

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO

Facultad de Ciencias Empresariales

Departamento de Administración y Auditoría



MEMORIA PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
NORMAS SOBRE ARMONIZACIÓN DE LOS REGÍMENES DE
TRIBUTACIÓN, DE ACUERDO A LA LEY 20.899.

ALUMNOS: Lorimar Rosa Alarcón Parra.

Catherine Valesca Pilar Arriagada.

PROFESOR GUIA: Jaime Landaeta Bahamonde.

CONCEPCIÓN, 2018

ÍNDICE DE CONTENIDOS

Resumen	4
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	5
1.1. Introducción	5
1.2. Objetivos	7
1.2.1. Objetivo General	7
1.2.2. Objetivos Específicos	7
1.3. Justificación de la Investigación	8
1.4. Metodología	8
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	9
2.1. Sistema de tributación en Chile vigente hasta el año 2014.	9
2.2. Reforma tributaria del año 2014, Ley 20.780.	10
2.3. Simplificación de la Reforma Tributaria, Ley 20.899.	12
2.4. Cambio de Régimen Tributario y Reorganizaciones Empresariales	13
CAPÍTULO III: ANÁLISIS DEL NUEVO ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE LA RENTA	15
3.1. Análisis del nuevo Artículo 14 de la Ley de la Renta	15
3.2. Características Principales de los Nuevos Regímenes de Tributación	17
3.2.1. Régimen de Renta Atribuida	17
3.2.2. Régimen Parcialmente Integrado	37
3.3. Deducción que autoriza el artículo 14 ter letra C de la LIR.	49
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE LOS EFECTOS PRODUCIDOS POR EL CAMBIO DE RÉGIMEN	58
4.1. Efectos producidos por el cambio de Régimen de Renta Atribuida (art. 14 Letra A) al Régimen Parcialmente Integrado (art. 14 Letra B).	59

4.2. Efectos producidos por el cambio de Régimen Parcialmente Integrado (art. 14 Letra B), al Régimen Renta Atribuida (art. 14 Letra A).	61
CAPÍTULO V: ANÁLISIS DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS PRODUCIDOS POR LA CONVERSIÓN, FUSIÓN Y DIVSIÓN DE EMPRESAS	65
5.1. Conversión de empresario individual a EIRL o sociedad	65
5.2. Fusión de empresas o sociedades	81
5.3. División de empresas o sociedades	96
CAPÍTULO VII: CONCLUSIONES	122
Bibliografía	124
Linkografía:	124

Resumen

En septiembre del año 2014 se publicó la Ley 20.780, la cual modificó el sistema tributario vigente en el país. El principal aporte de esta ley es la introducción de nuevos regímenes de tributación para los contribuyentes de la primera categoría, los cuales son el Régimen de Renta Atribuida y el Régimen de Integración Parcial de Créditos, ambos estipulados en las Letras A y B del artículo 14 de la Ley de la Renta respectivamente.

En este informe se plantean los efectos tributarios que se producen debido al cambio de régimen de tributación, ya sea que éste sea de forma voluntaria u obligatoria, por incumplimiento de requisitos. Por otro lado, también se estudian los efectos tributarios que conlleva una reorganización empresarial, ya sea por fusión, división o conversión de una sociedad, mediante casos prácticos

Abstract

In September 2014 was published the Law 20,780, which amended the existing tax system in the country. The main contribution of this law is the introduction of new tax regimes for taxpayers in the first category, which are the Regime of Income Attributed and part-Integration Credit, both stipulated in the Letters A and B of Article 14 of the Law on Income respectively.

In this report the tax effects that occur due to the change of tax regime posed, whether it is voluntary or compulsory form for breach of requirements. Moreover, the tax effects leading to a corporate reorganization, whether by merger, division or conversion of a society, through practical examples are also studied

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1.1. Introducción

El 2014 fue un año de cambios en materia tributaria para Chile, esto debido a la publicación de la Ley 20.780, la cual modificó completamente el sistema tributario vigente hasta ese entonces. Esta nueva ley introducía dos nuevos regímenes de tributación, los cuales eran el Régimen de Renta Atribuida y el Régimen de Integración Parcial de Créditos, ambos contenidos en el artículo 14 de la Ley de la Renta, específicamente en las letras A y B respectivamente.

Posteriormente en febrero de año 2016 se publicó la Ley 20.899, la cual tenía por objetivo simplificar las medidas entregadas por la reforma tributaria. Con el mismo fin, el Servicio de Impuestos Internos publicó la Circular 49 en julio del mismo año.

Con la normativa publicada surgen dudas sobre los efectos tributarios que pueden surgir producto de un cambio de régimen o de una reorganización empresarial, por ello en esta investigación se pretende analizar en detalle cada una de las consecuencias que conllevan estos cambios.

Para poder analizar los efectos tributarios que se producen debido al cambio de régimen de tributación se debe tener en cuenta lo expuesto el número 1 de la letra D del artículo 14 de la Ley de la Renta en el cual se estipulan dichos efectos. En cuanto a los efectos tributarios que conlleva una reorganización empresarial, es necesario analizar el número 2 de la letra D del artículo 14, debido a que en ese texto se encuentran estipuladas las normas que lo regulan.

Para comenzar, en el primer capítulo se introduce el tema de la investigación, además se plantean los objetivos de la misma, tanto el general como los específicos. También se explica la metodología de investigación que se usará en el proyecto.

En el segundo capítulo se presenta el marco teórico, en el cual se analiza el sistema tributario vigente en el país antes de la entrada en vigencia de la reforma tributaria el año 2014.

Posteriormente se hace referencia a las leyes que constituyen la reforma tributaria, primero la Ley 20.780, que fue la que modificó el sistema de tributación en Chile, y luego la Ley 20.899 que es la ley que se creó con el fin de simplificar la anterior. Por último, se plantea el problema de la investigación que son los efectos tributarios producidos por el cambio de régimen y los efectos tributarios producidos por las reorganizaciones empresariales.

En el tercer capítulo se realiza un análisis del nuevo artículo 14 de la Ley de la Renta, destacando las características principales de cada régimen de tributación, los cuales son el Régimen de Renta Atribuida y el Régimen de Integración Parcial de Créditos.

En el cuarto capítulo se analizan los efectos tributarios que se originan producto de un cambio de régimen tributario, ya sea del Régimen de Renta Atribuida al Régimen Parcialmente Integrado o viceversa. Para explicar de una mejor forma dichos efectos se presentan casos prácticos.

En el quinto capítulo se analizan los efectos tributarios que conlleva una reorganización empresarial, ya sea producto de una conversión, una fusión o una división de sociedad. En este sentido se estudia la permanencia en el régimen de tributación en el que se encontraba antes de la reorganización y las consecuencias tributarias producto del cambio. Para explicar estos cambios se presentan casos prácticos de cada reorganización.

Para finalizar, en el sexto capítulo se plantean las conclusiones obtenidas luego de analizar los efectos producidos por el cambio de un régimen a otro, y también los que se producen producto de una reorganización empresarial.

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo General

El objetivo general de la investigación es analizar y aplicar mediante casos prácticos los efectos producidos por el cambio de un régimen de tributación a otro, y las consecuencias ocasionadas por la división, conversión y fusión de empresas o sociedades sujetas al nuevo artículo 14 de la Ley de la Renta, según lo dispone la Ley 20.899, publicada el 08 de febrero del año 2016.

1.2.2. Objetivos Específicos

- Analizar el nuevo artículo 14 establecido en la Ley de la Renta.
- Analizar los efectos producidos por el cambio de régimen, específicamente del Régimen de Renta Atribuida (art. 14 Letra A) al Régimen Parcialmente Integrado (art. 14 Letra B) y del Régimen Parcialmente Integrado (art. 14 Letra B) al Régimen de Renta Atribuida (art. 14 Letra A).
- Analizar los efectos producidos por la división, conversión y fusión de empresas sujetas a lo establecido en el nuevo artículo 14 de la Ley de la Renta.
- Aplicar mediante casos prácticos los efectos producidos por las normas de armonización de regímenes de tributación.

1.3. Justificación de la Investigación

El presente proyecto se realiza para analizar y aplicar los efectos producidos por el cambio de un régimen de tributación a otro, así como las consecuencias ocasionadas por la división, conversión y fusión de empresas o sociedades acogidas a los nuevos regímenes de tributación establecidos en el artículo 14 de la Ley de la Renta, mediante ejercicios prácticos.

1.4. Metodología

Para realizar el presente proyecto se hará uso de una metodología mixta;

- Se utilizará el enfoque cualitativo para analizar los efectos producidos por el cambio de un régimen de tributación a otro, así como las consecuencias ocasionadas por la división, conversión y fusión de empresas o sociedades acogidas a los nuevos regímenes de tributación establecidos en el artículo 14 de la Ley de la Renta.
- Por otra parte, se empleará el enfoque cualitativo para aplicar mediante ejemplos prácticos los efectos que se puedan producir por cada cambio.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1. Sistema de tributación en Chile vigente hasta el año 2014.

El sistema tributario chileno se rige por el Decreto Ley N° 824, publicado el 31 de diciembre de 1974 en el Diario Oficial, el cual en su artículo 1° contiene la Ley sobre Impuesto a la Renta mediante el cual se regulan las actividades tributarias del país.

Hasta el año 1983 las empresas que tributaban con el impuesto de primera categoría debían declarar sus rentas mediante un balance general, reconociendo todos los impuestos que afectaban un periodo determinado, para el cálculo de la renta imponible, se debían considerar tanto las rentas devengadas como las percibidas por la entidad. Además, en el mismo ejercicio los propietarios, socios o empresarios individuales debían declarar sus impuestos finales por la totalidad de los beneficios obtenidos por la sociedad, mientras que los accionistas de sociedades anónimas y de sociedades en comandita por acciones sólo debían considerar las rentas que hubiesen sido distribuidas o percibidas.

El 31 de enero de 1984 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 18.293, la cual introdujo un importante cambio a la normativa tributaria vigente de la época. Dicha reforma entre otros cambios, establecía que se mantenía el impuesto de primera categoría y permitía que este tributo fuese utilizado como crédito en contra del Impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda, dando paso a una integración entre la tributación de la primera categoría y los impuestos finales.

En cuanto a las rentas de los propietarios o accionistas, éstas tributaban sólo cuando fueran retiradas o se percibieran por los sujetos, entregando así la posibilidad de diferir, postergar o elegir la oportunidad de realizar la tributación personal a la cual estaba afecto.

Con el objetivo de financiar una reforma educacional, el día 27 de septiembre del año 2012 se publicó La Ley N° 20.630 en el Diario Oficial, la cual proponía perfeccionar el sistema tributario y así poder recaudar mayores recursos. Por ello, la norma estableció una serie de

modificaciones, entre las cuales destaca el incremento de la tasa del Impuesto de Primera Categoría, aumentando de un 17% a un 20% de forma permanente.

2.2. Reforma tributaria del año 2014, Ley 20.780.

En el año 2014 el país necesitaba realizar importantes cambios en algunos sectores para poder alcanzar el desarrollo económico deseado y además financiar las necesidades de la población. Por lo cual se puso en marcha un proyecto de ley que ayudara a obtener ingresos permanentes para financiar las diversas políticas públicas que se querían implementar, entre ellas la reforma educacional.

Los principales objetivos de la reforma tributaria estipulados por el gobierno son:

- Aumentar la carga tributaria en 3% del PIB, para financiar con ingresos permanentes gastos permanentes.
- Avanzar en equidad tributaria mejorando la distribución del ingreso.
- Introducir nuevos y más eficientes incentivos de ahorro a la inversión.
- Impulsar medidas para disminuir la evasión y elusión.

La reforma se materializó el 29 de septiembre de 2014, con la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 20.780, la cual modificó el sistema de tributación de la renta, además introdujo diversos ajustes al sistema tributario vigente hasta ese entonces.

Esta ley deja en vigencia cuatro sistemas tributarios a los cuales los contribuyentes pueden acogerse, los cuales son el Régimen de Renta Atribuida, Régimen de Integración Parcial de Créditos, el Régimen de Tributación Simplificada, regulado en el artículo 14 ter, y el Régimen de Rentas Presuntas.

El artículo 1° de la Ley 20.780 establece que las empresas que estén obligadas a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, deberán optar y permanecer a lo menos 5 años en

uno de los nuevos sistemas integrados de tributación, ya sea por Renta Atribuida o por Integración Parcial de Créditos.

Quienes opten por el Régimen de Renta atribuida podrán utilizar el 100% del Crédito por Impuesto de Primera Categoría en contra de sus impuestos finales, además, para el cálculo de la base imponible del impuesto global complementario de aquellos contribuyentes propietarios de empresas que declaran impuesto de primera categoría y que optan por este sistema de tributación se les atribuirá como renta el 100% de las utilidades devengadas de la empresa y podrían pagar la tasa máxima potencial del impuesto global complementario de 35%.

Por otra parte, quienes se acojan al sistema de Integración Parcial de Créditos sólo podrán deducir de sus impuestos finales un 65% del Crédito por Impuesto de Primera Categoría y para el cálculo de la base imponible del impuesto global complementario de aquellos contribuyentes propietarios de empresas que declaran impuesto de primera categoría y que optan por este sistema de tributación se les atribuirá como renta las utilidades distribuidas de la empresa y podrían pagar una tasa máxima potencial de impuesto global complementario de 44,5% (en caso que la distribución de utilidades sea de 100%).

La reforma tributaria aumenta de forma gradual la tasa de impuesto de primera categoría, por lo cual las empresas que optan por el sistema de Renta Atribuida deberán tributar por una tasa de 25% de sus rentas, mientras que quienes optan por el sistema parcialmente integrado pagarán una tasa de 25,5 para el año comercial 2017 y un 27% de sus rentas a partir del año comercial 2018.

En cuanto a incentivos al ahorro e inversión, la Ley 20.780 establece en el artículo 1º, número 6, letra C) que las empresas que tengan un promedio anual de ingresos que no supere las 100.000 UF, podrán optar anualmente por efectuar una deducción de la renta líquida imponible gravada con el impuesto de primera categoría. El porcentaje de deducción para contribuyentes acogidos al sistema de Renta Atribuida era del 20% de la renta líquida imponible que se mantenga invertida en la empresa, mientras que para quienes estén acogidos al sistema de Integración Parcial de Créditos es del 50%. En ambos casos la referida deducción no podría exceder las 4.000 UF.

2.3. Simplificación de la Reforma Tributaria, Ley 20.899.

El día 08 de febrero del año 2016 fue publicada en el Diario Oficial la Ley 20.899, la cual tiene como objetivo simplificar el sistema de tributación de la renta y perfeccionar otras disposiciones tributarias, para ello incorpora una serie de modificaciones en distintos textos legales, incluida la Ley 20.780.

Esta nueva norma establece que al sistema de Renta atribuida sólo podrán acogerse Empresas Individuales, Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, Sociedades de personas, comunidades, Contribuyentes del artículo 58 N° 1 de Ley de la Renta (establecimientos permanentes situados en Chile) y Sociedades por Acción (SpA) conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

La Ley 20.899 además establece que en el caso de las empresas que no opten por un nuevo sistema de tributación, quedarán automáticamente en uno dispuesto por esta norma. Así es como los empresarios individuales, EIRL, comunidades y sociedades de personas tributarán bajo el sistema de Renta Atribuida, por el contrario, las SpA y los contribuyentes del artículo 58 N° 1 tributarán, bajo el sistema de integración.

Las empresas con el sistema de Renta Atribuida podrán tener inversiones en empresas del sistema Integración Parcial de Créditos. Sin embargo, las empresas del sistema Integración Parcial de Créditos no podrán tener inversiones en empresas con el sistema de Renta Atribuida.

Otro aspecto importante de la Ley 20.899, es que simplifica los registros que debe mantener cada sistema de tributación, además modifica el orden de imputación de retiros y dividendos.

Así, quienes opten por el sistema de Renta Atribuida deberán mantener un registro de Rentas Atribuidas Propias, diferencia entre la depreciación normal y acelerada, Rentas Exentas e Ingresos No Renta (se incluye el Fondo de Utilidades No Tributables existente al 1 de enero de 2017) y un Saldo de Créditos (se incluyen créditos de primera categoría del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) existentes al 31 de diciembre de 2016 y créditos para impuestos finales

provenientes de rentas de fuente extranjera). Se establece que las imputaciones de retiros o dividendos se harán al término de cada ejercicio, en el orden en que éstos se han mencionado.

En tanto, quienes se encuentren afectos al sistema de Integración Parcial de Créditos deberán mantener un registro de Rentas Afectas a Impuesto (se incluye FUT al 1 de enero de 2017), Fondo de Utilidades Financieras (diferencia de depreciación normal y acelerada), Rentas Exentas e Ingresos No Renta (se incluye el Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) existente al 1 de enero de 2017), y un Saldo de Créditos (se incluyen créditos de primera categoría del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), existentes al 31 de diciembre de 2016 y créditos para impuestos finales provenientes de rentas de fuente extranjera. Las imputaciones de retiros o dividendos se harán en primer término a los remanentes de los ejercicios anteriores, y luego al término de cada ejercicio.

Por otra parte, esta nueva Ley establece que el beneficio de pagar el impuesto sustitutivo sobre el FUT se extiende a los años comerciales 2015 y 2016, y se efectúan ajustes a la base afecta al impuesto, que mejoran el beneficio. Además, las utilidades afectas al impuesto sustitutivo se podrán retirar o distribuir sin afectarse con impuestos finales, en cualquier oportunidad en que el contribuyente lo decida, sin tener que seguir un orden de imputación.

Por último, se amplía el beneficio a la inversión para empresas sujetas al régimen de Renta Atribuida, aumentando la deducción en hasta un 50% de la renta líquida imponible invertida en la empresa, manteniendo en todo caso el tope legal de 4.000 UF.

2.4. Cambio de Régimen Tributario y Reorganizaciones Empresariales

La Ley sobre Impuesto a la Renta luego de la reforma estableció nuevos regímenes de tributación, los cuales se basan en principios diferentes para definir la oportunidad en que deben gravarse con el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, las rentas o cantidades obtenidas por la empresa.

Así, la tributación de los impuestos finales en el régimen de renta atribuida se produce en el mismo ejercicio comercial en que las rentas han sido percibidas o devengadas por la empresa, o le han sido atribuidas a ésta, independientemente si en el ejercicio las rentas son retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Por otro lado, en el régimen de imputación parcial de créditos para que se graven los impuestos finales, es necesario que las rentas percibidas o devengadas por la empresa, sean retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la misma, postergándose la tributación con los referidos impuestos finales hasta el ejercicio en que tales circunstancias se materialicen.

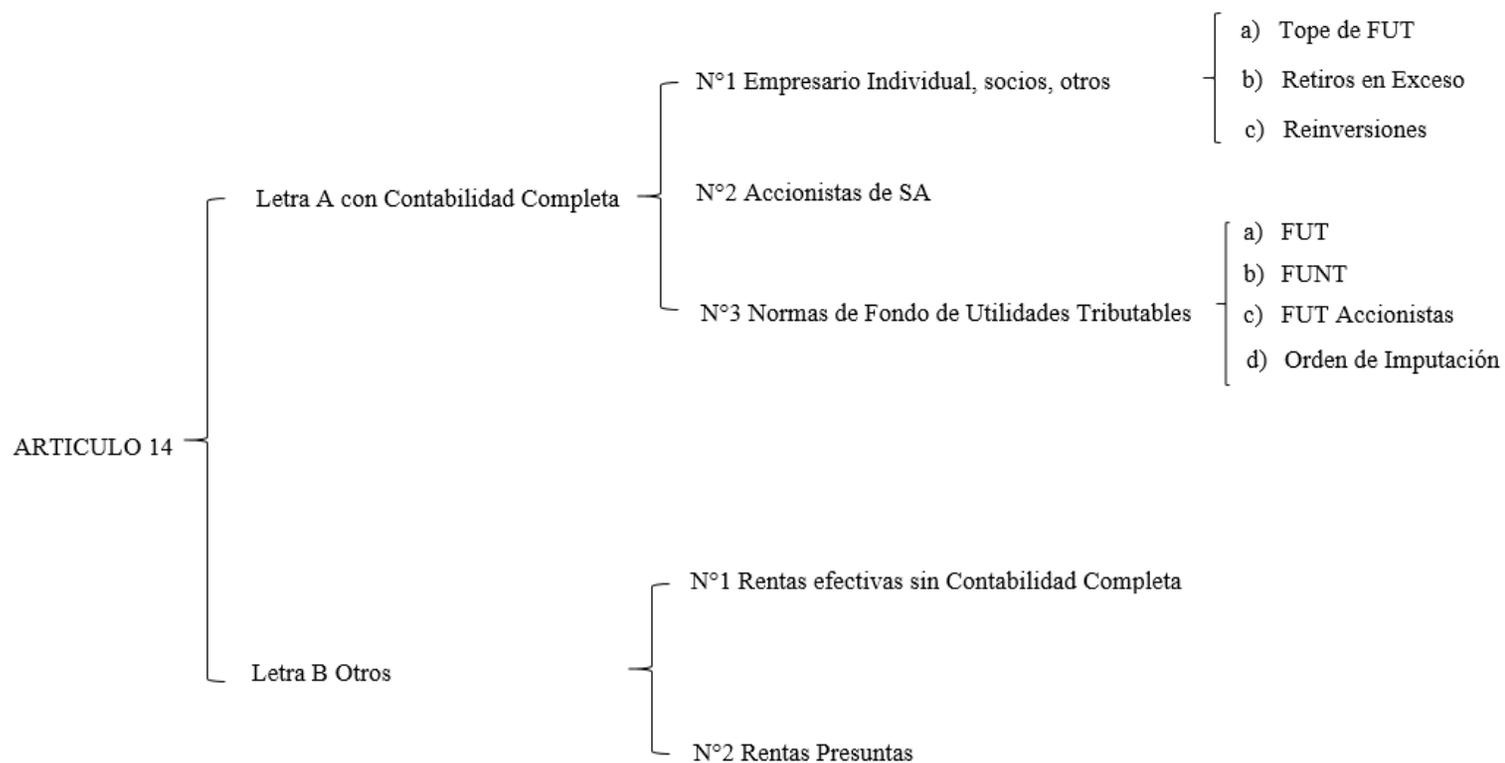
En cuanto al Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional que deban declarar respecto de los retiros, remesas o distribuciones que perciban procedería en principio el 100% del crédito por Impuesto de Primera Categoría que se determine conforme a los artículos 56 N° 3 y 63 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, pero dicho crédito se encuentra sujeto a la obligación de restitución del 35% del mismo, el que para todos los efectos se considera mayor Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda.

Según lo descrito anteriormente y con el objeto de regular la situación tributaria de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, en el caso en que opte por cambiarse al régimen alternativo, o bien, en los procesos de reorganización empresarial en que las empresas involucradas se encuentren sujetas a regímenes diferentes, se ha establecido normas que buscan armonizar dichos cambios o interacciones, regulando en la letra D), del artículo 14 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, los efectos que se producen tanto en el cambio de régimen de tributación, como a raíz de un proceso de reorganización de empresas, situaciones que se analizarán el desarrollo de los capítulos siguientes.

CAPÍTULO III: ANÁLISIS DEL NUEVO ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE LA RENTA

3.1. Análisis del nuevo Artículo 14 de la Ley de la Renta

ARTÍCULO 14 DE LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA ANTES DE LA REFORMA TRIBUTARIA



ARTICULO 14 DESPUES DE LA REFORMA TRIBUTARIA

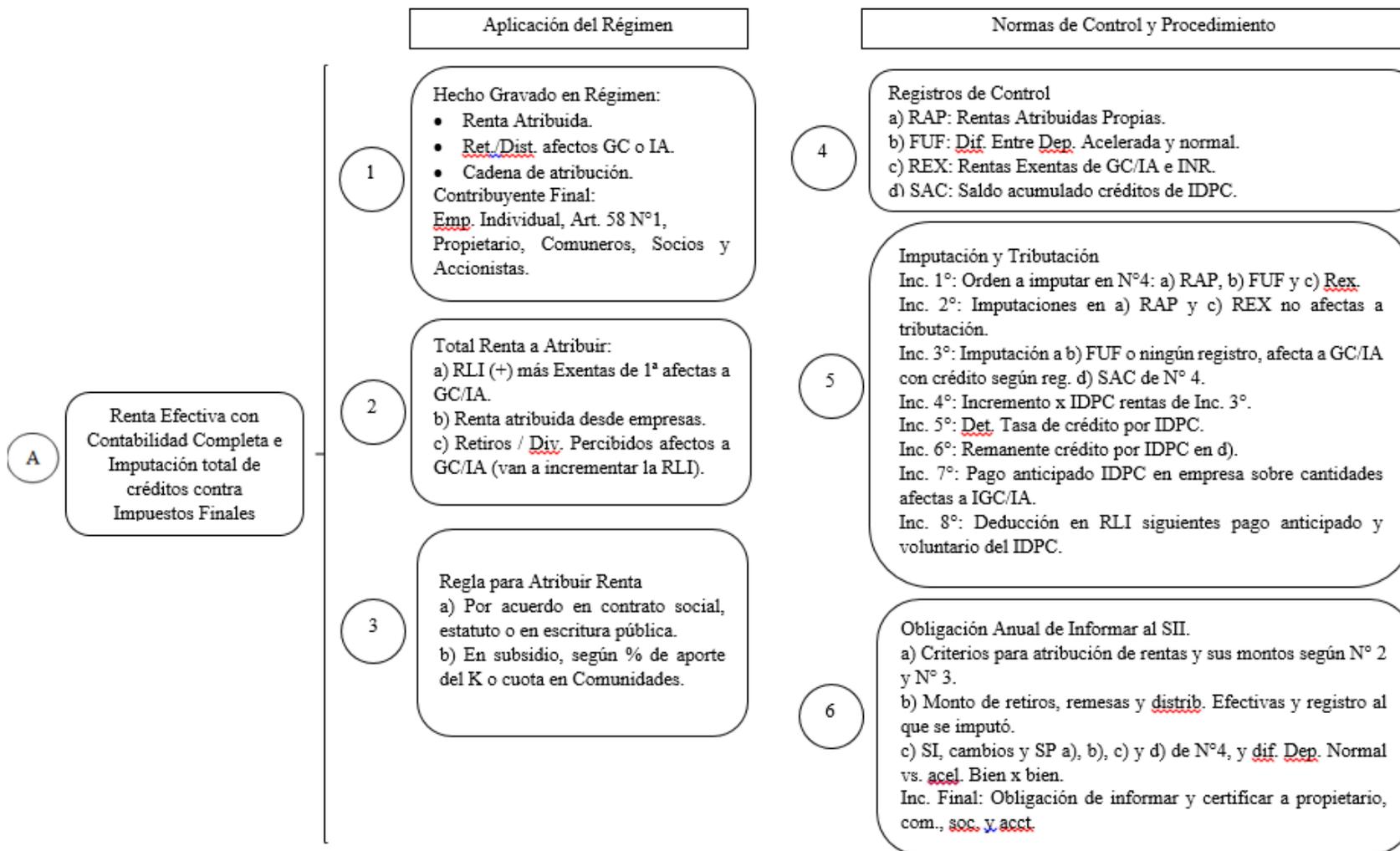
Artículo 14 de la LIR	Inc. 2° al 6°	Normas Generales para Acogerse a los Regímenes
	Letra A	Régimen de Renta Atribuida
	Letra B	Régimen Parcialmente Integrado
	Letra C	Otros Contribuyentes
	Letra D	Normas sobre Armonización de Regímenes
	Letra E	Información sobre Determinadas Inversiones
	Letra F	Otras Normas

El día 1° de enero de 2017, la Ley N° 20.780, a través de su artículo 1°, sustituyó el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, estableciendo dos nuevas modalidades de tributación: el Sistema de Renta Atribuida (artículo 14 letra A) y el Sistema Parcialmente Integrado (artículo 14 letra B).

RENDA ATRIBUIDA (artículo 14 letra A)	PARCIALMENTE INTEGRADO (artículo 14 letra B)
<ul style="list-style-type: none"> • Tributan por la totalidad de sus rentas generadas independiente de las utilidades que retiren. • Los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a utilizar como crédito imputable contra sus propios impuestos, la totalidad del Impuesto de Primera Categoría. • Pagan Impuesto de Primera Categoría, con tasa 25% 	<ul style="list-style-type: none"> • Tributan sobre la base de retiros efectivos que efectúen. • Los socios, accionistas o comuneros tendrán el derecho de imputar como crédito un 65% del Impuesto de Primera Categoría. • Pagan Impuesto de Primera Categoría con tasa de 25,5% durante el año comercial 2017 y con tasa del 27% a partir del año comercial 2018.

3.2. Características Principales de los Nuevos Regímenes de Tributación

3.2.1. Régimen de Renta Atribuida



¿Qué es?

El Servicio de Impuestos Internos define al Régimen de Renta Atribuida como régimen general de tributación, en el que los dueños de las empresas deberán tributar -en el mismo ejercicio- por la totalidad de las rentas que generen las mismas, independiente de las utilidades que retiren.

Una de las características principales de este régimen es que los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a utilizar como crédito imputable contra sus propios impuestos, la totalidad del Impuesto de Primera Categoría pagado por tales rentas.

¿Qué requisitos debo cumplir para acogerme a este régimen?

- | | |
|---------------------------------|---|
| Tipo jurídico del contribuyente | <ul style="list-style-type: none">• Empresario Individual (EI).• Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL).• Establecimiento Permanente (Contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR).• Comunidades.• Sociedades por Acción (SpA).• Sociedades de Personas (SP) (excluidas las sociedades en comandita por acciones). |
| Composición societaria | <ul style="list-style-type: none">• Personas naturales con domicilio o residencia en Chile, y/o• Personas sin domicilio ni residencia en el país. |

Requisitos formales

- Los EI, EIRL y los contribuyentes del N° 1 del artículo 58 de la LIR, sólo requerirán de la declaración suscrita por el contribuyente.
- En el caso de las comunidades, la declaración deberá estar suscrita por **todos** los comuneros, quienes deben adoptar por **unanimidad** la opción.
- Tratándose de las SP, excluidas las comanditas por acción, y las SpA, la declaración debe ser suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo **unánime** de todos los socios o accionistas.

En este último punto respecto de las SpA, deben cumplir con el requisito de que en caso de cesión de acciones a una persona jurídica constituida en Chile o a otra entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en el país, debe existir acuerdo unánime en junta de accionistas (**quórum total**). Si existe cláusula en contrario en el pacto social, no podrá acogerse a renta atribuida.

¿Cuáles son los plazos para acogerme al régimen?

- a) Los que optan por cambiarse de régimen

Los contribuyentes que se encuentren acogidos a un régimen diferente al de Renta Atribuida tendrán la opción de cambiarse de régimen desde el **1° de enero de al 30 de abril año**

calendario en el que se incorporan al régimen, habiendo cumplido además con los requisitos que señalados anteriormente.

b) Los que inician actividades

Los contribuyentes que inicien actividades deberán de ejercer la opción de elegir régimen en los plazos que estipula el artículo 68 del Código Tributario, dicho plazo es **dos meses siguientes a aquel que comiencen sus actividades**, completando el formulario 4415 (inicio de actividades) a través del Servicio de Impuestos Internos.

¿Qué ocurre si no escojo un régimen en los plazos establecidos?

En el inciso tercero del artículo 14 de Ley del Impuesto a la Renta establece que, en caso de que los contribuyentes no ejerzan la opción de acogerse a uno de los regímenes de tributación establecidos, quedaran sujetos por defecto al régimen de Renta Atribuida los siguientes:

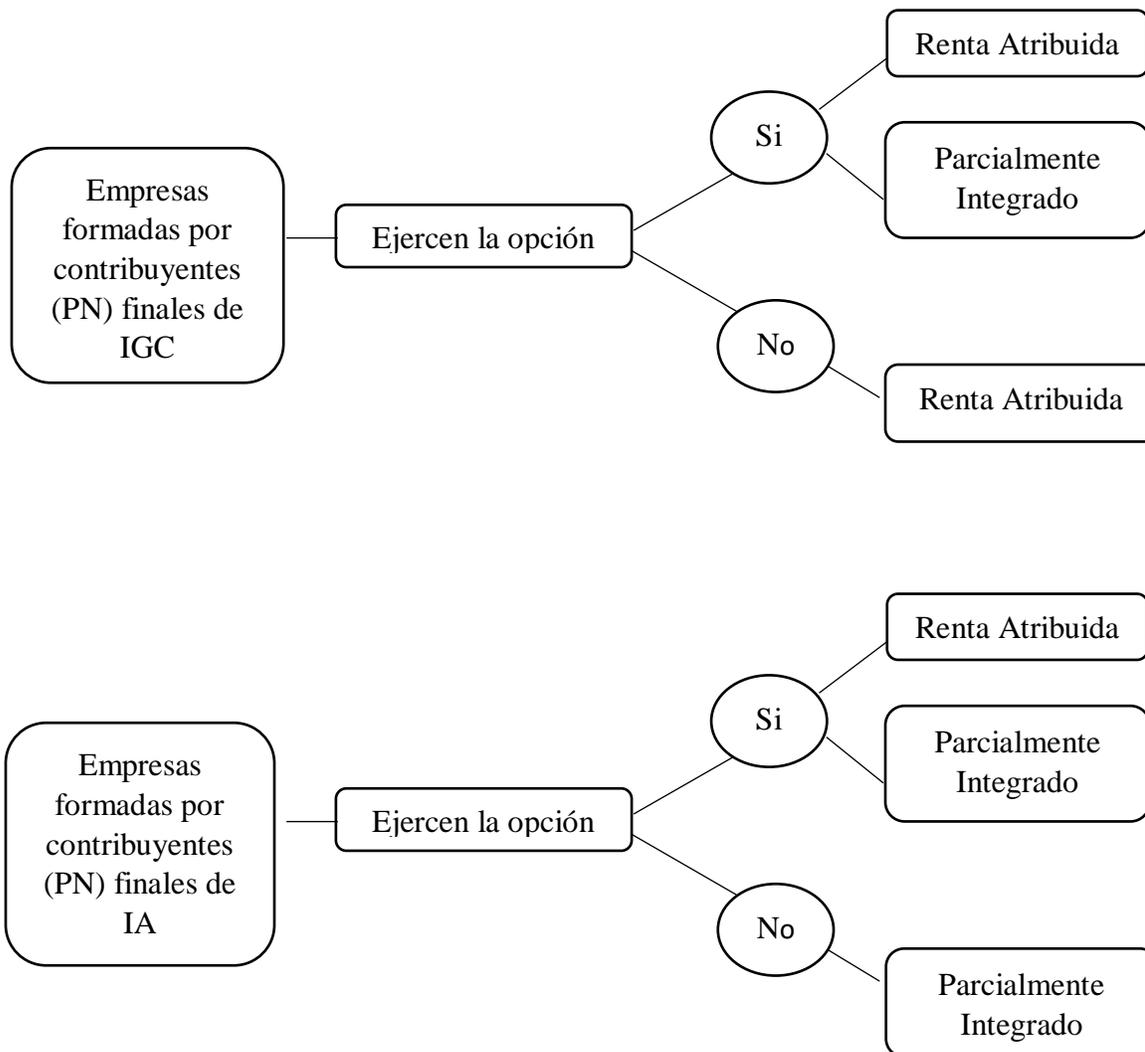
1. Empresarios Individuales
2. Empresarios individuales de responsabilidad limitada
3. Comunidades
4. Sociedad de personas (excluidas las en comandita por acciones)

Cabe señalar que los empresarios, comuneros y socios de las entidades anteriormente mencionadas deben ser personas naturales con domicilio y residencia en Chile, es decir, solo contribuyentes del Impuesto Global Complementario.

A su vez, los contribuyentes que no ejercen la opción de acogerse a alguno de los regímenes de tributación, y quedan sujetos al régimen Parcialmente Integrado son:

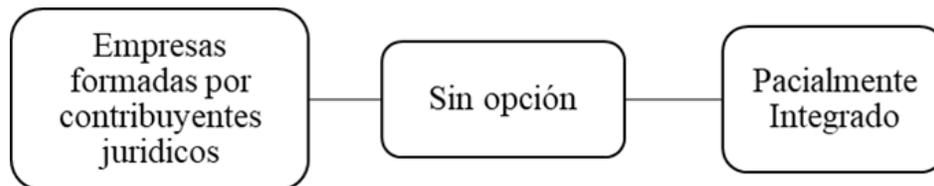
1. Sociedades por Acciones
2. Contribuyentes del artículo 58 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta
3. Las Sociedades de Personas, que estén constituidas por personas jurídicas o por personas naturales sin residencia ni domicilio en Chile

Es decir, todos aquellos contribuyentes del Impuesto Adicional.



Finalmente, la ley **no** le otorga la facultad de elegir régimen de tributación y quedan sujetos al régimen Parcialmente Integrado, los siguientes contribuyentes:

1. Sociedades Anónimas (abiertas o cerradas)
2. Sociedades en comandita por acción



¿Cuál es el tiempo mínimo de permanencia en este régimen?

Los contribuyentes tienen que permanecer como mínimo **cinco años comerciales consecutivos**.

¿Se puede cambiar un contribuyente del régimen de Renta Atribuida antes de los cinco años?

Aun cuando no haya transcurrido el plazo señalado, el contribuyente podrá cambiarse del régimen de Renta Atribuida a la Tributación Simplificada del Artículo 14 ter o al régimen de renta presunta, en la medida que cumpla con los requisitos para acogerse a cada uno de estos.

¿Cómo determina la empresa la renta líquida imponible en este régimen?

La determinación de la renta líquida imponible se encuentra señalada en los **artículos 29 al 33 de la Ley del Impuesto a la Renta**.

ANEXO N° 3: Esquema de Determinación de la RLI y Atribución de Renta del Régimen de Renta Atribuida.

A. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE:

Resultado según balance financiero.....		\$/(\$)
1.- Agregados:		\$
a.-	\$	
b.-	\$	
c.-	\$	
2.- Deducciones:		(\$)
a.-	(\$....)	
b.-	(\$....)	
c.-	(\$....)	
Renta Líquida Imponible o Pérdida Tributaria, antes de reposición de rentas percibidas afectas a IGC o IA.....		\$/(\$)
3.- Reposición: (según artículo 33 N°5 de la LIR)		\$
a.- Rentas a que se refiere la letra c) del número 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.....	\$	
b.- Incremento del inciso final del N°1 del artículo 54 y de los artículos 58 N°2 y 62, todos de la LIR ...	\$	
4.- Deducción por beneficio establecido en la letra C), del artículo 14 ter, de la LIR.....		(\$)
Sub total		\$/(\$)
5.- Si el Sub total anterior es positivo, Rebaja por pago del IDPC en carácter de voluntario con tope de dicho monto.....		(\$)
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (atribuible) o Pérdida Tributaria		\$/(\$)

(Internos, s.f.)

Ajuste artículo 33 N°2, letra c) “Gastos Rechazados”.

A contar del 01.01.2017, se debe efectuar una deducción a la RLI por los gastos rechazados afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR.

Antes de la Reforma Tributaria (Ley 20.630, año 2012.), este ajuste debía efectuarse como un desagregado a la base imponible de IDPC.

DETERMINACIÓN RLI			
Antes de la Reforma		A partir del 1 de enero de 2017	
Resultado según balance financiero	\$ 1.000 (+)	Resultado según balance financiero	\$ 1.000 (+)
1.- Agregados:		1.- Agregados:	
Donaciones sin franquicias, reajustados	\$ 500 (+)	Donaciones sin franquicias, reajustados	\$ 500 (+)
Multas fiscales, reajustadas	\$ 200 (+)	Multas fiscales, reajustadas	\$ 200 (+)
2.- Deducciones:		2.- Deducciones:	
No hay	\$ -	Donaciones sin franquicias, reajustado	\$ 500 (-)
3.- Desagregados:			
Donaciones sin franquicias, reajustado	\$ 500 (-)		
RLI o Pérdida Tributaria	\$ 1.200 (=)	RLI o Pérdida Tributaria	\$ 1.200 (=)

Ajuste artículo 33 N°5 “Retiros o Dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas”.

- Con el objeto de **atribuir** todas las rentas obtenidas por la empresa, se deberá incorporar como parte de la RLI, las rentas o cantidades afectas a IGC o IA que perciban a título de **retiros o dividendos**.
- Tales rentas se incorporarán **incrementadas a la RLI**, conforme a lo dispuesto en los artículos 54, 58 y 62 de la LIR.
- El incremento es equivalente **al crédito por IDPC** a que tengan derecho los retiros o dividendos, conforme a lo dispuesto en los artículos 56 y 63 de la LIR.

Ejemplo del ajuste artículo 33 número 5 de la LIR

Resultado financiero (incluye retiro \$200 c/c del 25%. Régimen 14 A)	\$ 1.000
Agregados: (No existen)	
Deducciones: Retiro (Régimen A), afecto al IGC (histórico)	(\$ 200)
RLI al 31.12, antes del ajuste del artículo 33 N°5 de la LIR	\$ 800
Reposición artículo 33 N°5, de la LIR: Retiro Régimen 14 A)	\$ 200
Incremento por crédito por IDPC (\$200 x 25%)	\$ 50
RENTA LIQUIDA IMPONIBLE	\$1.050
IDPC (25% sobre \$1.050)	\$ 263
Crédito por IDPC (200 x 25%)	(\$ 50)
IDPC determinado	\$213

¿Cuál es la tasa y el tipo de impuesto que afecta a este régimen?

La tasa del Impuesto de Primera Categoría es de un **25%**.

¿Qué registros se deben de llevar en este régimen?

<p>Registro de Rentas Atribuidas Propias (RAP)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Remanente del ejercicio anterior 2. Rentas del ejercicio <ul style="list-style-type: none"> • Saldo positivo RLI • Rentas percibidas o devengadas por la empresa que se encuentren exentas IDPC • Otras cantidades afectas a IGC o IA 3. Se deben imputar en orden cronológicos los gastos que se refiere el inciso 2° del artículo 21 de la LIR.
<p>Diferencia entra depreciación normal y acelerada (DDAN)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Remanente del ejercicio anterior. 2. Depreciación acelerada en la parte que excede la depreciación normal del ejercicio. 3. De este registro se rebajarán, las siguientes cantidades: <ul style="list-style-type: none"> • Las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada a los bienes. • Las cantidades que correspondan a un activo que generó la diferencia de depreciación, al momento de su enajenación. • Las cantidades que correspondan a un activo que generó la diferencia de depreciación, al momento de su castigo.
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Remanente ejercicio anterior 2. Las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas, así como aquellas percibidas a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

<p>Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)</p>	<p>3. Ingresos No Renta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los INR obtenidos por el contribuyente y aquellos percibidos a título de retiros o dividendos proveniente de otras empresas. • Rentas con tributación cumplida: <ul style="list-style-type: none"> - Otras Rentas percibidas (14 ter letra A, 14 letra C números 1 y 2). - Retiros o dividendos percibidos con cargo al RAP, que se dejaran controladas en una columna separada. - Rentas generadas hasta el 31.12.1983 y utilidades afectadas con ISFUT (columna separada). • Considerar el ajuste del artículo 33 N° 1, letra e) de la LIR.
<p>Saldo Acumulados de Créditos (SAC)</p>	<p>Este registro tiene por objeto llevar un control de los créditos por IDPC que tendrán derecho los propietarios, socios o accionistas, sobre los retiros, remesa o distribución de dividendos afectos a los IGC o IA, según corresponda.</p> <p>No forma parte de los créditos que se controlan en el SAC el IDPC de la RLI del ejercicio.</p> <p>Se debe mantener el registro separado de los siguientes créditos con y sin derecho a devolución.</p> <p>Orden de imputación</p> <p>1° Aquellos sin derecho a devolución.</p> <p>2° Aquellos con derecho a devolución.</p>

La resolución N°130 del año 2016 establece el siguiente orden de incorporación e imputación:

1. Saldos iniciales o remanentes de ejercicio anterior.
2. Incorporación e imputación por Reorganizaciones empresariales.
3. Incorporación de rentas del ejercicio.
4. Imputaciones.

Reglas de imputación de retiros, remesas o distribuciones

La ley también establece el orden en que se imputarán los registros de rentas propias, exentas y afectas a IGC o Adicional, dando prioridad a aquellas rentas que han pagado la totalidad de sus tributos (Primera Categoría y Global Complementario) en calidad de atribuidas.

Si aún existen sumas a las cuales no se les puede imputar créditos tributarios, se gravarán con los impuestos finales que correspondan.

Los registros se deben imputar debidamente reajustados de acuerdo al Índice de Precio al Consumidor, tal como lo explica la ley.

Según lo señalado en el artículo 14 letra A número 5 de la LIR

Orden	Registro	Tributación de retiros, remesas o distribución de dividendos	
		Percibidos por contribuyentes de impuestos finales	Percibidos por contribuyentes de Primera Categoría (14 A)
1°	RAP	No afectos a IGC o IA	Se incorporan al registro REX (columna INR)
2°	DDAN	Afectos a IGC o IA	Se incorporan a la RLI, conforme a las normas del número N°5, del artículo 33 de la LIR

3°	REX	Rentas exentas de IGC y/o IA	Deberán ser considerados en la base imponible del IGC para efectos de la progresividad del N°3, del artículo 54 de la LIR. Afectas a IA, cuando sean percibidas por contribuyentes afectos a dicho tributo.	Se incorporan al registro REX (Columnas Rentas Exentas de IGC y/o IA)
		Ingresos No Renta	No afectos a IGC o IA.	Se incorporan al registro REX (columna INR)
		Rentas con tributación cumplida (*)		Se incorporan al registro REX (columna Rentas con tributación cumplida)

(*) Caso especial de utilidades que pagaron Impuesto Sustitutivo del FUT (ISFUT)

(Carrasco, 2017)

Asignación de Créditos

Los retiros, remesas o distribuciones, afectos al IGC o IA, según corresponda, tendrán derecho al crédito indicado en el número 3), del artículo 56 y 63 ambos de la LIR, que mantengan los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida en el saldo del registro SAC.

La tasa de crédito del IDPC:

$$TASA = \frac{\text{Tasa vigente del IDPC}}{(100 - \text{tasa vigente de IDPC})}$$

Nota: Todo debe ser expresado en porcentaje.

Tasa IDPC año 2017 = 25%

Tasa de crédito = 25% / (100% - 25%) = 33,3333%

¿En qué forma se atribuye la renta a los socios, accionistas o comuneros en el sistema de renta atribuida?

1. Los contribuyentes que estén conformados por sólo un propietario deberán atribuir el 100% de las rentas.
2. Respecto de aquellos contribuyentes que estén conformados por más de un comunero, socio o accionista, el mecanismo de atribución es el siguiente:

Por acuerdo de los dueños: La atribución de las rentas se efectuará en la forma en que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado. En este caso, se deberá dejar constancia por escrito de este acuerdo en el contrato social, estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, debiéndose, en todos los casos, informarse al Servicio de Impuestos Internos de dicho acuerdo.

Según aporte de capital: la atribución se efectuará en la misma proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado el capital en la empresa. Tratándose de comuneros, la atribución de las rentas se efectuará en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate. En este caso también se debe de informar al Servicio de Impuestos Internos.

¿Qué tipo de impuesto pagan los socios, accionistas o comuneros por las rentas afectas a impuesto que le atribuyan o distribuyan las empresas que opten por este régimen?

Los socios, accionistas o comuneros con domicilio o residencia en Chile, deberán pagar el Impuesto Global Complementario con una tasa progresiva que va entre el 0% y el 35%.

Tabla Impuesto Global A.T. 2018 Del Servicio De Impuestos Internos

RENTA IMPONIBLE ANUAL		FACTOR	CANTIDAD A REBAJAR
DESDE	HASTA		
DE \$ 0,00	\$ 7.609.464,00	EXENTO	\$ 0,00
7.609.464,01	16.909.920,00	0,04	304.378,56
16.909.920,01	28.183.200,00	0,08	980.775,36
28.183.200,01	39.456.480,00	0,135	2.530.851,36
39.456.480,01	50.729.760,00	0,23	6.279.216,96
50.729.760,01	67.639.680,00	0,304	10.033.219,20
67.639.680,01	Y MAS	0,35	13.144.644,48

En tanto, las personas con domicilio o residencia en el exterior, deben pagar el Impuesto Adicional con tasa de 35%. En ambos casos, los socios, accionistas o comuneros podrán imputar como crédito la totalidad del impuesto de Primera Categoría pagado por tales rentas.

Salida del Régimen de Renta Atribuida

Las situaciones en las cuales un contribuyente puede o debe dejar el régimen de renta atribuida son:

1. Por decisión propia del contribuyente.
2. Por incumplir los requisitos de tipo jurídico de la empresa acogida a renta.
3. Por incumplir los requisitos de composición societaria de la empresa acogida al régimen de renta atribuida.
4. Por un proceso de reorganización empresarial, como la conversión o fusión de empresas.

Fondo de Utilidades Tributables (FUT)

Saldo Total de Utilidades (STUT) \$15.000

Saldo Total Créditos (STC) \$ 3.987

VIII.- El IPC del ejercicio es el siguiente (supuesto):

Abril – Diciembre de 2018 2,00%

Mayo – Diciembre de 2018 1,80%

VIPC 2018 3,00%

DESARROLLO

I.- Control de las Rentas Empresariales (N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.)

DETALLE	CONTROL	RAP	DDAN	REX	SAC		SALDO TOTAL DE UTILIDADES TRIBUTABLES (STUT)
					a contar 2017	Hasta el	
					25%	31.12.2016	
					0,333333	0,2658	
Remanente anterior al 01.01.2018	\$75.000	\$50.000	\$5.000	\$20.000	\$200	\$3.987	\$15.000
Más: reajuste anual 3%	\$2.250	\$1.500	\$150	\$600	\$6	\$120	\$450
Remanente actualizado al 31.12.2018	\$77.250	\$51.500	\$5.150	\$20.600	\$206	\$4.107	\$15.450
Más:							
RLI al 31.12.2018	\$62.891	\$62.891					
Menos:							
Pago IDPC (\$12.500 x 1,02)	\$-12.750	\$-12.750					
Pago multas fiscales reajustadas	\$-869	\$-869					
Remanente depurado al 31.12.2018	\$126.522	\$100.772	\$5.150	\$20.600	\$206	\$4.107	\$15.450
Menos:							
Retiro socio 1 actualizado							
\$86.700	\$-63.261	\$-50.386	\$-309	\$-10.300	\$-103		
			\$-2.266			\$-602	\$-2.266
Retiro socio 2 actualizado							
\$86.700	\$-63.261	\$-50.386	\$-309	\$-10.300	\$-103		
			\$-2.266			\$-602	\$-2.266
Subtotal después de retiros	\$0	\$0	\$0	\$0	\$0	\$2.903	\$10.918
Retiros no imputados:							
Socio 1 \$ 23.439	\$0					\$-1.452	\$-5.459
Socio 2 \$ 23.439	\$0					\$-1.451	\$-5.459
Remanente ejercicio siguiente	\$0	\$0	\$0	\$0	\$0	\$0	\$0

II.- Determinación de rentas atribuidas afectas a IGC o IA correspondientes a los socios:

a) Renta líquida imponible del ejercicio \$62.891

Renta atribuida socio 1			\$31.446
Renta atribuida socio 2			\$31.445
Crédito por IDPC Socio 1	\$31.446	25%	\$7.861
Crédito por IDPC Socio 2	\$31.445	25%	\$7.861

II.- Determinación situación tributaria de los retiros efectivos:

Socio 1:	
Retiros afectos a IGC (imputados al DDAN y a ningún registro) Los retiros no imputados, equivalen al retiro total actualizado menos aquella parte del retiro que se imputó contra los registros RAP, DDAN y REX: $(86.700 - 50.386 - 2.575 - 10.300) = 23.439$. $\$2.575$ (DDAN) + $\$23.439$ (retiros no imputados) = $\$26.014$	\$26.014
Retiros exentos del IGC (imputados al registro REX)	\$10.300
Retiros no renta (imputados al registro RAP)	\$50.386
Total Retiros	\$86.700
Crédito e Incremento por IDPC con devolución	\$2.156
Socio 2:	
Retiros afectos a IGC (imputados al DDAN y a ningún registro) Los retiros no imputados, equivalen al retiro total actualizado menos aquella parte del retiro que se imputó contra los registros RAP, DDAN y REX: $(86.700 - 50.386 - 2.575 - 10.300) = 23.439$. $\$2.575$ (DDAN) + $\$23.439$ (retiros no imputados) = $\$26.014$	\$26.014
Retiros exentos del IGC (imputados al registro REX)	\$10.300
Retiros no renta (imputados al registro RAP)	\$50.386
Total Retiros	\$86.700

Crédito e Incremento por IDPC con devolución	\$2.156
--	---------

Para entender de mejor manera el desarrollo del ejercicio:

- La TEF se determina de la siguiente forma: $(3.987 / 15.000) = 0,2658$
- Los gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR, se rebajan del registro RAP.
- Cuando se consuman créditos provenientes del FUT, incorporados en el registro SAC, se deberá realizar una rebaja en la columna STUT equivalente al valor del retiro que utiliza dichos créditos.
- Los retiros no imputados, equivalen al retiro total actualizado menos aquella parte del retiro que se imputó contra los registros RAP, DDAN y REX:

$$(86.700 - 50.386 - 2.575 - 10.300) = 23.439.$$

3.2.2. Régimen Parcialmente Integrado

¿Qué es?

EL Servicio de Impuestos Internos define al Régimen de tributación Parcialmente Integrado, como un régimen de tributación general que establece que los dueños de las empresas deben tributar sobre la base de los retiros efectivos de utilidad que realizan desde éstas.

A diferencia del régimen de renta atribuida, los contribuyentes que hayan imputado el monto del Impuesto de Primera Categoría contra los impuestos finales, deberán restituir una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito, lo que se traduce finalmente en que sólo se dará de crédito el 65% del Impuesto de Primera Categoría pagado por el contribuyente (ej. Renta de \$ 100 se grava con 27% de Primera Categoría. Al crédito de \$ 27 se aplica el 35% y se restituyen \$ 9,45; por lo que el crédito final es de \$ 17,55).

¿Qué requisitos debo cumplir para acogerme a este régimen?

Para acogerse al régimen Parcialmente Integrado no hay requisitos especiales, es decir, cualquier contribuyente de Primera Categoría independiente de su tipo jurídico y conformación societaria puede acogerse a este régimen.

Sin embargo, quedan excluidos aquellos contribuyentes que no obstante obtener rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas. Es el caso de Corporaciones y Fundaciones, y de empresas en que el Estado tenga el 100% de su propiedad.

¿Cuáles son los plazos para acogerme al régimen?

- a) Los que optan por cambiarse de régimen

Los contribuyentes que se encuentren acogidos a un régimen diferente al del Parcialmente Integrado tendrán la opción de cambiarse de régimen desde el **1° de enero de al 30 de abril año calendario** en el que se incorporan al régimen.

- b) Los que inician actividades

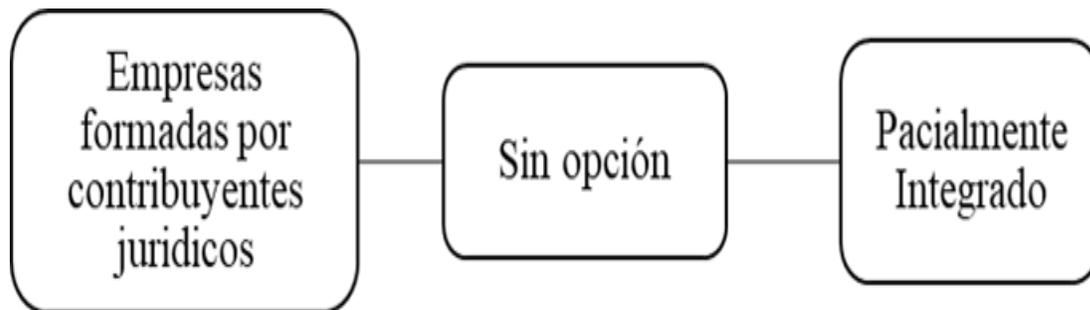
Los contribuyentes que inicien actividades deberán de ejercer la opción de elegir régimen en los plazos que estipula el artículo 68 del Código Tributario, dicho plazo es **dos meses siguientes a aquel que comiencen sus actividades**, completando el formulario 4415 (inicio de actividades) a través del Servicio de Impuestos Internos.

¿Qué contribuyentes están obligados a pertenecer a este régimen?

La ley **no** le otorga la facultad de elegir régimen de tributación y quedan sujetos al régimen Parcialmente Integrado, los siguientes contribuyentes:

3. Sociedades Anónimas (abiertas o cerradas)
4. Sociedades en comandita por acción

Y, en general, aquellos contribuyentes en los cuales al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencian en Chile.



¿Cuál es el tiempo mínimo de permanencia en este régimen?

Los contribuyentes tienen que permanecer como mínimo **cinco años comerciales consecutivos**.

¿Se puede cambiar un contribuyente del régimen Parcialmente Integrado antes de los cinco años?

Aún, cuando no haya transcurrido el plazo señalado, el contribuyente acogido al Régimen Parcialmente Integrado podrá cambiarse al régimen simplificado del artículo 14 ter letra A) o al régimen de renta presunta, en la medida que cumpla con los requisitos para acogerse a cada uno de estos.

¿Cómo determina la empresa la renta líquida imponible en este régimen?

La determinación de la renta líquida imponible se encuentra señalada en los **artículos 29 al 33 de la Ley del Impuesto a la Renta**.

ANEXO N° 4: Esquema de Determinación de la RLI y Control de la Restitución de la letra C) del artículo 14 ter, del Régimen Semi-Integrado.		
A. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE:		
Resultado según balance financiero.....		\$.../(\$...)
1.- Agregados:		\$...
a.-	\$...	
b.-	\$...	
c.-	\$...	
2.- Deducciones: (*)		(\$...)
a.-	(\$...)	
b.-	(\$...)	
c.-	(\$...)	
Sub total N°1.....		\$.../(\$...)
3.- Deducción por beneficio establecido en la letra C), del artículo 14 ter, de la LIR.....		(\$...)
4.-Reverso por beneficio letra C), del artículo 14 ter, de la LIR.....		\$...
Sub total N°2.....		\$.../(\$...)
5.- Si el sub total N°2 es positivo, Rebaja por pago del IDPC en carácter de voluntario con tope de dicho monto.....		(\$...)
Sub total N°3.....		\$.../(\$...)
5.- Si el Sub total N°3 es negativo, se deberá imputar a las rentas percibidas de acuerdo al N°3 del artículo 31 de la LIR, con tope de dicho monto.		\$...
a.- Rentas a que se refiere la letra c) del número 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.....	\$...	
b.- Incremento del inciso final del N°1 del artículo 54 y de los artículos 58 N°2 y 62, todos de la LIR.....	\$...	
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o Pérdida Tributaria (**)		\$.../(\$...)
B. CONTROL DE LA DEDUCCIÓN CONTENIDA EN LA LETRA C) DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR.		
Remanente ejercicio anterior.....	\$...	
Deducción del Ejercicio.....	\$...	
Reversos por retiros o distribuciones afectos a IGC o IA.....	(\$...)	
Saldo por reversar.....	\$...	
(*) Considera las cantidades a que se refieren los numerales i. del inciso primero e i) del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, según lo dispuesto por la letra c) del N° 2 de la misma ley..		
(**) En caso de PT ésta podrá deducirse como gasto en los ejercicios siguientes según lo dispuesto en el N°3 del inciso cuarto del artículo 31, de la LIR.		

(Internos, s.f.)

Ajuste artículo 33 N°2, letra c) “Gastos Rechazados”.

Deducción por gastos rechazados afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR.

- Impuesto único 40% o IGC o IA, más una tasa adicional de un 10%

Hasta el 31 de diciembre de 2016		A contar del 1º de enero de 2017	
Resultado financiero	500	Resultado financiero	500
<i>Agregados:</i> De acuerdo al art 33 N° 1	100	<i>Agregados:</i> De acuerdo al art 33 N° 1	100
<i>Deducciones:</i> De acuerdo al art 33 N° 2 letra a) o b)	- 20	<i>Deducciones:</i> De acuerdo al art 33 N° 2 letra a) o b) De acuerdo al Nuevo art. 33 N° 2 letra c)	- 20 - 50
Renta Líquida	580	Renta Líquida Imponible afecta a IDPC	530
<i>Desagregados:</i> numerales i), inciso 1º art 21 la LIR	- 30		
numerales i), inciso 3º art 21 la LIR	- 20		
Renta Líquida Imponible afecta a IDPC	530		
Base Imponible numeral i), inciso 1º art 21 (tasa 40% única)	30	Base Imponible numeral i), inciso 1º art 21 (tasa 40% única)	30
Base Imponible numeral i), inciso 3º art 21 (IGC o IA)	20 (1)	Base Imponible numeral i), inciso 3º art 21 (IGC o IA)	20 (1)
(1) más una tasa adicional del 10% sobre el monto			

(Ministerio de Hacienda)

Ajuste artículo 33 N°5 “Retiros o Dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas”.

- Se aplicará la exención y/o deducción que establece el artículo 39 y 33 número 2 de la LIR (deducción RLI de dividendos y retiros repartidos por sociedades chilenas)
- El crédito se incorporará al registro SAC.

A contar del 1º de enero de 2017

Resultado financiero	500 (1)
<i>Agregados:</i> De acuerdo al art. 33 N° 1	100
<i>Deducciones:</i> De acuerdo al art. 33 N° 2 letra a) o b) De acuerdo al Nuevo art. 33 N° 2 letra c)	- 50 - 10
Renta Líquida Imponible afecta a IDPC	540
IDPC (27% sobre \$ 540)	146
REGISTRO SAC (REGISTRO DE LA LETRA d), DEL ART. NO DE LA LETRA B), DEL ART. 14:	
<i>Numeral ii):</i> IDPC sobre la RLI IDPC sobre rentas percibidas afectas a IGC o IA (\$ 50 x 0,369863)	146 18

(1) contiene dividendo por \$ 50, percibido de otro contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, afecto a IGC o IA, con derecho a crédito.

(Ministerio de Hacienda)

Ejemplo del ajuste artículo 33, número 5 de la LIR

Resultado financiero (incluye div. \$300 c/c 34,2281%, del 14 B)	\$ 2.000
Agregados: Provisiones varias	\$ 250
Deducciones: Dividendo (Régimen B), afecto al IGC o IA (histórico)	(\$ 300)
RLI al 31.12 antes del ajuste del artículo 33 N°5 de la LIR	\$1.950
Reposición artículo 33 N°5, de la LIR: Dividendo (Régimen B)	\$ 300
Incremento por crédito por IDPC (\$300 x 34,2281%)	\$ 103
RENDA LIQUIDA IMPONIBLE	\$2.353
IDPC (25% sobre \$2.353)	\$ 588
Crédito por IDPC ((300 x 34,2281%) x 65%)	(\$ 67)
IDPC determinado	\$521

Imputación de pérdidas tributarias conforme al número 3, del artículo 31 de la LIR

- 1) Imputación: A los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio
- 2) Imputación: Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.
 - Se recupera el 100% del pago provisional por utilidades absorbidas (PPUA)
 - En ningún caso se imputan a utilidades acumuladas.

Rentas percibidas afectas a IGC o IA, de un contribuyente sujeto a la letra B), del artículo 14 de la LIR	
Resultado financiero	- 5.000 (1)
<i>Agregados:</i>	
De acuerdo al art 33 N° 1	1.000
<i>Deducciones:</i>	
De acuerdo al art 33 N° 2	- 200
De acuerdo al art 33 N° 2 letra c)	- 100
Pérdida Tributaria	- 4.300
<i>Orden de imputación PT:</i>	
1. A rentas afectas a IGC	200
Incremento por IDPC ($\$ 200 \times 0,369863$)	74
Pérdida Tributaria determinada	- 4.026
2. Como gasto año siguiente	- 4.026
<i>Efectos:</i>	
Solicitud de PPUA (100% IDPC)	74
<i>(1) contiene dividendo \$ 200, de contribuyente de la letra B), del art. 14 de la LIR (c/c 27%).</i>	

(Ministerio de Hacienda)

¿Cuál es la tasa y el tipo de impuesto que afecta a este régimen?

La tasa del Impuesto de Primera Categoría es de un **27%**.

¿Qué registros se deben de llevar en este régimen?

1. **Rentas Afectas a Impuesto (RAI):** Este registro se debe determinar todos los años.

El capital propio tributario positivo (CPT), determinado al término del ejercicio, de acuerdo al artículo 41, Inciso primero N° 1 de la LIR	(+)
Reposición de los retiros, remesas o distribuciones provisorias, no imputadas al remanente, debidamente reajustadas.	(+)
Saldo de registro REX al término del año comercial (luego de haber imputado al remanente inicial).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (debidamente reajustadas al término del ejercicio comercial).	(-)
Cantidades afectas a IGC o IA, determinadas a término del ejercicio comercial respectivo (solo valor positivo).	(=)

2. **Diferencia entre la depreciación acelerada y normal (DDAN)**

Se debe anotar la diferencia por cada bien en el período respectivo, incrementando o disminuyendo el remanente del año anterior que no haya sido retirada, remesada o distribuida, reajustada por Índice de Precio al Consumidor (IPC) anual.

Cuando se efectúen retiros, remesas o distribuciones con cargo a este registro, quedarán gravadas con IGC o Adicional según corresponda, con derecho a crédito por IDPC acumulado en el SAC.

3. **Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)**

Se consideran tres tipos de utilidades:

Rentas Exentas

- Ingreso no constitutivo de renta (incluye Impuesto de Primera Categoría en Carácter de único)
- Impuesto sustitutivo al FUT (32%)

Se incorpora la utilidad neta (se rebajan los gastos y costos) y su saldo puede ser negativo.

4. Saldo acumulado de crédito (SAC)

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

Este registro está compuesto por dos clases de créditos y se imputan de la siguiente manera:

- Los créditos que no se encuentran sujetos a la obligación de restituir.
 - Créditos recibidos desde otras empresas 14 A y B
 - Créditos por término de giro de la empresa 38 bis
 - 14 A que cambian de régimen
 - Crédito total disponible imputable contra impuestos finales
- Los créditos que poseen la obligación de restituir.
 - IDPC de la RLI
 - Créditos recibidos de otras empresas

La resolución N°130 del año 2016 establece el siguiente orden de incorporación e imputación:

5. Saldos iniciales o remanentes de ejercicio anterior.
6. Incorporación e imputación por Reorganizaciones empresariales.
7. Incorporación de rentas del ejercicio.
8. Imputaciones.

¿Qué tipo de impuesto pagan los socios, accionistas o comuneros por las rentas afectas a impuesto que le atribuyan o distribuyan las empresas que opten por este régimen?

Los socios, accionistas o comuneros con domicilio o residente en Chile deberán pagar el Impuesto Global Complementario con una tasa progresiva que va entre el 0% y el 35%.

Tabla Impuesto Global A.T. 2018 Del Servicio De Impuestos Internos

RENTA IMPONIBLE ANUAL		FACTOR	CANTIDAD A REBAJAR
DESDE	HASTA		
DE \$ 0,00	\$ 7.609.464,00	EXENTO	\$ 0,00
7.609.464,01	16.909.920,00	0,04	304.378,56
16.909.920,01	28.183.200,00	0,08	980.775,36
28.183.200,01	39.456.480,00	0,135	2.530.851,36
39.456.480,01	50.729.760,00	0,23	6.279.216,96
50.729.760,01	67.639.680,00	0,304	10.033.219,20
67.639.680,01	Y MAS	0,35	13.144.644,48

En el caso de las personas con domicilio o residencia en el exterior, se debe pagar el Impuesto Adicional cuya tasa es de 35%.

En ambos casos, los socios, accionistas o comuneros podrán imputar como crédito el 65% del impuesto de Primera Categoría pagado por tales rentas.

Salida del Régimen Parcialmente Integrado

A diferencia del régimen de renta atribuida, la única razón de abandono del régimen parcialmente integrado sería por decisión propia del contribuyente.

EJERCICIO PRACTICO “PARCIALMENTE INTEGRADO”

Este ejercicio fue extraído de la página grupo boletín del trabajo.

Antecedentes

Comercial Austral Ltda., que inició sus actividades el 24 de febrero de 2017, acogiéndose al régimen 14 B de integración parcial de los créditos, posee los siguientes antecedentes:

Aporte Socio 1, PN, contribuyente del IGC	\$	45.000.000	90%
(+) Aporte Socio 2, PN, contribuyente del IGC	\$	5.000.000	10%
(=) Total capital aportado	\$	50.000.000	100%

Determinación de la RLI, conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Resultado financiero según balance	\$	18.575.000
Agregados		
20 Marzo Multas Fiscales reajustadas (\$ 48.077 * 1.040)	\$	50.000
Provisión de Impuesto a la Renta AT 2018	\$	6.375.000
Deducciones		
No hay	\$	0
RLI al 31 de diciembre de 2017	\$	25.000.000
IDPC (25,5% de la RLI)	\$	6.375.000

Capital Propio Tributario (CPT) al 31 de diciembre de 2017 = \$ 73.720.500

Sociedad Andrómeda Ltda., presenta Término de Giro con fecha 17 de noviembre de 2017 y que las rentas que se entienden retiradas a dicha fecha con sus créditos correspondientes, son los indicados más abajo y en la proporción que le corresponde al socio, conforme al artículo 2 del artículo 38 bis:

Rentas que se entienden retiradas	\$	1.500.000
Crédito CON derecho a devolución	\$	300.000
Crédito SIN derecho a devolución	\$	225.000

Retiros provisorios (sin imputar) soportados por la sociedad a valor histórico

15-06-2017 Socio 1	\$	550.000
01-09-2017 Socio 1	\$	650.000

Para tener en cuenta, los retiros provisorios de generaron porque al momento de efectuarse, no había saldos iniciales en los registros para soportarlos.

VIPC del ejercicio

Marzo a Diciembre 2017	4%
Junio a Diciembre 2017	3%
Septiembre a Diciembre 2017	2%

Desarrollo:

1) Determinación del RAI

	Capital Propio Tributario (CPT)	\$	73.720.500
(+)	Retiro Provisorio Socio 1 reajustado (\$ 550.000 * 1,030)	\$	566.500
(+)	Retiro Provisorio Socio 1 reajustado (\$ 650.000 * 1,020)	\$	663.000
(-)	Saldo Final Registro REX	\$	0
(-)	Capital aportado reajustado	\$	-50.000.000
(=)	Rentas afecta a impuestos personales (RAI)	\$	24.950.000

2) Control de las rentas empresariales

Detalle	Control	RAI	SAC (25,5% ó 0,342281)		
			S/Restitución		C/Restitución
			S/Devolución	C/Devolución	C/Devolución
RAI	24.950.000	24.950.000			
Crédito x IDPC (RLI * 25,5%)					6.375.000
Crédito x TG Andrómeda			225.000	300.000	
Sub Total	24.950.000	24.950.000	225.000	300.000	6.375.000
Menos:					
15-06 Retiro Reajustado	-566.500	-566.500	-193.902		
01-09 Retiro Reajustado	-663.000	-663.000	-31.098	-195.834	
Ajuste GR (50.000 * 0,342281)					-17.114
Remanente para Ejercicio Siguiete	23.720.500	23.720.500	0	104.166	6.357.886

3) Situación tributaria de los retiros efectivos del ejercicio

Retiros Socio 1, afectos a impuestos personales reajustados (566.500 + 663.000)	\$	1.229.500
Crédito por IDPC, sin restitución y con devolución	\$	195.834
Crédito por IDPC, sin restitución y sin devolución	\$	225.000

3.3. Deducción que autoriza el artículo 14 ter letra C) de la LIR.

El artículo 14 Ter de la Ley del Impuesto a la Renta, está compuesto por tres letras que hacen referencia a:

Letra A	Contabilidad Simplificada
Letra B	Exención del Impuesto Adicional a los servicios de publicidad y servicios de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet.
Letra C	Incentivo a la inversión

El beneficio tributario de la reinversión se encuentra estipulado en la letra C del artículo 14 Ter, al cual se pueden acoger las micro, pequeñas y medianas empresas obligadas a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa y que se encuentren tributando por el Régimen de Renta Atribuida (artículo 14 letra A) o el Parcialmente integrado (artículo 14 letra B).

	Artículo 14 Letra A	Artículo 14 letra B
Requisitos	Promedio anual de ingreso del giro no supere las 100.000 UF en los tres últimos años comerciales, incluyendo aquel respecto del cual se pretende invocar el incentivo.	Promedio anual de ingreso del giro no supere las 100.000 UF en los tres últimos años comerciales, incluyendo aquel respecto del cual se pretende invocar el incentivo.
Sujetos	Contribuyentes del artículo 14 A y B, obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR.	Contribuyentes del artículo 14 A y B, obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR.
Beneficio	Deducción del 50% de la RLI que se mantenga invertida en la empresa.	Deducción del 50% de la RLI que se mantenga invertida en la empresa.

Topes	El monto máximo a rebajar por este concepto es 4.000 UF, según valor UF al último día del año comercial respectivo.	El monto máximo a rebajar por este concepto es 4.000 UF, según valor UF al último día del año comercial respectivo.
Relación en otras sociedades y personas.	Para determinar la relación con otras sociedades y personas se deben aplicar las normas de la relación del artículo 14 ter, letra A, número 1, de la LIR.	Para determinar la relación con otras sociedades y personas se deben aplicar las normas de la relación del artículo 14 ter, letra A, número 1, de la LIR.
Plazos	Dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta (F-22), debiendo manifestarlo de manera expresa en la forma que establezcan el SII mediante resolución.	Dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta (F-22), debiendo manifestarlo de manera expresa en la forma que establezcan el SII mediante resolución.
Ajuste RLI en ejercicios siguientes	No se debe ajustar	Deberán considerar como parte de la renta líquida imponible del año siguiente o subsiguientes, según corresponda, para gravarse con el impuesto de primera categoría, una cantidad anual equivalente al 50% del monto total de los retiros, remesas o distribuciones afectos al impuesto global complementario o adicional efectuados desde la empresa durante el ejercicio, hasta completar la suma deducida de la renta líquida imponible por aplicación de esta

		norma en él o los ejercicios precedentes.																		
Ejemplo	No Aplica	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Año 1</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Ut. s/Balance</td> <td>200</td> </tr> <tr> <td>Ajuste RLI</td> <td>-60</td> </tr> <tr> <td>RLI</td> <td>140</td> </tr> <tr> <td>Retiros o distribuciones</td> <td>-40</td> </tr> <tr> <td>RLI invertida</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>Beneficio 50%</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td>RLI afecta</td> <td>90</td> </tr> </tbody> </table>	Año 1		Ut. s/Balance	200	Ajuste RLI	-60	RLI	140	Retiros o distribuciones	-40	RLI invertida	100	Beneficio 50%	50	RLI afecta	90		
		Año 1																		
		Ut. s/Balance	200																	
		Ajuste RLI	-60																	
		RLI	140																	
		Retiros o distribuciones	-40																	
		RLI invertida	100																	
		Beneficio 50%	50																	
		RLI afecta	90																	
		<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Año 2</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Ut. s/Balance</td> <td>160</td> </tr> <tr> <td>Ajuste RLI</td> <td>-40</td> </tr> <tr> <td>RLI</td> <td>120</td> </tr> <tr> <td>Retiros o distribuciones</td> <td>-60</td> </tr> <tr> <td>RLI invertida</td> <td>60</td> </tr> <tr> <td>Beneficio 50%</td> <td>-30</td> </tr> <tr> <td>Reverso deducción retiros o distribución</td> <td>25</td> </tr> <tr> <td>RLI afecta</td> <td>115</td> </tr> </tbody> </table>	Año 2		Ut. s/Balance	160	Ajuste RLI	-40	RLI	120	Retiros o distribuciones	-60	RLI invertida	60	Beneficio 50%	-30	Reverso deducción retiros o distribución	25	RLI afecta	115
		Año 2																		
		Ut. s/Balance	160																	
		Ajuste RLI	-40																	
		RLI	120																	
		Retiros o distribuciones	-60																	
RLI invertida	60																			
Beneficio 50%	-30																			
Reverso deducción retiros o distribución	25																			
RLI afecta	115																			
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Control Inversiones 14 TER - C</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Beneficio Año 1</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td>Beneficio Año 2</td> <td>30</td> </tr> <tr> <td>Reverso Año 2</td> <td>-25</td> </tr> <tr> <td>Saldo a Reversar</td> <td>55</td> </tr> </tbody> </table>	Control Inversiones 14 TER - C		Beneficio Año 1	50	Beneficio Año 2	30	Reverso Año 2	-25	Saldo a Reversar	55										
Control Inversiones 14 TER - C																				
Beneficio Año 1	50																			
Beneficio Año 2	30																			
Reverso Año 2	-25																			
Saldo a Reversar	55																			
<p>El saldo por reversar debe ser reajustado anualmente por la</p>																				

	<p>variación del IPC, para su ajuste en la RLI.</p> <p>El ejemplo está desarrollado bajo el supuesto de un IPC igual a cero.</p>
--	--

A continuación, se presentan ejemplos basados de la página grupo boletín del trabajo.

Ejemplo 1, del artículo 14 ter letra C), para contribuyentes acogidos al artículo 14 letra A de la LIR.

La sociedad Comercial Flor Ltda., es una sociedad con dos socios con una participación del 50% cada uno sobre las utilidades. La empresa tributa en régimen de Renta Atribuida.

- La utilidad del ejercicio 2017 es \$80.000.000.-
- Los Retiros Efectivos de cada socio son \$20.000.000.-
- Valor U.F al 31/12/2017 es \$26.798,14

Cálculo Reinversión de RLI (Art.14 ter letra C, LIR), régimen 14 A de la LIR (Renta Atribuida):

Determinación Pre-RLI A.T./2018	
Utilidad según balance ejercicio 2017	80.000.000
Más: Gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR	20.000.000
RLI afecta IDPC	100.000.000
Determinación monto máximo de la rebaja	
Menos: Retiros del ejercicio actualizados afectos o no afectos IGC o IA	-40.000.000
RLI del IDPC que se mantiene invertida en la empresa	60.000.000
Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa, letra C), artículo 14 ter LIR	
50% s/60.000.000 inferior a 4.000 UF (\$107.192.560)	30.000.000
Determinación RLI definitiva	
RLI afecta al IDPC	100.000.000
Menos: Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa	-30.000.000

RLI definitiva sobre la cual se calcula el IDPC	70.000.000
*Esta es la Renta que en definitiva será atribuida a los propietarios de la empresa	
Impuesto de Primera Categoría 25%	17.500.000

Global Complementario de los socios	A	B
Renta Atribuida	35.000.000	35.000.000
	0	0
Renta Imponible Global Complementario	35.000.000	35.000.000
	0	0
Impuesto Global Complementario (23% - 6.279.217)	1.770.783	1.770.783
Crédito Primera Categoría (con derecho al 100% crédito)	8.750.000	8.750.000
Devolución (en este caso el contribuyente tiene un saldo a favor)	-6.979.217	-6.979.217

En el primer cuadro se puede apreciar que hay un ahorro en el pago del Impuesto a la Renta, correspondiente al beneficio tributario del artículo 14 ter, letra C ($100.000.000 \times 25\% = 25.000.000 - 17.500.000 = 7.500.000$ de ahorro).

De igual manera, se puede apreciar el ahorro en el segundo cuadro con el Impuesto Global Complementario, ya que los retiros atribuidos originalmente son 50.000.000 para cada socio y con la rebaja del artículo 14 ter, letra C, los retiros bajan a 35.000.000 para cada socio.

En el ejercicio respectivo, se atribuye una RLI de 70.000.000, suma que debe incorporarse al registro RAP a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Los \$30.000.000 restantes, al no formar parte de la RLI no estarán afectos a IDPC ni deben ser atribuidos, así como tampoco se anotan de manera directa en registro alguno, sin perjuicio de que forman parte del patrimonio de la empresa, y deberán ser informados en la declaración de impuestos respectiva en la forma que establezca el Servicio.

CONTROL RENTAS EMPRESARIALES (Art 14 letra A)

Detalle	Control	RAP	DDAN	REX	SAC		Saldo Total de Utilidades Tributables STUT
					A contar de 2017 25% (0,333333)	Hasta 31.12.16 (0,265822)	
Remanente anterior al 1° de enero del 2017	0	0			0		
Mas Reajuste Anual	0						
Remanente reajustado al 31 de Diciembre 2017	0	0	0	0	0	0	0
Mas							
Renta Líquida Imponible al 31.12.2017	70.000.000	70.000.000			0		
Menos							
Pago IDPC (\$0)	0	0					
Pago Multas Fiscales reajustadas	0						
Remanente Depurado al 31.12.2017	70.000.000	70.000.000	0	0	0	0	0
Menos							
Retiro socio A reajustados 50%	-20.000.000	-20.000.000			0		
Retiro socio B reajustados 50%	-20.000.000	-20.000.000			0		
Total Retiros							
Sub-Total	30.000.000	30.000.000	0	0	0	0	0
Retiros no Imputados	0						
Socio A	0						
Socio B	0						
Remanente Ejercicio siguiente	30.000.000	30.000.000	0	0	0	0	0

Cabe señalar que los retiros imputados al registro RAP no se incorporan en la base imponible del IGC, ya que cumplieron con su tributación al momento de realizarse la atribución.

Ejemplo 2, del artículo 14 ter letra C), para contribuyentes acogidos al artículo 14 letra B de la LIR.

La sociedad Comercial Flor S.A., compuesta por dos accionistas con una participación del 50% cada uno sobre las utilidades, la empresa tributa en régimen de Renta Semi-Integrado.

- La utilidad del ejercicio 2017 es \$80.000.000.
- Los Dividendos de cada accionista son \$20.000.000.
- Valor U.F al 31/12/2017 es \$26.798,14

Cálculo Reinversión de RLI (Art.14 ter letra C, LIR), régimen 14 B de la LIR (Sistema Semi-Integrado)

Año 1	
Determinación Pre-RLI A.T./2018	
Utilidad según balance ejercicio 2017	80.000.000
Más: Gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR	20.000.000
RLI afecta al IDPC	100.000.000
Determinación Monto máximo de la rebaja	
Menos: Dividendos del ejercicio actualizados afectos o no afectos al IGC o IA	-40.000.000
RLI del IDPC que se mantiene invertida en la empresa	60.000.000
Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa, letra C), artículo 14 ter LIR	
50% s/\$60.000.000 inferior a 4.000 UF (aprox. \$107.192.560)	30.000.000
Determinación RLI definitiva	
RLI afecta al IDPC	100.000.000
Menos: Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa	-30.000.000

Reverso por beneficio letra C), del artículo 14 ter, de la LIR	
0	
RLI definitiva sobre la cual se calcula el IDPC	70.000.000
Impuesto de Primera Categoría 25,5%	17.850.000

Remanente ejercicio anterior	0
Deducción del Ejercicio	30.000.000
Reverso por retiros o distribuciones afectos a IGDC o IA	0
Saldos por reversar	30.000.000

Cabe señalar que, en el caso de los contribuyentes que tributan por el Semi – Integrado (artículo 14 letra B de la LIR), deberán considerar como parte de la RLI de año siguiente o subsiguiente, según corresponda, para gravarse con el IDPC, una cantidad anual equivalente al 50% del monto total de los retiros, remesas o distribuciones afectos al IGC o IA efectuados desde la empresa durante el ejercicio, hasta completar la suma deducida de la renta líquida imponible por aplicación de esta norma en él o los ejercicios precedentes.

Determinación de las Rentas afectas a IGC o IA al 31.12.17

(+) Capital Propio Tributario	80.000.000
(+) Dividendos provisorios accionista A reajustados	20.000.000
(+) Dividendos provisorios accionista B reajustados	20.000.000
(-) Saldo final registro REX	0
(-) Capital Aportado, reajustado	50.000.000
(=) Rentas afectas a impuestos personales	70.000.000

Situación tributaria de los dividendos de los accionistas

Global Complementario de los accionistas	A	B
Dividendos Pagados	20.000.000	20.000.000
Incremento (0,342281)	6.845.620	6.845.620
Renta Imponible Global Complementario	26.845.620	26.845.620
Impuesto Global Complementario (8% - \$980.775)	1.166.875	1.166.875
Crédito Primera Categoría (con derecho al 65% de los créditos)	-4.449.653	-4.449.653
Devolución (en este caso el contribuyente tiene un saldo a favor)	-3.282.778	-3.282.778

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE LOS EFECTOS PRODUCIDOS POR EL CAMBIO DE RÉGIMEN

Las normas de armonización se encuentran regularizadas por el artículo 14 letra D de la LIR, estas normas se refieren al tratamiento de las rentas o cantidades acumuladas por los contribuyentes ante un cambio de régimen, o como resultado de su participación en reorganizaciones empresariales.

Cambios de regímenes opcionales y obligatorios.

Los contribuyentes que se encuentren sujeto a alguno de los regímenes de tributación, ya sea, al de Rentra Atribuida (artículo 14 letra A) o al Parcialmente Integrado (artículo 14 letra B), deberán permanecer obligatoriamente 5 años consecutivos en el régimen escogido, una vez cumplido este plazo pueden optar por el cambio de régimen, es decir, del artículo 14 letra A al artículo 14 letra B o viceversa, informando al Servicio de Impuestos Internos dicho cambio entre el 1° de enero al 30 de abril, del año calendario en que ingresan al nuevo régimen.

En los casos que los contribuyentes dejen de cumplir con el requisito del tipo de entidad, esto quiere decir que, han dejado de ser empresarios individuales, empresas de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades de personas (excluidas las sociedades por acciones). No deberán cumplir con el plazo que establece el inciso quinto del artículo 14 de la LIR, esto es, mantenerse como mínimo cinco años comerciales consecutivos. Por el contrario, deberán abandonar el régimen de esta letra, independiente de los períodos comerciales en que se haya mantenido en él.

En este caso, quedarán sujetas a la letra B, del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del año del incumplimiento, debiendo dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

No obstante a lo anterior, cuando estos contribuyentes dejen de cumplir el requisito de la conformación societaria, vale decir, estar conformados exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, en cualquier momento del año comercial respectivo, o en el caso de las sociedades por acciones que no cumplan lo establecido en el inciso sexto del artículo 14 de la LIR, quedarán sujetas a la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del año comercial siguiente, debiendo dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que se incorporan al nuevo régimen.

4.1.Efectos producidos por el cambio de Régimen de Renta Atribuida (art. 14 Letra A) al Régimen Parcialmente Integrado (art. 14 Letra B).

En este caso de cambio de régimen de Renta Atribuida al régimen Parcialmente Integrado, no se producen mayores efectos tributarios, cabe señalar que los contribuyentes deberán de ejercer la nueva opción desde el 01 de enero al 30 de abril del año calendario en que ingresan al nuevo régimen de tributación, cumpliendo con las formalidades establecidas en el inciso sexto del artículo 14 de la LIR.

Los registros que mantienen los contribuyentes que tributan por el régimen de Renta Atribuida, deben de reclasificarse de la siguiente manera:

- a) **Registro de Rentas o cantidades Afectas a IGC o IA (RAI):** Este registro ocurre solo cuando una sociedad acogida al régimen del artículo 14 letra A de la LIR, cambia de régimen al artículo 14 letra B de la misma ley. Dicho registro está compuesto por el valor positivo de capital propio tributario menos el monto positivo de las sumas anotadas en los registros de rentas atribuidas propias y de rentas exentas e ingresos no constitutivos de rentas y valor del capital aportado efectivamente más sus aumentos y disminuciones posteriores debidamente reajustadas al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida.

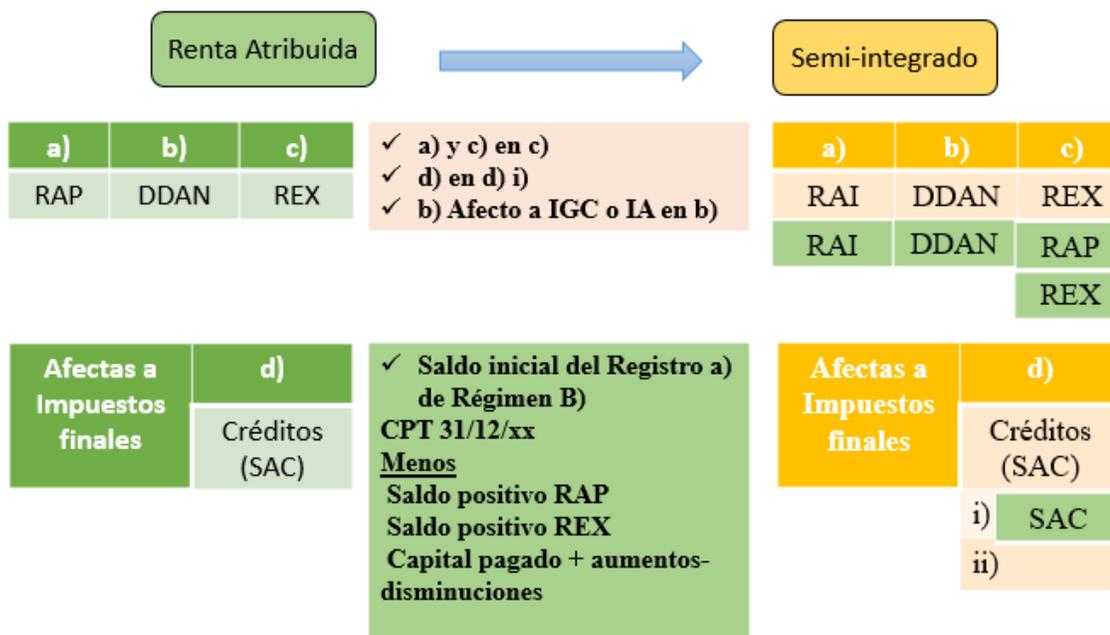
- b) **Registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de rentas (REX):** Como en ambos regímenes se encuentra este registro, se debe de anotar el saldo al termino del último ejercicio comercial, además se debe incorporar a este registro, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, las rentas o cantidades anotadas en registro de rentas atribuidas propias (RAP). De igual manera, se controla en forma separada las rentas exentas de IGC y los ingresos no constitutivos de rentas, separando, además, las utilidades que ya cumplieron su tributación con los impuestos de la LIR.

- c) **Registro de la diferencia entre la depreciación acelerada y normal (DDAN):** En ambos regímenes se encuentra este registro, por lo tanto, se debe anotar el saldo al termino del último ejercicio comercial.

- d) **Registro del Saldo Acumulado de Créditos (SAC):** En este caso también existe el registro para ambos regímenes, por lo que, se debe anotar el saldo al término del último ejercicio comercial, clasificándose como créditos por Impuesto de Primera Categoría no sujeto a obligación de restitución.

- e) **Registro de utilidades acumuladas o de retiros en exceso, provenientes de ejercicios anteriores al año comercial 2017:** Este registro es obligatorio para todos los contribuyentes que lleven contabilidad completa, sujetos al régimen de la letra A o B del artículo 14 de la LIR, en consecuencia están obligados a mantener el registro y control de las rentas y créditos acumulados en los registros FUT y FUR, según corresponda, y de los remanentes de excesos de retiros pendientes de imputación que mantengan.

A continuación, se presenta un esquema resumen:



Las cantidades pendientes de deducción de la RLI provenientes del pago voluntario de IDPC: se deducen en la determinación de la RLI de los ejercicios siguientes y subsiguientes hasta su extinción.

4.2. Efectos producidos por el cambio de Régimen Parcialmente Integrado (art. 14 Letra B), al Régimen Renta Atribuida (art. 14 Letra A).

A diferencia de lo que ocurre con el cambio de régimen analizado en el caso anterior, en este cambio del Parcialmente Integrado al de Renta Atribuida los contribuyentes deberán de analizar una serie de efectos tributarios, además de la reclasificación de rentas o cantidades acumuladas a los registros que deberá llevar a partir del cambio. Estos efectos tributarios serán analizados a continuación:

1) Tributación especial con el impuesto establecido en el artículo 38 bis N° 2 de la LIR.

El artículo 14 de la LIR y la Circular 49 de 2016, establece que la empresa se afectará con el impuesto de 35%, como si hubiera dado aviso de término de giro a la fecha del cambio de régimen, el que se aplicará sobre las rentas o cantidades aplicable sobre la determinación del RAI más el incremento equivalente por los créditos acumulados en el SAC cuyos saldos provengan antes del 31.12.2016 y los generados después del 01.01.2017 con y sin derecho a restitución, obviamente se excluirá el FUR, ya que dicho registro tributará con los impuestos finales.

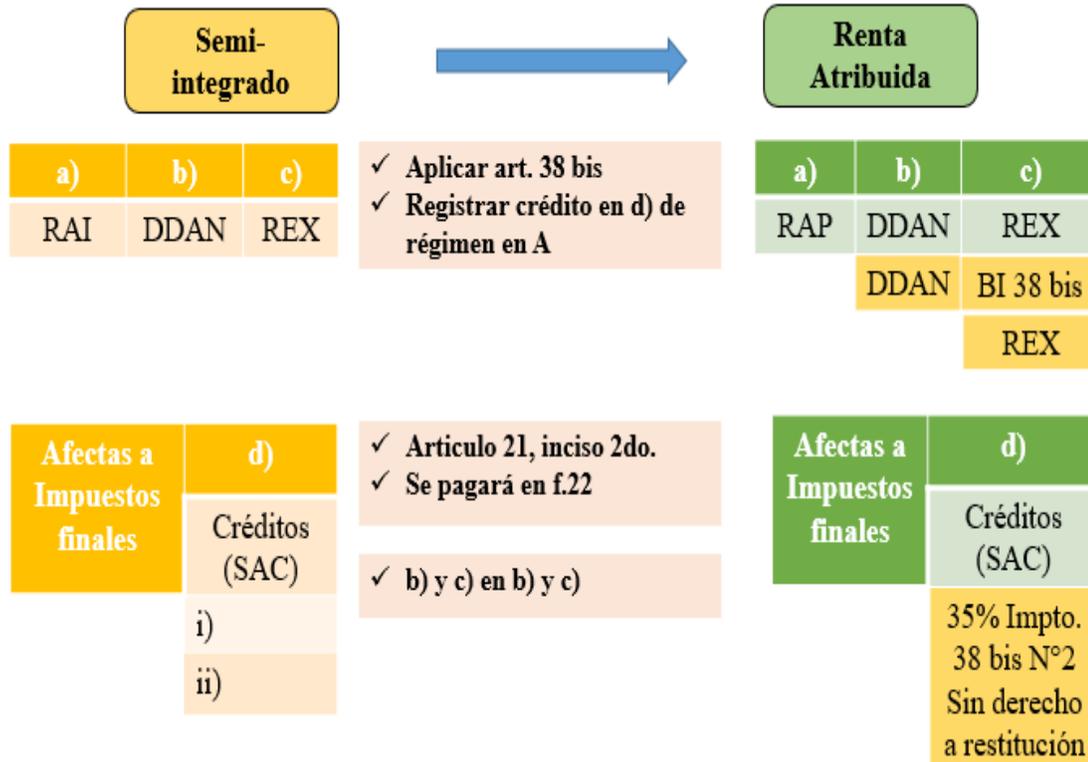
La base imponible sobre la cual se aplicará el impuesto de 35% establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, se determinará al término del ejercicio anterior a aquel en el que se cambia de régimen, de la siguiente forma:

Capital Propio Tributario, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR.	(+)
Retiros en exceso aún pendientes de tributación.	(+)
El saldo positivo en el registro REX, a la fecha del cambio de régimen incluyendo el registro de fondo de utilidades no tributables (FUNT) al 31.12.2016	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores incluyendo las rentas del saldo de fondo de utilidades reinvertidas (FUR).	(-)
100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N°3 y 63, y el 100% del crédito total disponible contra impuestos finales (CTDIF), generados hasta el 31.12.2016 e incorporados al registro SAC a contar del 01.01.2017.	(+)
100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N°3 y 63, y el 100% del crédito total disponible contra impuestos finales (CTDIF), generados a contar del 01.01.2017 e incorporados al registro SAC a contar de dicha fecha.	(+)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.	(=)

Cabe destacar que el total del impuesto de 35% pagado producto del cambio de régimen, se incorporará al registro SAC, que deberá llevar el contribuyente a partir del primer ejercicio comercial en que se regirá por lo establecido en régimen del artículo 14 letra A de la LIR.

- 2) Reclasificación de las rentas o cantidades acumuladas mantenidas en los registros del sistema Parcialmente Integrado.**
 - a) Registro de la diferencia entre la depreciación acelerada y normal (DDAN):** En ambos regímenes se encuentra este registro, por lo tanto, se debe anotar el saldo al término del último ejercicio comercial.
 - b) Registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de rentas (REX):** Como en ambos regímenes se encuentra este registro, se debe de anotar el saldo al término del último ejercicio comercial. De igual manera, se controla en forma separada las rentas exentas de IGC y los ingresos no constitutivos de rentas, separando, además, las utilidades que ya cumplieron su tributación con los impuestos de la LIR.
 - c) Registro del Saldo Acumulado de Créditos (SAC):** En este caso, se anota el impuesto del 35%, el cual se otorga como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría y no existirá obligación de restitución.

A continuación, se presenta un esquema resumen:



3) Las cantidades pendientes de deducción de la RLI provenientes del pago voluntario de Impuesto de Primera Categoría

Se deducen en la determinación de la RLI de los ejercicios siguientes y subsiguientes hasta su extinción.

CAPÍTULO V: ANÁLISIS DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS PRODUCIDOS POR LA CONVERSIÓN, FUSIÓN Y DIVSIÓN DE EMPRESAS

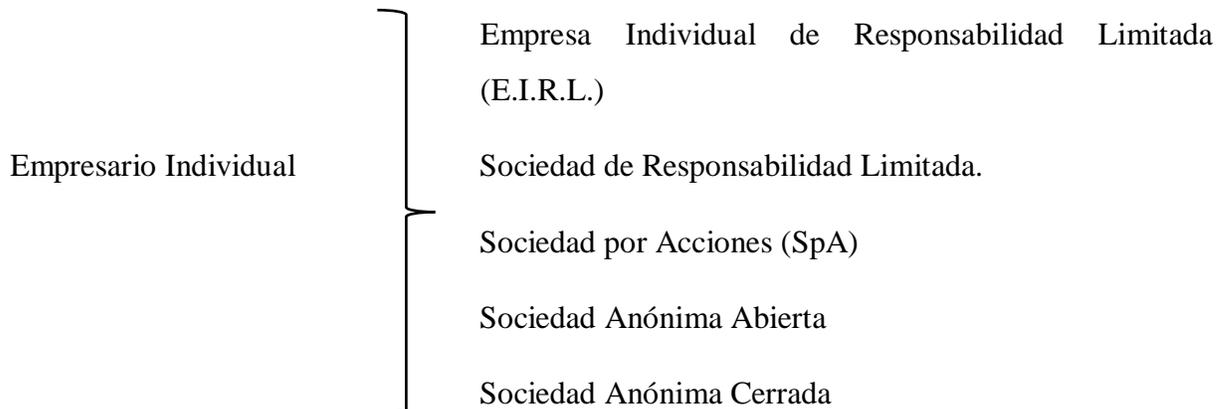
Producto de las reorganizaciones empresariales que decida realizar una sociedad o contribuyente en un periodo determinado surgen diversos efectos tributarios, que están regulados en la letra D de artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Lo establecido en la mencionada normativa tiene relación con el régimen al cual quedarán afectas las entidades que se constituyan producto de la reorganización, lo que deben hacer con los registros mantenidos a la fecha, es decir, si deben traspasarlos o reclasificarlos dependiendo si cambian o no de régimen de tributación, además establece cuales son las cantidades iniciales que deberá reconocer cada entidad.

5.1. Conversión de empresario individual a EIRL o sociedad

Un empresario individual puede decidir convertirse en una EIRL o sociedad de cualquier clase aportando la totalidad de sus activos y pasivos a la nueva entidad que se constituirá. Sin embargo, este proceso genera una serie de efectos tributarios.

A modo de ejemplo, el empresario individual puede convertirse en:



Obligaciones tributarias del empresario individual que se convierte

- Confeccionar un balance general del periodo comprendido entre el 01 de enero del año de la conversión y la fecha en la cual se materialice la misma.
- Dar aviso al SII, presentando la documentación y formularios establecidos, dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha de inscripción en el Registro de Comercio de la escritura social de constitución.
- Mantener registros y documentación contable de la empresa individual.

Efectos tributarios para el empresario individual que se transforma en sociedad.

Los efectos tributarios que derivan para la sociedad que nace producto de la conversión de un empresario individual, son principalmente dos, el primero tiene relación con la obligación de continuar en el régimen de tributación al cual se encontraba afecto antes de la conversión y el segundo es el traspaso a la sociedad que se constituye de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa individual a la fecha de la conversión.

a) Continuidad en el régimen de tributación.

La normativa vigente establece que tanto el empresario individual que se encuentra acogido al régimen de renta atribuida, como el que lo está al régimen de integración parcial de créditos al momento de decidir cambiar su estructura social a una empresa o sociedad, ésta deberá tributar en el al mismo régimen de tributación al que se encontraba acogido el empresario individual antes de la conversión, debiendo mantenerse en él 5 años comerciales consecutivos.

Para este cómputo se considerará el periodo que ya hubiese corrido en favor del empresario individual, por lo cual se agregará al que deba computar la respectiva sociedad que se constituye.

Una vez transcurridos los 5 años, la entidad podrá optar por cambiar de régimen, aplicando las normas mencionadas en el capítulo anterior.

b) Obligación de mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de conversión.

Debido a que la sociedad que nace producto de la conversión debe mantenerse en el mismo régimen tributario, también tiene la obligación de mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros que exige cada régimen de tributación, que mantenía el empresario individual, según sus remanentes después de las imputaciones que le corresponda efectuar al término del año comercial en que cesó sus actividades producto de la conversión.

Dichos registros son:

Régimen de Renta Atribuida	Régimen de Integración Parcial de Créditos
RAP Rentas Atribuidas Propias	RAI Rentas Afectas a Impuesto
DDAN Diferencia entre depreciación tributaria normal y acelerada	DDAN Diferencia entre depreciación tributaria normal y acelerada
REX Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de Renta	REX Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de Renta
SAC Saldo Acumulado de Créditos	SAC Saldo Acumulado de Créditos

Estas cantidades constituirán el saldo inicial de cada uno de los registros que deberá llevar la respectiva sociedad, según corresponda, a partir de la fecha de la conversión.

c) Efectos para el empresario individual que se convierte.

El empresario individual que se convierte deberá aplicar las normas generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en lo que respecta a la determinación de la Renta Líquida Imponible, la atribución de rentas propias y de terceros que debe efectuar, además de la información y certificación sobre los retiros, remesas o distribuciones de ese ejercicio y demás situaciones relacionadas.

Se establece que en este caso no será aplicable la tributación dispuesta en el N° 1 del artículo 38 bis de la Ley Sobre Impuestos a la Renta (término de giro), debido a que las rentas acumuladas a la fecha de la conversión serán traspasadas a la nueva sociedad que se constituye se gravarán en el momento que sean atribuidas, retiradas, distribuidas, según el régimen al cual se encuentra afecta la nueva empresa.

d) Situación tributaria de las cantidades acumuladas en los registros FUT y FUR del empresario individual que se convierte.

Los saldos del registro FUT mantenidos por el empresario individual, se entienden incorporados a la sociedad que se constituye producto de la conversión, la cual tiene la obligación de mantener registro y control sobre dichos registros, para poder determinar la nueva tasa de crédito de FUT que será aplicable a la nueva entidad.

Asimismo, se entiende que el registro de las reinversiones que haya recibido el empresario individual se incorporó al momento de la conversión a los saldos de los registros FUT o FUNT, de acuerdo a la naturaleza de las rentas, por lo cual no se deberán controlar separadamente a través del registro FUR.

e) Situación tributaria de los retiros en exceso efectuados por el empresario individual que se convierte, pendientes de imputación a la fecha de conversión.

La sociedad que se constituye producto de la conversión del empresario individual, debe mantener el control de los retiros en exceso efectuados por este último y que se encontraban pendientes de imputación a la fecha de conversión, los que deberán imputarse a las utilidades tributables que se generen en la nueva sociedad.

La empresa o sociedad que se crea, deberá mantener el control de la parte de los retiros en exceso que le haya correspondido producto de la conversión, debiendo aplicar las reglas señaladas para la imputación de dichas partidas, las cuales son:

Para contribuyentes afectos al régimen de renta atribuida:

Imputación	Registro	Tributación
1° Imputación	RAP	Tributación ya cumplida
2° Imputación	DDNA	Afecto a IGC o IA con crédito por IDPC
3° Imputación	REX	Liberados de tributación, excepto las rentas exentas del IGC.

Para contribuyentes afectos al régimen semi-integrado:

Imputación	Registro	Tributación
1° Imputación	RAI	Afecto a IGC o IA con crédito por IDPC
2° Imputación	DDNA	Afecto a IGC o IA con crédito por IDPC
3° Imputación	REX	Liberados de tributación, excepto las rentas exentas del IGC.

Si luego de la imputación, aún se mantiene un saldo de retiros en exceso, éste se imputará en el ejercicio siguiente, o subsiguiente, y así sucesivamente, hasta agotar el saldo de dichos retiros en exceso.

EJEMPLO:

(Basado en el libro Reorganizaciones empresariales: Normas tributarias en los nuevos regímenes de tributación. *Vicente Salort S.*).

Un Empresario Individual sujeto al régimen semi-integrado se convierte en una EIRL en el año 2018.

1.- Datos del ejercicio comercial 2017 (Año Tributario 2018)

ANTECEDENTES:

- a) Empresario Individual sujeto al régimen semi-integrado (contribuyente del impuesto global complementario)
- b) Capital Propio Tributario al 31.12.2016: \$118.040.075
- c) Capital Propio Tributario al 31.12.2017: \$116.368.611
- d) Capital aportado efectivamente y reajustado al 31.12.2016 asciende a la cantidad de \$20.000.000.

e) Saldo FUT al 31.12.2016:

Detalle	Control	Utilidades netas 22,5% 2015	Utilidades 2016		Crédito Impto. Primera Categoría con derecho a devolución	Incremento Crédito Impto. Primera Categoría
		F= 0,290322	Impto. Primera Cat.	Utilidades netas 24% F= 0,315789		
Saldo FUT al 31.12.2016	\$ 98.040.075	\$ 29.450.000	\$15.840.000	\$52.750.075	\$25.207.877	\$25.207.877

f) Impuesto de Primera Categoría pagado en el mes de abril de 2017: \$15.840.000

g) El día 15.09.2017, el empresario individual solo realizó un retiro por la suma de \$17.500.000.

h) El IPC del ejercicio 2017 (supuesto):

- Enero - septiembre de 2017.....1,8%
- Abril - septiembre de 2017.....1,5%
- Septiembre - diciembre de 2017.....0,5%
- Variación año 2017.....2,0%

DESARROLLO

1.- Determinación del remanente inicial del registro RAI:

El valor positivo que se determine corresponderá a las rentas o cantidades afectas al IGC que se anotaran en el registro RAI, y de este monto se deberán deducir los retiros, remesas o distribuciones efectuadas por la empresa durante el ejercicio.

El saldo inicial al 01.01.2017 del registro RAI se determinará de la siguiente forma:

Valor positivo del capital propio tributario determinado al 31.12.2016, conforme al N° 1, del artículo 41 de la LIR	\$	118.040.075
Menos:		
El saldo positivo que se mantenga en el FUT al 31.12.2016	\$	-98.040.075
El valor del capital aportado efectivamente reajustado al 31.12.2016	\$	-20.000.000
Diferencia determinada al 1° de enero de 2017	\$	-
Más:		
Saldo Positivo del FUT al 31.12.2016	\$	98.040.075
Remanente del ejercicio anterior a anotar en el registro RAI al 1° de enero de 2017	\$	98.040.075

Se debe incorporar el saldo FUT al registro RAI, y se considera un remanente del ejercicio.

2.- Determinación de la tasa efectiva (TEF)

$$\frac{\text{Saldo total de crédito}}{\text{Saldo FUT neto al 31.12.2016}} \times 100 = \text{TEF}$$

$$\frac{25.207.877}{82.200.075} \times 100 = 30,6664$$

3.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, al 31.12.2017:

Resultado financiero según balance.	\$	21.909.341
<u>Agregados</u>	\$	7.566.285
Multas fiscales, ajustadas	\$	50.000
Provisión Impuesto renta A.T. 2018.	\$	7.516.285
Renta Líquida Imponible al 31.12.2017	\$	29.475.626
Impuesto Primera Categoría: \$ 29.475.626 x 25,5% =	\$	7.516.285

4.- Registro de rentas empresariales del régimen de renta semi integrado al 31.12.017

Detalle	Control	Rentas Afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional (RAI)	Saldo Acumulado de Créditos (SAC)		Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT)
			Acumulados a contar del 01.01.2017 sujetos a restitución y con derecho a devolución 25,5% F=0,342281	Acumulados hasta el 31.12.2016 TEF=0,306664 con derecho a devolución	
El saldo inicial RAI al 01.01.2017 determinado al 31.12.2016	\$ 98.040.075	\$ 98.040.075		\$ 25.207.877	\$ 98.040.075
Más: Reajuste a la fecha del primer retiro: 1,8%	\$ 1.764.721	\$ 1.764.721	\$ -	\$ 453.742	\$ 1.764.721
Subtotal N° 1 reajustado al 30.09.2017	\$ 99.804.796	\$ 99.804.796	\$ -	\$ 25.661.619	\$ 99.804.796
Imputaciones según el siguiente orden:					
Gastos rechazados exentos del artículo 21 de la LIR, provisionados con anterioridad al 01.01.2017 y pagados en el transcurso del año, reajustado por el porcentaje de variación del IPC comprendido entre el mes que precede el pago y el mes anterior al del retiro: \$ 31.680.000 x 1,015	\$ -16.077.600	\$ - 16.077.600			\$ - 16.077.600
15.09.2017: Retiros del ejercicio (valor nominal): \$ 17.500.000	\$ -17.500.000	\$ -17.500.000		\$ -5.366.620	\$ -17.500.000
Subtotal N° 2, reajustado al 30.09.2017	\$ 66.227.196	\$ 6.227.196	\$ -	\$ 20.294.999	\$ 66.227.196
Más: Reajuste a diciembre de 2017: 0,5%	\$ 331.136	\$ 331.136	\$ -	\$ 101.475	\$ 331.136

Subtotal N° 3 reajustado al 31.12.2017	\$ 66.558.332	\$ 66.558.332	\$ -	\$ 20.396.474	\$ 66.558.332
Se reversa el saldo positivo del registro RAI	\$ -66.558.332	\$ -66.558.332			
Se agrega RAI determinada al 31.12.2017.	\$ 95.968.611	\$ 95.968.611			
Créditos de IDPC sujetos a la obligación de restitución. A) Crédito por IDPC, correspondiente a la Renta Líquida Imponible determinada en el ejercicio			\$ 7.516.285		
Imputación del crédito asociado a las cantidades exentas de los impuestos del artículo 21 de la LIR pagados durante el ejercicio: \$ 100.000 x 0,30662 (Monto no se rebaja de la RAI ya que no forma parte del CPT)				\$ -15.333	
REMANENTE DEL EJERCICIO SIGUIENTE	\$ 95.968.611	\$ 95.968.611	\$ 7.516.285	\$ 20.381.141	\$ 66.558.332

5. Determinación de la RAI al 31.12.2017.

El CPT positivo determinado al término del año comercial respectivo, según normas del N° 1, del artículo 41 de la LIR	\$ 116.368.611
Capital aportado efectivamente a la empresa, reajustado al 31.12.2017: \$20.000.000 x 1,02 (supuesto)	\$ -20.400.000
RAI determinado al 31.12.2017	\$ 95.968.611

Según lo dispuesto en la letra b), del N° 1, del Numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, el FUT acumulado al 31 de diciembre de 2016, no debe ser deducido del CPT, debido a que se entiende incorporado a contar del 1° de enero de 2017 al registro RAI, considerándose un remanente del ejercicio anterior.

6.- Situación tributaria del retiro efectivo efectuado por el empresario individual en el ejercicio comercial 2017.

Fecha del retiro	Monto nominal	Factor reajuste (supuesto)	Retiro actualizado	Afecto al Impuesto Global complementario	Crédito por incremento por IDPC sin restitución y con derecho a devolución
15.09.2017	\$ 17.500.000	1,005	\$ 17.587.500	\$ 17.587.500	\$ 5.393.453

2.- Datos del ejercicio comercial 2018 (Año Tributario 2019)

ANTECEDENTES:

- a) Empresario Individual sujeto al régimen semi-integrado con fecha 31 de julio de 2018 se convierte en una EIRL. Según escritura social la sociedad creada se hace responsable solidaria de los tributos que correspondan.
- b) Capital Propio Tributario al 31.07.2018: \$ 95.047.496
- c) Capital Propio Tributario al 31.12.2018: \$ 88.581.991
- d) Impuesto de Primera Categoría pagado en el mes de abril de 2018: \$ 7.516.285
- e) El día 02.07.2018, el empresario individual realizó un retiro por la suma de \$ 4.500.000.

f) El titular de la EIRL el día 15.12.2018 realizó un retiro por la suma de \$ 17.500.000.

g) El IPC del ejercicio 2018 (supuesto):

- Enero - Julio de 2017.....0,8%
- Julio - Diciembre de 2017.....1,1%

DESARROLLO

1.- Determinación de la RLI de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, al 31.07.2018, fecha de la conversión:

Resultado financiero según balance.		\$ 10.895.432
<u>Agregados</u>		\$ 4.029.818
Provisión Impuesto renta A.T. 2018.	\$ 4.029.818	
Renta Líquida Imponible al 31.07.2017		\$ 14.925.250
Impuesto Primera Categoría: \$ 14.925.250 x 27% =		\$ 4.029.818

Las empresas que se disuelven deben efectuar un balance de término de giro a la fecha de extinción, y las sociedades que se creen deberán pagar los impuestos correspondientes de la LIR, dentro de los dos meses siguientes al término de giro de sus actividades.

2.- Registro de rentas empresariales del régimen de renta semi-integrado al 31.07.2018, fecha de la conversión.

Detalle	Control	Rentas Afectas a IGC o IA (RAI)	Saldo Acumulado de Créditos (SAC)			Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT)
			Acumulados a contar del 01.01.2017 sujetos a restitución y con derecho a devolución		Acumulados hasta el 31.12.2016 TEF=0,306664 con derecho a devolución	
			25,5% F= 0,342281	27% F= 0,369863		
El saldo inicial RAI al 01.01.2018	\$ 95.968.611	\$ 95.968.611	\$ 7.516.285		\$ 20.381.141	\$ 66.542.999

Más: Reajuste a la fecha del primer retiro: 0,8%	\$ 767.749	\$ 767.749	\$ 60.130	\$ -	\$ 163.049	\$ 532.344
Subtotal N° 1 reajustado al 31.07.2018	\$ 96.736.360	\$ 96.736.360	\$ 7.576.415	\$ -	\$ 20.544.190	\$ 67.075.343
Imputaciones según el siguiente orden:						
02.07.2018: Retiros del ejercicio (valor nominal): \$ 4.500.000	\$ -4.500.000	\$ -4.500.000	\$-1.540.265			
Subtotal N° 2, reajustado al 31.07.2018	\$ 92.236.360	\$ 92.236.360	\$ 6.036.150	\$ -	\$ 20.544.190	\$ 67.075.343
Se reversa el saldo positivo del registro RAI a la fecha de la conversión	\$ -92.236.360	\$-92.236.360				
Se agrega RAI determinada al 31.07.2018.	\$ 74.484.296	\$ 74.484.296				
Créditos de IDPC sujetos a la obligación de restitución. A) Crédito por IDPC, correspondiente a la Renta Líquida Imponible determinada en el ejercicio				\$ 4.029.818		
Subtotal N° 3 reajustado al 31.07.2018	\$ 74.484.296	\$ 74.484.296	\$ 6.036.150	\$ 4.029.818	\$ 20.544.190	\$ 67.075.343
Imputaciones de rentas o cantidades y créditos asignados a otras empresas con motivo de reorganizaciones empresariales	\$ -74.484.296	\$-74.484.296	\$ - 6.036.150	\$ -4.029.818	\$ -20.544.190	\$-67.075.343
SALDO AL 31.07.2018	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

3.- Determinación de la RAI al 31.07.2018, fecha de la conversión:

El CPT positivo determinado al término del año comercial respectivo, según normas del N° 1, del artículo 41 de la LIR	\$ 95.047.496
Capital aportado efectivamente a la empresa, reajustado al 31.12.2017 por \$ 20.400.000 x 1,008 (supuesto), reajustado al 31.07.2018	\$ -20.563.200
RAI determinado al 31.12.2017	\$ 74.484.296

4.- Situación tributaria del retiro efectivo efectuado por el empresario individual antes de la conversión

Fecha del retiro	Monto nominal	Factor reajuste (supuesto)	Retiro actualizado	Afecto al Impuesto Global complementario	Crédito por incremento por IDPC sin restitución y con derecho a devolución	Restitución del 35% del crédito por IDPC
02.07.2018	\$ 4.500.000	1,011	\$ 4.549.500	\$ 4.549.500	\$ 1.557.207	\$ 545.023

Los retiros realizados por el empresario individual se deben incorporar a la base imponible del IGC en el año tributario 2019, con derecho a crédito por IDPC con derecho a devolución y con la obligación de restituir el 35% aplicado sobre el monto del crédito por IDPC.

5.- Situación tributaria de la empresa que se constituye por conversión en una EIRL.

a) Determinación de la RLI de la EIRL, ejercicio comercial del 01.08.2018 al 31.12.2018 (AT 2019):

Resultado financiero según balance.	\$ -12.502.950
No hay agregados ni deducciones	\$ -
Pérdida tributaria al 31.12.2018	\$ -12.502.950

La pérdida tributaria se rebaja como gasto en el ejercicio comercial siguiente, reajustada por la variación de IPC, en este caso al 31 de diciembre de 2019 (AT 2020).

b) Registro de rentas empresariales de la sociedad que se crea: EIRL.

Detalle	Control	Rentas Afectas a IGC o IA (RAI)	Saldo Acumulado de Créditos (SAC)			Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT)
			Acumulados a contar del 01.01.2017 sujetos a restitución y con derecho a devolución		Acumulados hasta el 31.12.2016 TEF=0,306664 con derecho a devolución	
			25,5% F= 0,342281	27% F= 0,369863		
Saldo inicial RAI al 01.08.2018 por conversión de una empresa individual	\$ 74.484.296	\$ 74.484.296	\$ 6.036.150	\$4.029.818	\$ 20.544.190	\$67.075.343
Más: Reajuste a la fecha del primer retiro: 1,1%	\$ 819.327	\$ 819.327	\$ 66.398	\$ 44.328	\$ 225.986	\$ 737.829
Subtotal N° 1 reajustado al 31.12.2018	\$ 75.303.623	\$ 75.303.623	\$ 6.102.548	\$4.074.145	\$ 20.770.176	\$67.813.172
Se reversa el saldo positivo del registro RAI	-\$75.303.623	\$ -75.303.623				
Se agrega RAI determinada al 31.07.2018.	\$ 67.792.596	\$ 67.792.596				
Subtotal N° 2	\$ 67.792.596	\$ 67.792.596	\$ 6.102.548	\$4.074.145	\$ 20.770.176	\$67.813.172
Imputaciones al término del ejercicio						
15.12.2018 Retiros efectuados por el titular de la EIRL: \$ 17.500.000	\$ -17.500.000	\$ -17.500.000	\$ -5.989.918			
REMANENTE EJERCICIO SIGUIENTE	\$ 50.292.596	\$ 50.292.596	\$ 112.631	\$4.074.145	\$ 20.770.176	\$67.813.172

c) Determinación de la RAI al 31.12.2018, por la EIRL:

El CPT positivo determinado a la fecha de conversión según normas del N° 1, del artículo 41 de la LIR	\$ 88.581.991
Capital aportado efectivamente a la empresa, reajustado al 31.12.2018 por \$ 20.563.200 x 1,011 (supuesto), reajustado al 31.12.2018	\$ -20.789.395
RAI determinado al 31.12.2017	\$ 67.792.596

d) Situación tributaria del retiro efectivo efectuado por el titular de la EIRL:

Fecha del retiro	Monto	Afecto al Impuesto Global complementario	Crédito por incremento por IDPC sin restitución y con derecho a devolución	Restitución del 35% del crédito por IDPC
15.12.2018	\$ 17.500.000	\$ 17.500.000	\$ 5.989.918	\$ 2.096.471

Como contribuyentes del IGC, el empresario individual y el titular de la EIRL son una misma persona natural, por lo tanto, para su base imponible deberá considerar los retiros efectivos realizados antes y después de la conversión, quedando de la siguiente forma:

Fecha del retiro	Monto nominal	Factor reajuste al 31.12.2018 (supuesto)	Monto reajustado al 31.12.2018	Afecto IGC	Crédito por incremento por IDPC sin restitución y con derecho a devolución	Restitución del 35% del crédito por IDPC
02.07.2018	\$ 4.500.000	1,011	\$ 4.549.500	\$ 4.549.500	\$ 1.557.207	\$ 545.023
15.12.2018	\$ 17.500.000	1,000	\$ 17.500.000	\$ 17.500.000	\$ 5.989.918	\$ 2.096.471
TOTAL	\$ 22.000.000		\$ 22.049.500	\$ 22.049.500	\$ 7.547.125	\$ 2.641.494

5.2. Fusión de empresas o sociedades

Conforme a lo señalado en el inciso 1° del artículo 99 de la Ley N° 18.046, la fusión consiste en la reunión 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.

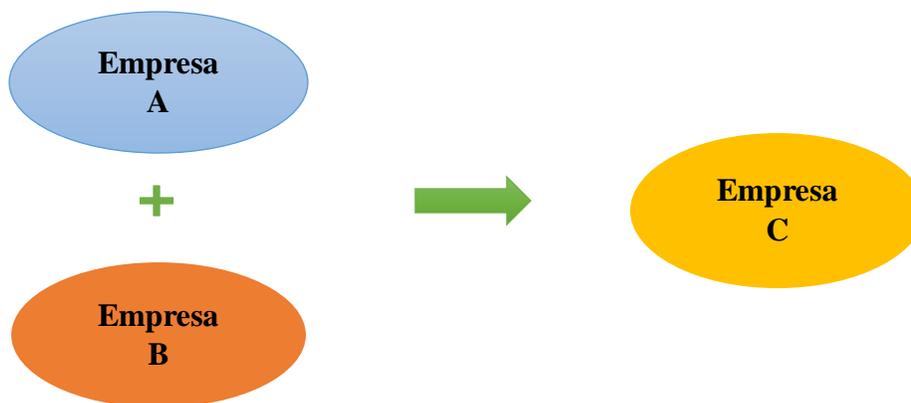
Para poder determinar los efectos tributarios que se producen en una fusión de empresas o sociedades primero se debe distinguir el tipo de fusión del cual se trata, ya que, dependiendo de esto, se establecen las obligaciones que debe cumplir la entidad que se crea o subsiste.

Se pueden distinguir dos tipos de fusiones:

Fusión por creación

Existe una fusión por creación cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se transmiten a una sociedad que se constituye para estos efectos, según lo establecido en el inciso 2° artículo 99 la Ley N° 18.046.

En este tipo de fusión, la empresa o sociedad que se constituye podrá optar por el régimen al que quedará sujeta a partir de la fecha de fusión, independientemente del régimen al que hayan estado sujetas las empresas o sociedades que se disuelven.



Dependiendo del régimen de tributación por el cual opte, deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

- **Si la nueva empresa o sociedad opta por el régimen establecido en el artículo 14 letra A, régimen de renta atribuida:**

Si la sociedad absorbida es una sociedad acogida al Artículo 14 letra A, debe mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros de Rentas Atribuidas Propias, Diferencia Depreciación Normal VS Depreciación Acelerada, Registro Rentas Exentas y Saldo acumulado de créditos.

Sociedades que se fusionan estaban acogidas al régimen de renta atribuida.	Traspaso a la nueva entidad	Nueva sociedad se acoge al régimen de renta atribuida
RAP REX DDAN SAC	Como saldos iniciales a la fecha de la fusión	RAP REX DDAN SAC
Registro de retiros en exceso, provenientes de ejercicios anteriores al año 2017.		Se traspasan a la nueva entidad.

En este caso la Renta Líquida que se determina ingresa a este registro, por lo que no será aplicable lo dispuesto en el N°1, del artículo 38 bis (término de giro) de la LIR, ya que, si bien la fusión implica el término de giro de la empresa o sociedad, las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha son traspasadas a la empresa o sociedad que se constituye producto de la fusión.

- **Si la empresa o sociedad absorbida se encuentra acogida al artículo 14 letra B, régimen semi-integrado y la que se crea opta por el régimen del artículo 14 letra A, régimen de renta atribuida:**

En este caso se deberá aplicar lo dispuesto en el N°2, del artículo 38 bis de la LIR, gravándose las rentas o cantidades que se determinen conforme a lo dispuesto en esta norma, con el impuesto de 35% que se establece. El impuesto deberá ingresar al registro de saldos acumulados de créditos (SAC) de la nueva sociedad.

Respecto a los saldos en los registros Diferencia Depreciación Normal vs Depreciación Acelerada y Registro de Rentas Exentas del Artículo 14 B, se recalifican en los registros Diferencia Depreciación Normal vs Depreciación Acelerada y Registro de Rentas Exentas del artículo 14 A.

Sociedades que se fusionan estaban acogida al Régimen semi-integrado	Trasaso a la nueva entidad.	Nueva sociedad opta por el Régimen de renta atribuida
DDAN REX	Se registran como remanente inicial de los registros.	DDAN REX
Impuesto pagado del 35% por término de giro, debido a la fusión.	Se debe incorporar como parte del registro.	SAC
RAI (Base imponible 38 bis)	Se incorpora al registro.	REX
		RAP

- **Si la empresa o sociedad absorbida se encuentra acogida al artículo 14 letra A y la que se crea opta por el régimen de la letra 14 B:**

En este caso se deben recalificar los saldos acumulados en los registros. El saldo del registro Renta Atribuidas Propias y Rentas Exentas del Artículo N°14 A se traspasa al registro de Rentas Exentas de la sociedad acogida al Artículo 14 B. Respecto a los saldos en los registros Diferencia Depreciación Normal vs Depreciación Acelerada del Artículo 14 A, se reclasifican en los registros Diferencia Depreciación Normal vs Depreciación Acelerada del artículo 14 B.

El registro de Saldo Acumulado de Créditos, no sufre modificaciones, es decir se mantiene igual.

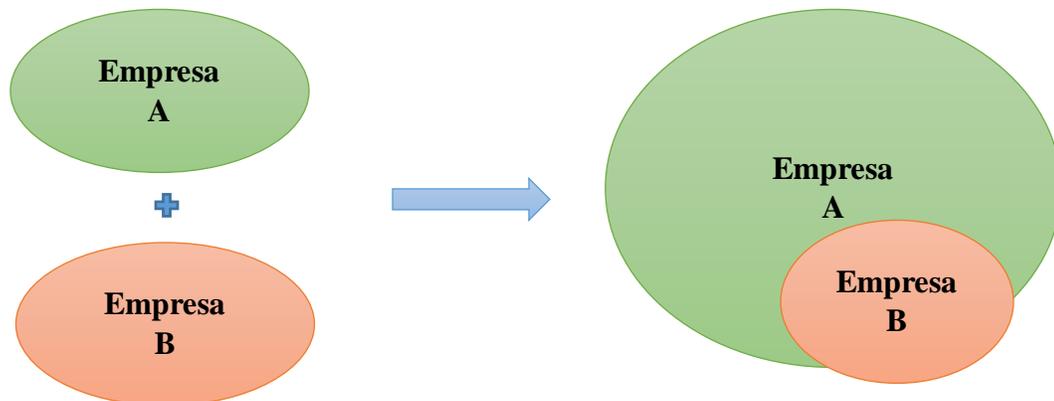
Sociedades que se fusionan estaban acogidas al régimen de renta atribuida.	Traspaso a la nueva entidad	Nueva sociedad se acoge al régimen semi-integrado
RAP	Como saldos iniciales a la fecha de la fusión	REX
REX		REX
DDAN		DDAN
SAC		SAC

Fusión por incorporación

En la misma Ley 18.046, en el inciso 3°, se establece que hay fusión por incorporación cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

En esta clase de fusiones, la empresa o sociedad que subsiste en la fusión por incorporación o la sociedad que concentra el total de los derechos o acciones, es decir la empresa absorbente,

deberá mantenerse en el régimen de tributación al que se encontraba sujeta a la fecha de fusión, y permanecer a lo menos 5 años comerciales consecutivos. Para computar este periodo se considerará desde la fecha en la cual se produce la fusión en adelante, y en ningún caso se podrá agregar el plazo que ya hubiese corrido a favor de las empresas absorbidas.



- **Si tanto la sociedad absorbente y la absorbida se encontraban sujetas al régimen de renta atribuida deberán:**

Si la sociedad absorbente es una sociedad acogida al artículo 14 letra A, debe mantener la nueva sociedad las rentas acumuladas en los registros de Rentas Atribuidas Propias, diferencia de Depreciación Normal vs Depreciación Acelerada, Registro de Rentas Exentas y Saldo Acumulado de Créditos

La Renta Líquida que se determine ingresa directamente a dichos registros, por lo tanto, tampoco resulta aplicable el Artículo N°38 bis sobre término de giro.

- **Si una empresa acogida al régimen de renta atribuida absorbe una sociedad acogida al régimen semi-integrado deberá:**

En este caso se deberá aplicar lo dispuesto en el N°2, del artículo 38 bis de la LIR, gravándose las rentas o cantidades que se determinen conforme a lo dispuesto en esta norma con el impuesto de 35% que establece. Este impuesto se ingresa al registro Saldo acumulado de créditos (SAC) de la nueva sociedad. Respecto a los saldos en los registros Diferencia Depreciación Normal vs Depreciación Acelerada y Registro de Rentas Exentas del Artículo 14 B, se recalifican en los registros Diferencia Depreciación Normal vs Depreciación Acelerada y Registro de Rentas Exentas del artículo 14 A, quedando de la siguiente forma:

Sociedades que se fusionan estaban acogida al Régimen semi-integrado	Traspaso a la nueva entidad.	Nueva sociedad opta por el Régimen de renta atribuida
DDAN REX	Se registran como remanente inicial de los registros.	DDAN REX
Impuesto pagado del 35% por término de giro, debido a la fusión.	Se debe incorporar como parte del registro.	SAC
RAI (Base imponible 38 bis)	Se incorpora al registro.	REX
		RAP

- **Si una sociedad acogida el régimen semi-integrado absorbe a una sociedad acogida al régimen de renta atribuida, deberá:**

En este caso deberá recalificar los saldos acumulados en los registros empresariales. El saldo del registro Renta Atribuidas Propias y Rentas Exentas del Artículo N°14 A pasan a las al registro de Rentas Exentas de la sociedad acogida al Artículo 14 B. Respecto a los saldos en los registros Diferencia Depreciación Normal vs Depreciación Acelerada del Artículo 14 A, se recalifican en los registros Diferencia Depreciación Normal vs Depreciación Acelerada del artículo 14 B.

El registro de Saldo Acumulado de Créditos, no sufre modificaciones, es decir se mantiene igual.

Sociedades que se fusionan estaban acogidas al régimen de renta atribuida.	Traspaso a la nueva entidad	Nueva sociedad se acoge al régimen semi-integrado
RAP	Como saldos iniciales a la fecha de la fusión	REX
REX		REX
DDAN		DDAN
SAC		SAC

- **Si tanto la sociedad absorbente y la absorbida se encontraban sujetas al régimen semi-integrado deberán:**

En este caso se mantienen los registros Rentas afectas a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, además debe traspasar las cantidades mantenidas a la fecha de la fusión a los registros RAI, DDAN, REX y SAC.

La Renta Líquida que se determine ingresa directamente a dichos registros, por lo tanto, tampoco resulta aplicable el artículo N°38 BIS sobre término de giro.

Sociedades que se fusionan estaban acogidas al régimen semi-integrado.	Traspaso a la nueva entidad	Nueva sociedad se acoge al régimen de renta semi-integrado
RAI REX DDAN SAC	Como saldos iniciales a la fecha de la fusión	RAI REX DDAN SAC
Registro de retiros en exceso, provenientes de ejercicios anteriores al año 2017.		Se traspasan a la nueva entidad.

EJERCICIO

(Basado en el libro Reorganizaciones empresariales: Normas tributarias en los nuevos regímenes de tributación. *Vicente Salort S.*).

Una Sociedad de Responsabilidad Ltda., sujeta al régimen semi integrado (14 B), es absorbida por una nueva sociedad que opta por el régimen del 14 A. Con saldo FUT, FUF y FUNT al 31.12.2016.

ANTECEDENTES GENERALES:

1.- La sociedad ABC Ltda. acogida al régimen semi-integrado, conformada por dos socios A y B, personas naturales con domicilio y residencia en el país (contribuyentes del IGC), con fecha 30 de septiembre de 2018 es fusionada por una nueva sociedad, la cual se constituye con la participación de 4 socios, todas personas naturales con domicilio y residencia en el país. Opta por el régimen de renta atribuida. Según escritura social la sociedad creada se hace responsable solidaria de los tributos que correspondan.

2.- La Sociedad ABC Ltda., al 31.12.2017, presenta los siguientes antecedentes:

a) Al 31.12.2017, el registro de rentas empresariales presenta el siguiente remanente:

Detalle	Control	RAI Rentas afectas a IGC o A	DDNA Diferencia entre depreciación acelerada y normal	REX (Incluye FUNT al 31.12.2016) Ing. no Renta	SAC		STUT
					Acumulado a contar del 01.01.2017 c/restitución y devolución 25,5% 0,342281	Acumulado hasta 31.12.2016 s/restitución y devolución TEF 0,315789 0,342282	
Remanente ejercicio siguiente	\$107.061.206	\$73.624.808	\$27.742.238	\$5.694.161	\$18.198.950	\$ 2.706.582	\$8.570.857

3.- Desde la Sociedad ABC Ltda., los socios efectuaron los siguientes retiros el día 01.09.2018:

- Socio A: \$35.000.000
- Socio B: \$35.000.000

4.- Impuesto Primera Categoría por \$ 55.988.000, se pagó en el mes de abril de 2018.

5.- Capital propio tributario a la fecha de la fusión: \$150.715.678

6.- Capital efectivamente pagado por los socios A y B, reajustados a la fecha de la fusión por la suma total de \$ 133.000.000

7.- La sociedad Las Letras Ltda., creada por fusión, comunica al SII la atribución de las rentas en los siguientes porcentajes:

- Socio A: 25%
- Socio B: 25%
- Socio C: 25%
- Socio D: 25%

8.- Desde la Sociedad Las Letras Ltda., los socios no efectuaron retiros efectivos.

9.- El IPC del ejercicio 2018 (supuesto):

- Enero - Septiembre 2018: 3,0%
- Septiembre - Diciembre 2018: 3,5%
- Octubre - Diciembre 2018: 0,1%

DESARROLLO:

1.- Determinación de la RLI de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta, al 30.09.2018 (fecha de la fusión):

Resultado financiero según balance.	\$ -20.409.199
Agregados y deducciones no hay:	
Pérdida Tributaria	\$ -20.409.199

En este caso la pérdida tributaria determinada por la Sociedad ABC Ltda., no puede ser traspasada a la sociedad que se constituye producto de la fusión, debido a que las pérdidas tributarias solo pueden ser recuperadas por la sociedad que las generó.

2.- Registro de rentas empresariales del régimen de renta semi-integrado al 30.09.2018 (fecha de la fusión):

Detalle	Control	RAI Rentas afectas a IGC o A	DDNA Diferencia entre depreciación acelerada y normal	REX (Incluye FUNT al 31.12.2016) I no R	SAC		STUT
					Acumulado a contar del 01.01.2017 c/restitución y devolución 25,5% 0,342281	Acumulado hasta 31.12.2016 s/restitución y devolución TEF 0,315789	
Remanente ejercicio siguiente	\$107.061.206	\$ 73.624.808	\$27.742.238	\$ 5.694.161	\$ 18.198.950	\$ 2.706.582	\$ 8.570.857
Más: Reajuste al 30.09.2018: 3%	\$ 3.211.836	\$ 2.208.744	\$ 832.267	\$ 170.825	\$ 545.969	\$ 81.197	\$ 257.126
Subtotal N°1 reajustado	\$110.273.042	\$ 75.833.552	\$28.574.505	\$ 5.864.986	\$ 18.744.919	\$ 2.787.779	\$ 8.827.983
Imputaciones retiros a valor nominal 01.09.2018							
Socio A		\$ -27.382.353			\$ -9.372.459		
	\$ -35.000.000	\$ -4.413.991				\$ -1.393.890	\$ -4.413.991
		\$ -3.203.656					

		\$ -27.382.353			\$ -9.372.459		
Socio B	\$ -35.000.000	\$ -4.413.991				\$ -1.393.890	\$ -4.413.991
		\$ -3.203.656					
Subtotal N° 2	\$ 40.273.042	\$ 5.833.552	\$28.574.505	\$ 5.864.986	\$ -	\$ -	\$ -
2.- Cantidades que se registran al término del ejercicio							
Reverso saldo positivo del registro RAI	\$ -5.833.552	\$ -5.833.552					
Rentas o cantidades Afectas a IGC o A (RAI determinado a la fecha de la fusión, valor negativo)							
Subtotal N° 3	\$ 34.439.490	\$ -	\$28.574.505	\$ 5.864.986	\$ -	\$ -	\$ -
Imputación cantidades que se entienden retiradas y que se gravan con el Impto. Único							
Subtotal N° 3	\$ 34.439.490	\$ -	\$28.574.505	\$ 5.864.986	\$ -	\$ -	\$ -
Cantidades que se traspasan a la nueva sociedad producto de la fusión	\$ -34.439.490	\$ -	\$-28.574.505	\$ -5.864.986	\$ -	\$ -	\$ -
SALDO A LA FECHA DE LA FUSIÓN	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

En este ejemplo, el monto de los retiros efectuados por los socios se imputó al registro RAI, cada uno por la cantidad de \$ 35.000.000, para efectos de crédito anotado en el registro SAC, se imputo en forma proporcional, en primer lugar, a aquellos generados a contar 01.01.2017 (9.372.459: 0,342281 = 27.382.353); y a continuación a aquellos acumulados al 31.12.2016, provenientes del FUT (1.393.890: 0,315789 = 4.413.991); y el saldo por \$ 4.576.649, sin crédito.

3.- Determinación del registro RAI al 30.09.2018 (fecha de la fusión):

CPT, según su valor a la fecha de la fusión.	\$ 129.715.678
El saldo positivo que se determine a la fecha de la fusión, y reajustado a dicha fecha	\$ -5.864.986
Capital aportado efectivamente a la empresa a la fecha de la fusión, reajustado a dicha fecha	\$ -133.000.000
RAI determinado al 31.12.2017	\$ -9.149.308

A la fecha de la fusión no se determinaron cantidades acumuladas positivas que deban pagar el impuesto único del 35%.

4.- Situación tributaria de los retiros efectuados por los socios de la Sociedad ABC Ltda.

Socio A:

Fecha del retiro 01.09.2018	Factor reajuste (supuesto)	Monto reajustado al 31.12.2018	Afecto al Impuesto Global complementario	Crédito por incremento por IDPC con restitución y con derecho a devolución	Crédito por incremento por IDPC sin restitución y con derecho a devolución	Restitución del 35% del crédito por IDPC
\$ 27.382.353	1,015	\$ 27.793.089	\$ 27.793.089	\$ -9.513.046		\$ -3.329.566
\$ 4.413.991	1,015	\$ 4.480.201	\$ 4.480.201		\$ -1.414.798	
\$ 3.203.656	1,015	\$ 3.251.711	\$ 3.251.711			
\$ 35.000.000		\$ 35.525.000	\$ 35.525.000	\$ -9.513.046	\$ -1.414.798	\$ -3.329.566

Socio B:

Fecha del retiro 01.09.2018	Factor reajuste (supuesto)	Monto reajustado al 31.12.2018	Afecto al Impuesto Global complementario	Crédito por incremento por IDPC con restitución y con derecho a devolución	Crédito por incremento por IDPC sin restitución y con derecho a devolución	Restitución del 35% del crédito por IDPC
\$ 27.382.353	1,015	\$ 27.793.089	\$ 27.793.089	\$ -9.513.046		\$ -3.329.566
\$ 4.413.991	1,015	\$ 4.480.201	\$ 4.480.201		\$ -1.414.798	
\$ 3.203.656	1,015	\$ 3.251.711	\$ 3.251.711			
\$ 35.000.000		\$ 35.525.000	\$ 35.525.000	\$ -9.513.046	\$ -1.414.798	\$ -3.329.566

Desarrollo a contar del 01.10.2018 por la Sociedad que se constituye, sujeta al régimen de renta atribuida:

1.- Determinación de la RLI de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, período desde el 01.10.2018 al 31.12.2018:

Resultado financiero según balance.	\$	41.478.098
<u>Agregados</u>	\$	13.826.033
Provisión Impuesto renta A.T. 2019.	\$	13.826.033
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (atribuible).	\$	55.304.131
Impuesto Primera Categoría: \$ 70005900 x 25% =	\$	13.826.033

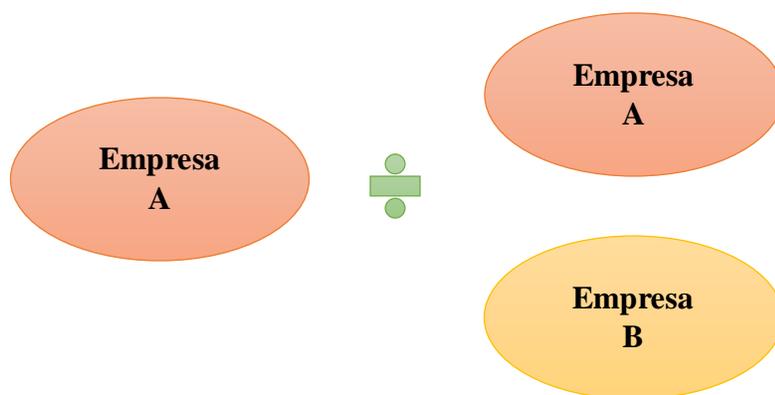
DETERMINACIÓN DE LA RENTA ATRIBUIDA PROPIA CORRESPONDIENTE A LOS PROPIETARIOS, SOCIOS, COMUNEROS O ACCIONISTAS			
Atribución de acuerdo a las letras a) o b) del N° 3 de la letra A del Artículo 14 de la LIR			
PROPIETARIOS, SOCIOS, COMUNEROS O ACCIONISTAS:	% Atribución renta	Rentas At. Propias	Crédito IDPC Con derecho a devolución
Socio A	25%	\$ 13.826.033	\$ 3.456.508
Socio B	25%	\$ 13.826.033	\$ 3.456.508
Socio C	25%	\$ 13.826.033	\$ 3.456.508
Socio D	25%	\$ 13.826.033	\$ 3.456.508
Total	100%	\$ 55.304.131	\$ 13.826.033

2.- Registro de rentas empresariales del régimen de renta atribuida al 31.12.2018:

Detalle	Control	RAP	DDNA	REX (Incluye FUNT al 31.12.2016)
1.-Saldo inicial al 01.10.2018, por reorganización empresarial	\$ 34.439.490		\$ 28.574.505	\$ 5.864.986
MÁS: Reajuste al 31.12.2018: 0,1 %	\$ 34.439	\$ -	\$ 28.575	\$ 5.865
Subtotal N° 1 Reajustado al 31.12.2018	\$ 34.473.929	\$ -	\$ 28.603.080	\$ 5.870.851
Se agrega:				
2.- RLI del ejercicio: 01.10.2018 al 31.12.2018	\$ 55.304.131	\$ 55.304.131	\$ -	\$ -
REMANENTE EJERCICIO SIGUIENTE	\$ 89.778.060	\$ 55.304.131	\$ 28.603.080	\$ 5.870.851

5.3. División de empresas o sociedades

Según lo establecido en el artículo 94 de la Ley N° 18.046, la división de una empresa o sociedad consiste en la distribución de su patrimonio entre si y una o más empresas o sociedades que se constituyan en el acto. A continuación, se analizarán los efectos tributarios que se producen cuando una entidad realiza una división, ya sea que se encuentre afecta al régimen de Renta Atribuida o al Régimen de Integración Parcial de Créditos.

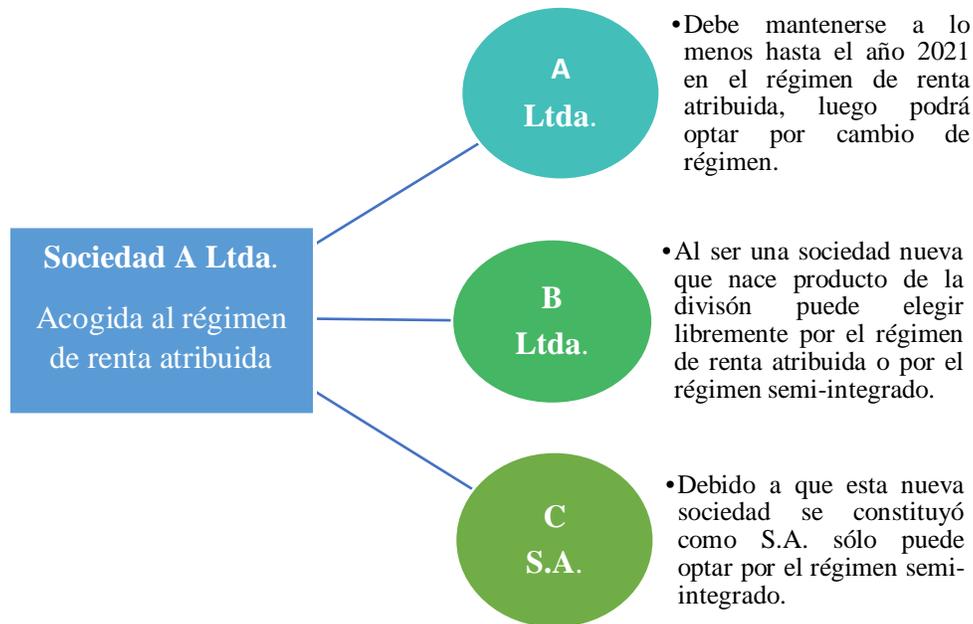


a) División de empresas o sociedades sujetas al Régimen de Renta Atribuida

Según lo establecido en el N°2, de la letra D), del artículo 14 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, las empresas o sociedades que se encuentran sujetas al Régimen de Renta Atribuida y procedan a realizar una división de la sociedad, deberán mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales consecutivos, para este cómputo las empresas que se constituyen deberán incluir el plazo que ya ha corrido a favor de la empresa que se divide. Una vez transcurrido el plazo, la sociedad podrá optar por el régimen de imputación parcial de créditos.

Cabe señalar que lo descrito anteriormente es para la empresa que se divide, no así para las que se constituyen producto de dicha reorganización, para ejemplificar se plantea la siguiente situación.

- La empresa A Ltda., afecta al régimen de renta atribuida desde el año 2017, decide en el año 2019 realizar una división, constituyéndose dos nuevas empresas además de la que subsiste: B Ltda. y C S.A., lo cual se esquematiza de la siguiente forma:



Como se aprecia la sociedad que subsiste producto de la división se mantiene en el régimen al cual se encontraba afecta, en este caso al de renta atribuida. En tanto, las nuevas sociedades constituidas pueden optar por el régimen que prefieran para tributar, sólo en la medida que cumplan con los requisitos para cada sistema, en el ejemplo se observa que en el caso de la entidad C S.A., debido a su estructura societaria sólo puede optar por el régimen semi-integrado.

Situación tributaria de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de división en la empresa o sociedad que se divide.

Considerando que la división de una empresa o sociedad consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más empresas o sociedades que se constituyen producto de la misma, el párrafo 2º, del N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, establece que en la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra A), del mismo artículo, la empresa o sociedad deberá asignar a cada una de las entidades resultantes de la división, y en la misma proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario, la parte de las rentas o cantidades que se mantengan acumuladas a la fecha de división.

Para proceder con la distribución, la empresa debe determinar, el resultado tributario del período comprendido entre el 1º de enero del año de la división y la fecha en que ocurra ésta, aplicando las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre impuestos a la renta, en relación a la determinación de la renta líquida imponible.

Para ejemplificar se plantea la situación de la Sociedad ABC Ltda., afecta al régimen de renta atribuida, la cual decide dividirse al 30.06.2018, constituyendo en el acto a la Sociedad DEF Ltda., cuyo resultado financiero según balance es de \$ 40.000.000. Considerando los antecedentes la renta líquida imponible quedaría de la siguiente forma:

Resultado financiero según balance.	\$ 40.000.000
Agregados y deducciones: No hay:	
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría provisoria	\$ 40.000.000

Como resultado cada entidad obtendrá un 50% de la renta líquida imponible de primera categoría provisoria determinada a la fecha de la división.

Entidad	% Distribución	Total distribuido
Sociedad ABC Ltda.	50%	\$ 20.000.000
Sociedad DEF Ltda.	50%	\$ 20.000.000

El monto distribuido será reconocido por las sociedades de manera definitiva al término del año comercial respectivo, sumando a éste los resultados que se generen a partir de la fecha de división.

En el caso que, al determinar el resultado tributario provisorio, se obtenga una pérdida tributaria, ésta se radicará únicamente en la empresa o sociedad que se divide, sin que pueda ser distribuida proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen producto de la división.

Las rentas o cantidades mantenidas en los registros RAP, REX y SAC deberán ser distribuidas en forma proporcional, y cada entidad tendrá que reconocer como saldo inicial de dichos registros el monto previamente distribuido al momento de la división.

En el siguiente esquema se presentan los saldos de los registros que una entidad presenta al momento de la división.

Detalle	Control	RAP	DDNA	REX		SAC	STUT
				Ingresos No Renta			
				Ingresos no Renta	Rentas afectas con IS		
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
SALDO AL 30.04.2018	\$ 8.900.000	\$ 8.245.700	\$ 350.000	\$ 0	\$ 340.000	\$ 890.000	\$ 1.245.000

Considerando los datos anteriores y en el supuesto de que la entidad se divida en dos, cada empresa deberá reconocer como saldo inicial el 50% de cada uno de los registros, quedando de la siguiente forma:

Detalle	Control	RAP	DDNA	REX		SAC	STUT
				Ingresos No Renta			
				Ingresos no Renta	Rentas afectas con IS		
SALDO INICIAL AL 01.05.2018	\$ 4.450.000	\$ 4.128.850	\$ 175.000	\$ 0	\$ 170.000	\$ 445.000	\$ 622.500
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
SALDO AL 31.12.2018	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$

En relación al registro DDNA, la circular 49 del año 2016, del Servicio de Impuestos Internos, establece que un proceso de división debe ser asignado conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia, vale decir, el DDNA deberá ser distribuido asociando cada cantidad directamente al activo sujeto a la depreciación acelerada que generó dichas diferencias, de tal manera que sus efectos se radiquen de forma definitiva en la sociedad al cual se incorporan dichos activos, conjuntamente con la parte del DDNA que controla estas diferencias temporales, con el único propósito de resguardar los efectos tributarios.

En base a lo anterior, se presenta el siguiente cuadro resumen del registro DDNA, de una entidad que decide dividirse, y en el proceso estipula que el Activo B pasará a formar parte de la nueva sociedad que se constituye.

Fecha Adquisición	Detalle	Monto	C.M.	Monto corregido	Depreciación acumulada al 31.12.2017		
					Normal	Acelerada	Diferencia
.../.../...	Activo A	\$	\$	\$	\$ 300.000	\$ 550.000	\$ 250.000
.../.../...	Activo B	\$	\$	\$	\$ 400.000	\$ 1.200.000	\$ 800.000
.../.../...	Activo C	\$	\$	\$	\$ 600.000	\$ 800.000	\$ 200.000
SALDO AL 30.06.2018							\$ 1.250.000

Así, la empresa que se divide deberá restar de su registro de DDNA los saldos que corresponden al Activo B, quedando de la siguiente forma.

Fecha Adquisición	Detalle	Monto	C.M.	Monto corregido	Depreciación acumulada al 31.12.2017		
					Normal	Acelerada	Diferencia
.../.../...	Activo A	\$	\$	\$	\$ 300.000	\$ 550.000	\$ 250.000
.../.../...	Activo B	\$	\$	\$	\$ 400.000	\$ 1.200.000	\$ 800.000
.../.../...	Activo C	\$	\$	\$	\$600.000	\$ 800.000	\$ 200.000
SALDO AL 30.06.2018							\$ 1.250.000
MENOS: Traspaso del Activo B, producto de la división							\$ 800.000
SALDO AL 31.12.2018							\$ 450.000

La empresa que se adjudica el Activo B, deberá integrarlo al saldo inicial del registro DDNA y deberá mantener un control sobre dicho activo para los ejercicios futuros.

En resumen, todos los saldos y cantidades determinadas conforme a lo descrito anteriormente, serán los que la empresa o sociedad dividida deberá asignar a cada una de las empresas o sociedades que se constituyen, en la proporción del capital propio tributario dividido, rebajando dichas cantidades de los registros que ella misma debe mantener.

La parte de las rentas o cantidades acumuladas en los registros ya mencionados que correspondan a la empresa o sociedad dividida, constituirán el remanente a considerar para las imputaciones de retiros, remesas o distribuciones que se realicen desde ésta, en el mismo ejercicio comercial, a partir de la fecha de división.

b) División de empresas o sociedades sujetas al Régimen de Imputación Parcial de Créditos

Según lo dispuesto en el N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, las empresas o sociedades sujetas al régimen de imputación parcial de créditos que realicen una división, quedarán afectas

al mismo régimen de tributación en el cual se encontraba la empresa o sociedad dividida, debiendo mantenerse en él por el plazo de 5 años comerciales consecutivos, para dicho plazo las nuevas empresas que se constituyen agregarán el plazo que ya hubiere corrido en favor de la empresa o sociedad dividida. Cuando transcurra el mencionado periodo, podrá optar por el régimen de renta atribuida, en la medida que cumpla los requisitos exigidos por éste.

Situación tributaria de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de división en la empresa o sociedad que se divide.

Dado que la división de una empresa o sociedad consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más empresas o sociedades que se constituyen en el acto, el párrafo 2°, del N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, establece que en la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra B) del mismo artículo, la respectiva empresa o sociedad deberá asignar a cada una de las entidades resultantes de la división, y en la misma proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario que se divide, la parte de las rentas o cantidades que se mantengan acumuladas a la fecha de división.

Al igual que en las empresas acogidas al régimen de renta atribuida, para proceder con la distribución, la empresa debe determinar, el resultado tributario del período comprendido entre el 1° de enero del año de la división y la fecha en que ocurra ésta, aplicando las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre impuestos a la renta, en relación a la determinación de la renta líquida imponible.

En el caso que, al determinar el resultado tributario provisorio, se obtenga una pérdida tributaria, ésta se radicará únicamente en la empresa o sociedad que se divide, sin que pueda ser distribuida proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen producto de la división.

En relación a las rentas o cantidades mantenidas en los registros RAI, REX y SAC, se establece que estos deberán ser distribuidas en forma proporcional, y cada entidad tendrá que reconocer

como saldo inicial de dichos registros el monto previamente distribuido al momento de la división.

En relación a la determinación del saldo del registro RAI, se deberá reversar el remanente proveniente del ejercicio anterior que no haya sido agotado a la fecha de división, dado que éste será reemplazado por el saldo que se determine en esa oportunidad, considerando los valores del capital propio tributario, según corresponda, del capital aportado y de los remanentes después de imputaciones que se hayan determinado en el registro REX.

En el siguiente esquema se presentan los saldos de los registros que una entidad presenta al momento de la división.

Detalle	Control	RAI	DDNA	REX	SAC		STUT
					c/restitución y devolución	s/restitución y devolución	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Remanente ejercicio siguiente	\$22.944.580	\$5.178.290	\$1.631.790	\$1.134.500	\$5.998.500	\$3.866.546	\$7.244.084

En el supuesto de que la sociedad se divida en dos, cada entidad, deberá reconocer como saldo de inicio de sus registros empresariales el 50% de las cantidades que distribuye la empresa, quedando de la siguiente forma:

Detalle	Control	RAI	DDNA	REX	SAC		STUT
					c/restitución y devolución	s/restitución y devolución	
Saldo Inicial	\$11.497.290	\$2.589.145	\$815.895	\$567.250	\$2.994.250	\$1.933.273	\$3.622.042
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Remanente ejercicio siguiente	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$

En cuanto al registro DDNA, serán aplicables las mismas reglas que para el régimen de renta atribuida, es decir, se le asignarán los saldos de la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada de los activos a la entidad que posea dicho el activo por el cual se producen los saldos de las diferencias mencionadas.

Resumiendo, los saldos de las rentas o cantidades acumuladas en los registros mencionados anteriormente, que correspondan a la empresa o sociedad dividida, constituirán el remanente a considerar para las imputaciones de retiros, remesas o distribuciones que se realicen desde ésta, en el mismo ejercicio comercial, a partir de la fecha de división. Por su parte, la proporción que corresponda a las empresas o sociedades que se crean, constituirá el saldo inicial de cada uno de los registros que deberán llevar éstas a partir de la fecha de división.

c) Situación tributaria de las rentas y cantidades acumuladas en los registros FUT o FUR de la empresa o sociedad que se divide

Conforme a lo dispuesto en el N°3, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780, independiente del régimen al cual la empresa se encuentre sujeta, dichas cantidades se entienden incorporadas en la o las empresas o sociedades que se crean producto de la división, en la proporción que corresponda al patrimonio de la empresa o sociedad dividida que se asigna a esas sociedades. De acuerdo con dicha norma legal, la asignación de tales sumas debe efectuarse en proporción al capital propio tributario de la empresa o sociedad que se divide, determinado a la fecha de división.

d) Situación tributaria de los retiros en exceso pendientes de imputación a la fecha de división de la empresa o sociedad.

Según lo dispuesto en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.899, si la empresa o sociedad que se divide mantiene retiros en exceso a la fecha de división, éstos deberán ser asignados a las empresas o sociedades que se

constituyen, en la proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario de la empresa o sociedad que se divide. De esta forma, los retiros en exceso correspondientes a las nuevas empresas o sociedades, se mantendrán pendientes de tributación hasta que se generen utilidades tributables en la respectiva sociedad.

La empresa o sociedad que se divide, deberá mantener el control de la parte de los retiros en exceso que le haya correspondido producto de la división, debiendo aplicar las reglas señaladas para la imputación de dichas partidas, las cuales son:

Imputación	Régimen de Renta Atribuida	Régimen de Integración Parcial de Créditos
1° Imputación	al registro RAP	al registro RAI
2° Imputación	al registro DDNA	al registro DDNA
3° Imputación	al registro REX	al registro REX

Para los contribuyentes afectos al régimen de renta atribuida, en que los retiros en exceso se imputen al registro FUF, y para los contribuyentes afectos al régimen de integración parcial de créditos, cuando los retiros en exceso se imputen a los registros RAI y FUF, se establece que éstos se afectarán con los impuestos Global Complementario o Adicional, con derecho al crédito e incremento que establecen los artículos 54, 56 número 3, 62 y 63 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, además, si aún se mantiene un saldo de retiros en exceso, éste se imputará en el ejercicio siguiente, o subsiguiente, y así sucesivamente, hasta agotar el saldo de dichos retiros en exceso.

Finalmente, si la empresa o sociedad que se divide es una sociedad anónima que mantiene retiros en excesos producto de una transformación previa, éstos igualmente se asignarán proporcionalmente entre la sociedad que se divide y las que se constituyen, por cuanto, para tal asignación, la Ley no ha distinguido respecto de la tributación de dichos retiros en exceso, debiendo cumplir cada una de ellas con la tributación del inciso 1° del artículo 21 de la Ley Sobre Impuestos a la Renta, en la oportunidad y forma señalada en las instrucciones referidas.

EJEMPLO

(Basado en el libro Reorganizaciones empresariales: Normas tributarias en los nuevos regímenes de tributación. *Vicente Salort S.*).

Una Sociedad de Responsabilidad Ltda., sujeta al régimen de renta atribuida (14 A), divide su patrimonio constituyendo otra Sociedad de Responsabilidad Ltda.

ANTECEDENTES GENERALES:

1.- Sociedad Los Constructores Ltda., empresa constructora, constituida por dos socios, comunicó al SII la atribución de las rentas en los siguientes porcentajes:

- Socio Uno: 50% (persona natural contribuyente del Impuesto Global Complementario)
- Socio Dos: 50% (persona natural contribuyente del Impuesto Adicional).

2.- Sociedad Los Constructores Ltda., el día 30 de abril de 2018, se divide en una nueva sociedad, denominada Sociedad Los Inmuebles Ltda., en el giro de inmobiliaria.

3.- Previamente, la sociedad Los Constructores Ltda., solicita al SII disminuir su capital propio tributario en un 50%, para efectos de dividir su patrimonio en la constitución de una nueva empresa. Posteriormente el SII mediante resolución dictada autoriza la disminución solicitada.

4.- Mediante la información proporcionada en la Inscripción al Rol único Tributario y/o declaración de inicio de actividades, Formulario N° 4415, sección G, relativa al porcentaje de participación de utilidades, Sociedad Los Inmuebles Ltda., comunica la atribución a sus socios en los siguientes porcentajes:

- Socio Uno: 50% (persona natural contribuyente del Impuesto Global Complementario).
- Socio Dos: 50% (persona natural contribuyente del Impuesto Adicional).

ANTECEDENTES AÑO 2017

1.- Ejercicio comercial 2017 (AT 2018).

2.- Saldo FUT al 31.12.2016

Detalle	Control	IDPC Año 2016	Utilidades c/crédito 24% F= 0,315789 (2016)	Crédito por Impto. Primera Categoría	Incremento crédito por Primera Categoría	DDAN
Saldo FUT al 31.12.2016	\$64.720.120	\$13.248.000	\$52.200.120	\$ 16.484.224	\$16.484.224	\$4.804.160

3.- Control de los bienes físicos del activo fijo acogidos al régimen de depreciación acelerada al 31.12.2016:

Fecha Adquisición	Detalle	Monto	C.M.	Monto corregido	Depreciación acumulada al 31.12.2016		
					Normal	Acelerada	Diferencia
.../.../...	Activo Zeta	\$	\$	\$	\$ 784.080	\$3.183.680	\$2.399.600
.../.../...	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 800.160	\$3.204.720	\$2.404.560
SALDO AL 31.12.2016							\$4.804.160

4.- Libro FUNT al 31.12.2016:

Detalle	Control	Ingresos no Renta	Rentas que pagaron el impuesto sustituto
Saldo FUNT al 31.12.2016	\$ 62.408.000	\$ 4.784.000	\$ 57.624.000

Utilidades que pagaron el impuesto sustitutivo corresponden en parte a utilidades acumuladas en el FUT al 31.12.2015

5.- Impuesto Primera Categoría por \$ 16.560.000, se pagó en el mes de abril de 2017.

6.-En el año 2017 los socios de la Sociedad Los Constructores Ltda., el día 15.12.2017, efectuaron los siguientes retiros efectivos:

- Socio Uno: \$24.000.000
- Socio Dos: \$24.000.000

7) El IPC del ejercicio siguiente (supuesto):

- Abril - Diciembre 2017: 1.7%
- VIPC 2017: 2,1%

Desarrollo ejercicio comercial 2017 de la Sociedad Los Constructores Ltda.

1.- Determinación de la LIR de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, al 31.12.2017:

Resultado financiero según balance.	\$ 40.052.655
<u>Agregados</u>	\$ 13.350.884
Provisión Impuesto renta A.T. 2018.	\$ 13.350.884
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (atribuible).	\$ 53.403.539
Impuesto Primera Categoría: \$ 53.403.5395 x 25% =	\$ 13.350.885

DETERMINACIÓN DE LA RENTA ATRIBUIDA PROPIA CORRESPONDIENTEA LOS PROPIETARIOS, SOCIOS, COMUNEROS O ACCIONISTAS			
Atribución de acuerdo a las letras a) o b) del N° 3 de la letra A del Artículo 14 de la LIR			
PROPIETARIOS, SOCIOS, COMUNEROS O ACCIONISTAS:	% Atribución renta	Rentas At. Propias	Crédito IDPC Con derecho a devolución
Socio Uno	50%	\$ 26.701.770	\$ 6.675.442
Socio Dos	50%	\$ 26.701.769	\$ 6.675.442
Total	100%	\$ 53.403.538	\$ 13.350.885

Retención impuesto adicional

Monto de la renta atribuida Socio Dos	\$	26.701.769
Retención: 35% s/ 26.701.769	\$	9.345.619
Menos: Crédito Impto. Primera Categoría	\$	-6.675.442
Retención a pagar sobre renta atribuida	\$	2.670.177

La Sociedad Los Constructores Ltda., está obligada a retener el impuesto establecido en el inciso sexto del N°4, del artículo 74 de la Ley de la Renta, debido a que, el socio Dos al ser un contribuyente sin domicilio ni residencia en el país está obligado a declarar el Impuesto Adicional con tasa de 35% sobre la renta atribuida que le corresponde a través del formulario 22, además tiene derecho al crédito por IDPC en contra del mencionado impuesto.

2.- Control de los bienes físicos del activo fijo acogidos a depreciación acelerada al 31.12.2018:

Fecha Adquisición	Detalle	Monto	C.M.	Monto corregido	Depreciación acumulada al 31.12.2016		
					Normal	Acelerada	Diferencia
.../.../...	Activo Zeta	\$	\$	\$	\$ 784.080	\$3.183.680	\$2.399.600
.../.../...	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 800.160	\$3.204.720	\$2.404.560
SALDO AL 31.12.2016							\$4.804.160
Más: Reajuste al 31.12.2017: Activo Zeta: $\$2.399.600 \times 1,030 = \$2.471.588$							\$ 71.988
Más: Reajuste al 31.12.2017: Activo Beta: $\$2.404.560 \times 1,030 = \$2.476.696$							\$ 72.137
Ejercicio 2017	Activo Zeta	\$	\$	\$	\$ 287.880	\$ 798.816	\$ 510.936
Ejercicio 2017	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 631.424	\$2.844.120	\$2.212.696
SALDO AL 31.12.2017							\$7.671.917

3.- Determinación de la tasa de crédito SAC hasta el 31.12.2016:

$$\frac{STC}{STUT} \times 100 = \frac{\$ 16.484.224}{\$ 52.200.120} \times 100 = 31,5789$$

4.- Registro de rentas empresariales, régimen de renta tribuida, al 31.12.2017 de la Sociedad Los Constructores Ltda.:

Detalle	Control	Rentas Atribuidas Propias (RAP)	DDNA Diferencia entre depreciación acelerada y normal	REX		SAC Acumulados hasta el 31.12.2016	STUT SALDO TOTAL DE UTILIDADES TRIBUTABLES
				Ingresos No Renta		TEF : 0,315789 Con derecho a devolución	
				Ingresos no Renta	Rentas afectas con IS		
1.- Saldo inicial al 01.01.2017 por las rentas acumuladas en el FUT y el FUNT al 31.12.2016	\$67.212.160		\$4.804.160	\$4.784.000	\$57.624.000	\$16.484.224	\$ 64.720.120
Más: Reajuste año 2017 3%	\$ 2.016.365	\$ -	\$ 144.125	\$143.520	\$1.728.720	\$ 494.527	\$ 1.941.604
Subtotal N°1 reajustado	\$ 69.228.525	\$ -	\$4.948.285	\$4.927.520	\$59.352.720	\$16.978.751	\$ 66.661.724
2.- Se agrega: RLI del ejercicio comercial 2017	\$ 53.403.539	\$53.403.539					
3.- Diferencia depreciación acelerada ejercicio 2017	\$ 2.723.632		\$2.723.632				
Subtotal reajustado al 31.10.2018	\$125.355.696	\$ 53.403.539	\$ 7.671.917	\$4.927.520	\$59.352.720	\$16.978.751	\$ 66.661.724
3.- Imputaciones al término del año comercial, en el siguiente orden.							
Retiros reajustado: Socio Uno							

\$24.000.000	\$-24.000.000	\$-24.000.000					
Socio Dos							
\$24.000.000	\$-24.000.000	\$-24.000.000					
Pago del IDPC pagado el mes de abril de 2017, reajustado \$ 13248000x1,020							\$ -13.512.960
REMANENTE PARA EL EJERCICIO SIGUIENTE	\$77.355.696	\$ 5.403.539	\$ 7.671.917	\$ 4.927.520	\$ 59.352.720	\$ 16.978.751	\$ 53.148.764

5.- Situación tributaria del retiro efectivo

Detalle	Retiros actualizados	Ingresos no renta
Socio Uno: Retiros reajustados \$ 24.000.000, imputados al registro RAP	\$ 24.000.000	\$ 24.000.000
Socio Dos: Retiros reajustados \$ 24.000.000, imputados al registro RAP	\$ 24.000.000	\$ 24.000.000

En este caso no procede realizar la retención del Impuesto Adicional por los retiros efectivos dispuesto en los incisos 1° y 2°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, debido a que los retiros fueron imputados al registro RAP.

ANTECEDENTES AÑO 2018:

- 1.- La Sociedad Los Constructores Ltda., pagó el IDPC por \$13.350.885, en el mes de abril de 2018
- 2.- Los socios de la Sociedad Los Constructores Ltda., efectuaron los siguientes retiros efectivos:

Día: 15.04.2018:

- Socio Uno: \$4.000.000
- Socio Dos: \$4.000.000

Día: 15.10.2018:

- Socio Uno: \$12.000.000
- Socio Dos: \$12.000.000

3.- Los socios de la Sociedad los Inmuebles Ltda., efectuaron los siguientes retiros efectivos:

Día: 15.12.2018:

- Socio Uno: \$12.000.000
- Socio Dos: \$12.000.000

4.- Ambas sociedades optaron por imputar los retiros a las utilidades que pagaron el impuesto sustitutivo del FUT que se anota en el registro REX.

5.- Del patrimonio tributario neto dividido y que corresponde al 50%, entre otros se asigna el bien físico del activo fijo el "Activo Beta".

6.- El IPC del ejercicio 2018 (supuesto):

- Abril - Abril 2018: 2,2%
- Abril - Diciembre 2018: 2,8%
- Mayo - Diciembre 2018: 2,1%
- Octubre - Diciembre 2018: 0,9%

Desarrollo a la fecha de división de la Sociedad Los Constructores Ltda.

1.- Determinación de la RLI provisoria de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, al 30.04.2018:

Resultado financiero según balance.	\$ 40.009.440
Agregados y deducciones no hay:	
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría provisoria	\$ 40.009.440

Utilidad provisoria a distribuir proporcionalmente entre la sociedad que se divide y la que se constituye, en este caso:

Entidad	%	Utilidad
Los Constructores Ltda.	50%	\$ 20.004.720
Los Inmuebles Ltda.	50%	\$ 20.004.720

Esta utilidad debe ser reconocida por cada entidad de forma definitiva a término del año comercial respectivo, sumando los resultados que se generen a partir de la fecha de la división.

2.- Control de los bienes físicos al momento de la división

Fecha Adquisición	Detalle	Monto	C.M.	Monto corregido	Depreciación acumulada al 31.12.2016		
					Normal	Acelerada	Diferencia
.../.../...	Activo Zeta	\$	\$	\$	\$ 784.080	\$ 3.183.680	\$2.399.600
.../.../...	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 800.160	\$ 3.204.720	\$2.404.560
SALDO AL 31.12.2016							\$4.804.160
Más: Reajuste al 31.12.2017: Activo Zeta: $\$2.399.600 \times 1,030 = \$2.471.588$							\$ 71.988
Más: Reajuste al 31.12.2017: Activo Beta: $\$2.404.560 \times 1,030 = \$2.476.696$							\$ 72.137
Ejercicio 2017	Activo Zeta	\$	\$	\$	\$ 287.880	\$ 798.816	\$ 510.936
Ejercicio 2017	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 631.424	\$ 2.844.120	\$2.212.696
SALDO AL 31.12.2017							\$7.671.917

Más: Reajuste al 30.04.2018: Activo Zeta: (\$2.471.588 + 510.926) x 1,022=							\$ 65.616
\$3.048.140							
Más: Reajuste al 30.04.2018: Activo Beta: (\$2.476.696 + \$ 2.212.696) x1,022=							\$ 103.167
\$4.792.560							
Ejercicio al 30.04.2018	Activo Zeta	\$	\$	\$	\$ 86.800	\$ 264.400	\$ 177.600
Ejercicio al 30.04.2019	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 212.720	\$ 791.600	\$ 578.880
SALDO AL 30.04.2018							\$8.597.179

3.- Registro de rentas empresariales, régimen de renta atribuida, al 30.04.2018 de la Sociedad Los Constructores Ltda.:

Detalle	Control	Rentas Atribuidas Propias (RAP)	DDNA Diferencia entre depreciación acelerada y normal	REX		SAC Acumulados hasta el 31.12.2016	STUT SALDO TOTAL DE UTILIDADES TRIBUTABLES
				Ingresos No Renta			
				Ingresos no Renta	Rentas afectas con IS		
1.- Saldos iniciales al 30.04.2018	\$ 77.355.696	\$ 5.403.539	\$ 7.671.917	\$ 4.927.520	\$ 59.352.720	\$16.978.751	\$ 53.148.764
Más: Reajuste al 30.04.2018: 2,2%	\$ 1.701.825	\$ 118.878	\$ 168.782	\$ 108.405	\$ 1.305.760	\$ 373.533	\$ 1.169.273
Subtotal N°1 reajustado	\$ 79.057.521	\$ 5.522.417	\$ 7.840.699	\$ 5.035.925	\$ 60.658.480	\$17.352.283	\$ 54.318.036
2.-Se agrega: Diferencia depreciación al 30.04.2018	\$ 756.480		\$ 756.480				
Subtotal N° 2	\$ 79.814.001	\$ 5.522.417	\$ 8.597.179	\$ 5.035.925	\$ 60.658.480	\$17.352.283	\$ 54.318.036
3.- Imputaciones al término del año comercial, en el siguiente orden .							
Retiros reajustado:							
Socio Uno							
\$4.000.000	\$ -4.000.000				\$ -4.000.000		
Socio Dos							
\$4.000.000	\$ -4.000.000				\$ -4.000.000		

Pago del IDPC pagado el mes de abril de 2018, reajustado	\$ -13.350.885	\$-13.350.885					\$ -
Subtotal N°3	\$ 58.463.116	\$ -7.828.468	\$ 8.597.179	\$ 5.035.925	\$52.658.480	\$17.352.283	\$ 54.318.036
3.- Imputación de las rentas y créditos que se asignen en proporción al CPT a la fecha de la división. Equivalente al 50%	\$ -28.847.203			\$ -2.517.963	\$-26.329.240	\$ -8.676.142	\$ -27.159.018
Imputación DDAN por el bien que se traspasa por división	\$ -5.371.439		\$-5.371.439				\$ -
SALDO AL 30.04.2018	\$ 24.244.474	\$-7.828.468	\$ 3.225.740	\$ 2.517.963	\$ 26.329.240	\$ 8.676.142	\$ 27.159.018

• Control del activo beta

Fecha Adquisición	Detalle	Monto	C.M.	Monto corregido	Depreciación acumulada al 31.12.2016		
					Normal	Acelerada	Diferencia
.../.../...	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 800.160	\$ 3.204.720	\$2.404.560
SALDO AL 31.12.2016							\$2.404.560
Más: Reajuste al 31.12.2017: Activo Beta: $\$2.404.560 \times 1,030 = \$2.476.696$							\$ 72.137
Ejercicio 2017	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 631.424	\$2.844.120	\$2.212.696
SALDO AL 31.12.2017							\$4.689.393
Más: Reajuste al 30.04.2018: Activo Beta: $(\$2.476.696 + \$ 2.212.696) \times 1,022 = \$4.792.560$							\$ 103.167
Ejercicio al 30.04.2019	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 212.720	\$ 791.600	\$ 578.880
SALDO AL 30.04.2018							\$5.371.439

Desarrollo al 31.12.2018 Sociedad Los Constructores Ltda.

1.- Determinación de la RLI de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, desde el 01.05.2018 al 31.12.2018:

DETERMINACION RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE DESDE EL 01.05.2018 AL 31.12.2018

Resultado financiero según balance.	\$ 21.999.120
<u>Agregados</u>	\$ 14.001.280
Provisión Impuesto renta A.T. 2018.	\$ 14.001.280
MÁS: Renta provisoria determinada al 30.04.2018	\$ 20.004.720
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría.	\$ 56.005.120

Impuesto Primera Categoría: \$ 56.005.120 x 25% =	\$ 14.001.280
---	---------------

DETERMINACIÓN DE LA RENTA ATRIBUIDA PROPIA CORRESPONDIENTE A LOS PROPIETARIOS, SOCIOS, COMUNEROS O ACCIONISTAS

Atribución de acuerdo a las letras a) o b) del N° 3 de la letra A del Artículo 14 de la LIR

PROPIETARIOS, SOCIOS, COMUNEROS O ACCIONISTAS:	% Atribución renta	Rentas At. Propias	Crédito IDPC Con derecho a devolución
Socio Uno	50%	\$ 28.002.560	\$ 7.000.640
Socio Dos	50%	\$ 28.002.560	\$ 7.000.640
Total	100%	\$ 56.005.120	\$ 14.001.280

2.- Retención del Impuesto Adicional sobre la renta atribuida:

Monto de la renta atribuida Socio Dos	\$ 28.002.560
Retención: 35% s/ 28.002.560	\$ 9.800.896
Menos: Crédito Impto. Primera Categoría	\$ -7.000.640
Retención a pagar sobre renta atribuida	\$ 2.800.256

3.- Control de los bienes físicos del activo fijo acogidos a la depreciación acelerada al 31.12.2018:

Fecha Adquisición	Detalle	Monto	C.M.	Monto corregido	Depreciación acumulada al 31.12.2016		
					Normal	Acelerada	Diferencia
.../.../...	Activo Zeta	\$	\$	\$	\$ 784.080	\$ 3.183.680	\$ 2.399.600
.../.../...	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 800.160	\$ 3.204.720	\$ 2.404.560
SALDO AL 31.12.2016							\$ 4.804.160
Más: Reajuste al 31.12.2017: Activo Zeta: $\$2.399.600 \times 1,030 = \$2.471.588$							\$ 71.988
Más: Reajuste al 31.12.2017: Activo Beta: $\$2.404.560 \times 1,030 = \$2.476.696$							\$ 72.137
Ejercicio 2017	Activo Zeta	\$	\$	\$	\$ 287.880	\$ 798.816	\$ 510.936
Ejercicio 2017	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 631.424	\$ 2.844.120	\$ 2.212.696
SALDO AL 31.12.2017							\$ 7.671.917
Más: Reajuste al 30.04.2018: Activo Zeta: $(\$2.471.588 + 510.926) \times 1,022 = \$3.048.140$							\$ 65.616
Más: Reajuste al 30.04.2018: Activo Beta: $(\$2.476.696 + \$ 2.212.696) \times 1,022 = \$4.792.560$							\$ 103.167
Ejercicio al 30.04.2018	Activo Zeta	\$	\$	\$	\$ 86.800	\$ 264.400	\$ 177.600
Ejercicio al 30.04.2019	Activo Beta	\$	\$	\$	\$ 212.720	\$ 791.600	\$ 578.880
SALDO AL 30.04.2018							\$ 8.597.179
MENOS: Traspaso a la Soc. Los Inmuebles Ltda., del bien activo Beta por división de Sociedad							\$-5.371.439
SUBTOTAL							\$ 3.225.740
MÁS: Reajuste al 31.12.2018: Activo Zeta: $(\$ 3.048.140 + \$ 177.600) \times 1,028 = \$ 3.316.061$							\$ 90.321
Ejercicio al 31.12.2018	Activo Zeta	\$	\$	\$	\$ 159.320	\$ 487.200	\$ 327.880
SALDO AL 31.12.2018							\$ 3.643.941

4.- Registro de rentas empresariales, régimen de renta atribuida, al 31.12.2018 de la Sociedad Los Constructores Ltda.:

Detalle	Control	Rentas Atribuidas Propias (RAP)	DDNA Diferencia entre depreciación acelerada y normal	REX		SAC Acumulados hasta el 31.12.2016	STUT SALDO TOTAL DE UTILIDADES TRIBUTABLES
				Ingresos No Renta			
				Ingresos no Renta	Rentas afectas con ISFUT	TEF : 0,315789 Con derecho a devolución	
1.- Saldo al 30.04.2018	\$ 24.244.474	\$ -7.828.468	\$ 3.225.740	\$ 2.517.963	\$ 26.329.240	\$ 8.676.142	\$ 27.159.018
Más: Reajuste al 31.12.2018: 2,8%	\$ 678.845	\$ -219.197	\$ 90.321	\$ 70.503	\$ 737.219	\$ 242.932	\$ 760.453
Subtotal N°1 reajustado	\$ 24.923.320	\$ -8.047.665	\$ 3.316.060	\$ 2.588.466	\$ 27.066.459	\$ 8.919.074	\$ 27.919.471
Se agrega:							
RLI ejercicio 2018	\$ 56.005.120	\$ 56.005.120					
Diferencia depreciación normal v/s acelerada	\$ 327.880		\$ 327.880				
Retiros reajustados:							
Socio Uno \$12.000.000 1,009	\$ -12.108.000				\$ -12.108.000		
Socio Dos \$12.000.000 1,009	\$ -12.108.000				\$ -12.108.000		
REMAMANENTE EJERCICIO SIGUIENTE	\$ 57.040.320	\$ 47.957.455	\$ 3.643.940	\$ 2.588.466	\$ 2.850.459	\$ 8.919.074	\$ 27.919.471

5.- Situación tributaria del retiro efectivo:

Detalle	Monto Nominal	Factor de reajuste (supuesto)	Retiro reajustado	Con obligación tributaria cumplida
SOCIO 1:				
15.04.2018 Retiros efectivos.....	\$ 4.000.000	1,028	\$ 4.112.000	\$ 4.112.000
15.04.2018 Retiros efectivos.....	\$12.000.000	1,009	\$12.108.000	\$12.108.000
Imputados al registro REX (utilidades que pagaron el impuesto sustitutivo del FUT)				
SOCIO 2:				
15.04.2018 Retiros efectivos.....	\$ 4.000.000	1,028	\$ 4.112.000	\$ 4.112.000
15.04.2018 Retiros efectivos.....	\$12.000.000	1,009	\$12.108.000	\$12.108.000
Imputados al registro REX (utilidades que pagaron el impuesto sustitutivo del FUT)				

Desarrollo al 31.12.2018 de la Sociedad Loa Inmuebles Ltda.:

1.- Determinación de la RLI de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, desde el 01.05.2018 al 31.12.2018:

Resultado financiero según balance.	\$ -37.999.132
Agregados y Deducciones: NO hay:	
MÁS: Renta provisoria determinada al 30.04.2018	\$ 20.004.720
Pérdida Tributaria	\$ -17.994.412

La sociedad podrá rebajar la pérdida como gasto de la RLI, en el ejercicio siguiente.

2.- Registro de rentas empresariales, régimen de renta atribuida, al 31.12.2018 de la Sociedad Los Inmuebles Ltda.:

Detalle	Control	Rentas Atribuidas Propias (RAP)	DDNA Diferencia entre depreciación acelerada y normal	REX		SAC Acumulados hasta el 31.12.2016	STUT SALDO TOTAL DE UTILIDADES TRIBUTABLES
				Ingresos No Renta			
				Ingresos no Renta	Rentas afectas con ISFUT	TEF : 0,319457 Con derecho a devolución	
1.- Saldo inicial al 01.05.2018	\$ 34.218.642		\$ 5.371.439	\$ 2.517.963	\$ 26.329.240	\$ 8.676.142	\$ 27.159.018
Más: Reajuste al 31.12.2018: 2,1%	\$ 718.591		\$ 112.800	\$ 52.877	\$ 552.914	\$ 182.199	\$ 570.339
Subtotal N°1 reajustado	\$ 34.937.234		\$ 5.484.240	\$ 2.570.840	\$ 26.882.154	\$ 8.858.341	\$ 27.729.358
Se agrega: (Pérdida tributaria)							
Retiros reajustados:							
Socio Uno							
\$12.000.000	\$ -12.000.000				\$ -12.000.000		
Socio Dos							
\$12.000.000	\$ -12.000.000				\$ -12.000.000		
REMANENTE EJERCICIO SIGUIENTE	\$ 10.937.234	\$ -	\$ 5.484.240	\$ 2.570.840	\$ 2.882.154	\$ 8.858.341	\$ 27.729.358

3.- Situación tributaria del retiro efectivo:

Detalle	Monto Nominal	Factor de reajuste (supuesto)	Retiro reajustado	Con obligación tributaria cumplida
SOCIO 1:				
15.12.2018				
Retiros efectivos.....	\$ 12.000.000	1	\$ 12.000.000	\$ 12.000.000
Imputados al registro REX (utilidades que pagaron el impuesto sustitutivo del FUT)				

SOCIO 2:				
15.12.2018				
Retiros efectivos.....	\$ 12.000.000	1	\$ 12.000.000	\$ 12.000.000
Imputados al registro REX (utilidades que pagaron el impuesto sustitutivo del FUT)				

CAPÍTULO VII: CONCLUSIONES

Al analizar los efectos que se producen por el cambio de regímenes tributarios del artículo 14 letra A al 14 letra B de la LIR o viceversa, se aprecia que existe un mayor efecto tributario del cambio de la letra B a la letra A, pues tiene que reclasificar sus registros y pagar un impuesto del 35% dispuesto en el artículo 38 bis de misma ley.

En cuanto al cambio del régimen del artículo 14 letra A al 14 letra B, sólo tiene que reclasificar sus registros sin tener mayores efectos tributarios, con la salvedad de las cantidades que queden pendientes producto del uso de la rebaja establecida en el Artículo 14 letra C de la LIR.

En relación a los efectos tributarios que conlleva una reorganización empresarial se puede concluir que, en una conversión de un empresario individual de una sociedad de cualquier clase, independiente del régimen de tributación al cual se encontraba afecto, debe mantenerse en el mismo régimen por un periodo de 5 años comerciales consecutivos, además debe traspasar las cantidades acumuladas en sus registros como saldos iniciales de la nueva sociedad que se crea.

En cuanto a la división de empresas o sociedades, al momento de hacer efectivo los cambios, deberán realizar un balance provisorio con el fin de determinar la proporción de rentas que le corresponderá a cada una de las entidades que se creen o subsistan. En el caso de los saldos restantes producidos por las diferencias entre la depreciación acelerada v/s la normal se deben traspasar a la entidad que se quede con los activos que producen dichas diferencias. En relación a la permanencia en el régimen de tributación de 5 años comerciales consecutivos, esto sólo rige para la entidad que se divide y no así para las que se crean, siendo estas últimas libres de elegir el régimen de tributación por el cual optan, en la medida que cumplan con los requisitos de cada régimen.

En cuanto a la fusión se puede decir que, debe mantenerse en mismo régimen al cual estaba afecta la sociedad que absorbe a la otra por al menos 5 años consecutivos, se exceptúa la fusión por creación, debido a que al crearse una nueva entidad es libre de escoger el régimen de tributación al cual se acogerá, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos por cada

régimen, por ejemplo si se crea una sociedad anónima producto de una fusión por creación, ésta solo puede optar por el régimen de integración parcial de créditos.

En caso de que una empresa absorba a otra que se encontraba en el mismo régimen de tributación que ella, deberá mantener control de los registros propios del régimen. Distinto es el caso de una fusión por incorporación en la cual tanto la empresa absorbente como la absorbida se encontraban afectas a distintos regímenes de tributación antes de la fusión, ya que la empresa que subsiste debe reclasificar los saldos de las rentas de la entidad absorbida.

Bibliografía

- Metodología de la Investigación. *Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernández Collado y María del Pilar Baptista Lucio. (5° Edición 2010).*
- Ley N° 20.780: Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. *Ministerio de Hacienda (2014).*
- Ley N° 20.899: simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. *Ministerio de Hacienda (2016).*
- Circular N° 49: 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, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017. *Servicio de Impuestos Internos (2016).*
- Nuevo Impuesto a la Renta Empresarial. *Hugo Contreras Urzúa, Leonel González Silva. (1° Edición 2017)*
- Reorganizaciones empresariales: Normas tributarias en los nuevos regímenes de tributación. *Vicente Salort S., (1° Edición 2017).*

Linkografía:

- www.sii.cl
- www.cetuchile.cl
- www.sistematributario.cl
- <http://reformatributaria.gob.cl/>
- www.grupoboletindeltrabajo.cl