía el antiguo régimen tributario FUT, pero con tasa de impuestos mayor y con derecho al crédito por IDPC por un 65% contra global complementario o adicional. Los propietarios sólo tributan cuando se efectúan retiros o se distribuyen dividendos. Los registros tributarios que establece este régimen son: RAI, DDAN, REX y SAC, junto al registro STUT, que controla el saldo FUT para calcular la tasa efectiva de créditos. El orden de imputación se hace en el mismo momento en que se establece el retiro o el dividendo, es decir, tales cantidades conocen su situación tributaria en el momento en que se efectúa.

En definitiva, los nuevos regímenes renta atribuida y parcialmente integrado, hicieron desaparecer el retiro en exceso y empiezan a tributar las utilidades financieras acumuladas.

Por otra parte, las empresas sujetas al régimen de renta atribuida, otorgará a sus propietarios, comuneros socios o accionistas el 100% del IDPC, como crédito respecto de los impuestos global complementario o adicional, por las rentas generadas a nivel de empresa y que le sean atribuidas desde las mismas. Ello tiene como fundamento legal los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. En virtud de lo anterior, los contribuyentes que tributen con la tasa marginal más alta del IGC o adicional, tributarán con una tasa definitiva del 35%. Al tener el 25% de crédito por IDPC la diferencia a pagar será 10%, debidamente reajustado conforme al artículo 72 de la LIR.

Las empresas que estén sujetos al régimen parcialmente integrado, sus propietarios, comuneros, socios o accionistas tendrán una tasa efectiva más alta, que ascenderá al 44,45%. Lo anterior, se debe a que el IDPC que haya afectado a la empresa o sociedad durante el año comercial respectivo sobre la renta líquida imponible, el cual constituye crédito imputable sobre los impuestos finales, conforme lo establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, en caso de otorgarse a los contribuyentes de IGC o adicional, genera una obligación de restitución a título de débito fiscal. Esta restitución asciende a una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito, y que para todos los efectos legales se considera un mayor IGC o adicional determinado al contribuyente.

CAPÍTULO VIII: COMENTARIOS Y RECOMENDACIONES

Durante el desarrollo de la memoria, se he hecho hincapié que el sistema tributario a través de la implementación de la Reforma perdió uno de sus principales atributos que es la simpleza, debido a que se trata de una reforma tributaria que implica cambios en la totalidad de la estructura del sistema tributario, donde se originaron múltiples registros que además van a depender del régimen que se escoja el contribuyente para pagar sus impuestos.

Es importante tener presente que, si un contribuyente escoge la opción errada o por defecto se le asigna la opción menos conveniente, podrá tener gravosas consecuencias en la tributación de sus rentas personales, lo que puede provocar importantes perjuicios patrimoniales en un contribuyente, obligándolos, además, a permanecer por lo menos cinco ejercicios comerciales consecutivos.

Al optar por un régimen de tributación se deben tomar en cuenta varios factores de proyección de la empresa, vale decir, si se trata de una empresa con metas a largo plazo, con una mirada de inversión de capital, se recomienda tomar el sistema de renta parcialmente integrado, porque las utilidades de esa empresa quedarán allí. Pero cuando se trata de una empresa pequeña donde sus propietarios retiran todas sus utilidades, lo mejor es acogerse al régimen de renta atribuida. Además, se debe tener presente los otros ingresos que perciba el socio, propietario o accionista.

Una vez acogido al régimen tributario, en su desarrollo del control de utilidades, se deben tener presente las siguientes consideraciones respecto a su tributación:

1. Cálculo del RAI para el 01 de enero 2017, cuando se acoge a régimen 14 letra B)

El primer RAI estará compuesto por rentas acumuladas al 31.12.2016, cuyo saldo se determina deduciendo del Capital propio tributario los saldos FUT, FUR, FUNT y el capital efectivamente pagado, más el saldo FUT, todas ellas, cantidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016. El efecto de deducir y luego agregar el saldo FUT, genera un efecto nulo, que es sólo informativo, a diferencia del régimen de renta atribuida, el saldo FUT queda registrado en el registro STUT, para efectos de calcular la TEF.

2. La situación tributaria de los retiros o dividendos efectivos:

En el régimen de renta atribuida la situación tributaria se define al 31 de diciembre de cada año, en cambio, en el régimen parcialmente integrado, se define al momento en que se genera el retiro o distribución de utilidades.

3. El orden de imputación de retiros o dividendos

En el régimen de renta atribuida es: primero al registro RAP, donde cuyas rentas no están afectas a IGC o IA, porque ya tributaron en el momento de su atribución. Segundo al registro DDAN, donde cuyas rentas están afectas a IGC o IA. En tercer lugar, al registro REX, cuyas imputaciones no se afectarán a impuestos personales, por ser exentas, no renta o porque ya cumplieron tributación.

En cambio, si el orden de imputación de retiros es bajo el régimen parcialmente integrado, primero se deben imputar al registro RAI, luego al registro DDAN, donde tales imputaciones estarán afectas a IGC o IA. La tercera imputación se realiza al registro REX, donde cuyas rentas están exentas de IGC o IA.

Cabe señalar que por motivos de agotamiento de saldos de dichos registra, en ambos regímenes tributarios si los retiros o dividendos superan las cantidades anotadas en los registros, tales cantidades estarán afectas a IGC o IA.

4. En cuanto a los créditos que se otorguen a contar del 01 de enero de 2017

En régimen de renta atribuida son pocos los créditos que se identifican, principalmente el crédito que se genera por impuesto pagado con ocasión del término de giro de una sociedad acogida al régimen parcialmente integrado, en la cual se mantenía participación.

En el régimen parcialmente integrado, encuentran los créditos por IDPC por utilidades percibidas afectas a IGC o IA, y los créditos por impuestos pagados en el exterior por utilidades afectas a IGC o IA, pero diferenciando si tales créditos son sujetos a la obligación de restitución o no. El crédito por IDPC pagado por la empresa que se determina de la RLI, se registra en el SAC como un crédito con obligación de restitución.

Cabe señalar que, en el régimen parcialmente integrado, la tasa de créditos que se otorgue sobre las rentas retiradas, remesadas o distribuidas será siempre la tasa del ejercicio respectivo.

Estos puntos comentados anteriormente, juntos a todos aquellos títulos analizados durante la memoria son importantes tener presente al momento de registrar y llevar a cabo la tributación y el control de rentas de la empresa, debido a que al estar recién introduciéndose en la nueva normativa tributaria es fácil cometer errores.

Finalmente, es bueno hacer mención que un asesor tributario o las personas atingentes al área, deberán conocer las obligaciones, beneficios y derechos que se generaron con la reforma tributaria, de acuerdo con este conocimiento sabrán cómo obtener beneficios tributarios y, así también, actuar de acuerdo a la normativa vigente. Por otra parte, mantenerse como profesional a la vanguardia en cuanto a tributación, permitirá entregar o asesorar mejor a los contribuyentes, que en gran mayoría desconocen por completo lo que respecta a los procedimientos tributarios que deben realizar.

A TENER PRESENTE EN EL RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA

1. No se generarán retiros en exceso después del 31.12.2014
2. Los retiros no hacen negativo ningún registro
3. La parte de los retiros no imputada a los registros, o los retiros en exceso tributan
4. La renta líquida imponible del ejercicio nunca genera SAC
5. El SAC sólo se asigna a los retiros que tributan, es decir, los imputados al DDAN y los no imputados a los registros
6. Sólo se generará SAC por el término de giro de la empresa en que se participa
7. Los créditos generados a partir del 2017 se imputan primeramente los sin derecho a devolución y luego los con derecho a devolución, en cambio los generados con anterioridad se imputan primero los con derecho a devolución y luego los sin derecho a devolución.
8. Los gastos rechazados no afectos al artículo 21 después del AT 2018 se deducen del registro RAP y sólo por este concepto puede hacerse negativo.

A TENER PRESENTE EN EL RÉGIMEN PARCIALMENTE INTEGRADO

1. El Impuesto Renta pagado en el año tributario 2017 correspondiente a utilidades que se generaron con anterioridad al 31.12.2016 se imputará reajustado del saldo que se mantenga en el registro STUT.
2. El crédito asociado a un gasto rechazado no afecto al artículo 21 se deduce del registro SAC
3. La imputación de retiros o dividendos se efectuará en orden cronológico que ocurren.
4. Los retiros que quedan provisionados durante el año se imputan al término del ejercicio debidamente reajustados por la VIPC entre la fecha del retiro o distribución
5. Luego de AT 2018 y siguientes se resta el crédito por gastos rechazado salvo el Impuesto a la Renta

CAPITULO IX: BIBLIOGRAFÍA

- Servicio de Impuestos Internos. (1990). *Instrucciones sobre normas establecidas por el nuevo Artículo 14 de la Ley de la Renta, sustituido por la Ley N° 18.985 de 1990*. Circular N° 60.
- Mardones, C. (2010). *Evaluando Reformas Tributarias en Chile con un Modelo CGE*. *Estudios de Economía* (2), 243-284.
- Atria, J. (2010). *Transparencia Tributaria en Chile: Una aproximación desde la sociología Fiscal*. *Revista Iberoamérica* (62), 205-210.
- Salassa, R. (2012). *El convenio de doble imposición suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el modelo de convenio de la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico*. *Revista de Derecho* (39), 519-531.
- Barrios, B. (2013). *¿Por qué las personas pagan Impuestos? Subjetividad y Procesos Cognitivos* (2), 37-47
- Ministerio de Hacienda. (2013). *Ley sobre Impuesto a la Renta. Artículo 1° Decreto Ley N° 824. Texto vigente 2013 y 2016*
- Ministerio de Hacienda. (2013). *Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios. Decreto Ley N° 825. Texto vigente 2013 y 2016*
- Ministerio de Hacienda. (2014). *Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*. Ley N° 20.780.
- Polanco, G. (2014). *Proyecto de Ley sobre Reforma Tributaria*. *Revista de Estudios Tributarios*, 301-309.
- Servicio de Impuestos Internos. (2015). *Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales*. Circular N° 66.
- Servicio de Impuestos Internos. (2015). *Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales*. Circular N° 67.
- Fairfield, T. (2015). *La economía política de la reforma tributaria progresiva en Chile*. *Revista de Economía Institucional* (32), 129-156.

- Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales*. Circular N° 49.
- Yáñez, J. (2016). *Renta atribuida y parcialmente integrada*. *Revista de Estudios Tributarios* (15), 123-164.
- Ministerio de Hacienda. (2016). *Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias*. Ley N° 20.899.
- Calderón, P. (2016). *Régimen de imputación parcial de créditos*. *Revista de Estudios Tributarios* (16), 11-50.
- Yáñez, J. (2016). *¿Por qué son importantes los Impuestos?* *Revista de Estudios Tributarios* (16), 189-221.
- Vergara, G. (2016). *La despenalización de la simulación por la Ley N° 20.780*. *Revista de Estudios Tributarios* (16), 223-276.
- Hernandez, L. (2016). *Firm Financing in Chile After the 2014 – 2015 Tax Reform: Debt of Equity?* *Revista de Análisis Económico* (2), 65-100.
- Calderón, P. (2016). *Régimen de Tributación Artículo 14 ter definitivo*. *Revista de Estudios Tributarios* (15), 41-72.
- Ministerio de Hacienda; Centro de Estudios Tributarios. (2016). *Manual Reforma Tributaria*.
- Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley N° 20.780*. Circular N° 39.
- González, R. (2017). *Reforma Tributaria: Cada vez más lejos de un sistema tributario eficiente*. *Revista Observatorio Económico* (113).