

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO

Facultad de Ciencias Empresariales

Departamento de Administración y Auditoría



MEMORIA PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
“IMPLICANCIA DEL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN PARCIAL DE
CRÉDITO, SEGÚN LA LEY N° 20.899 DE 2016”

ALUMNOS: Solange F. Acuña Gallegos

Cristian F. Flores Gonzalez

PROFESOR GUÍA: Jaime Landaeta B.

CONCEPCIÓN, 2017.

AGRADECIMIENTOS

Este informe representa el fin de nuestras vidas como alumnos universitarios y el comienzo de un camino laboral, un proceso que sin duda alguna no fue en vano.

Primeramente, le queremos dar la gracias a Dios por culminar un trabajo tan arduo y lleno de dificultades que se presentaron en el camino y mantener la fe ante cualquier problema presentado.

No podríamos llegar tan lejos sin el apoyo moral de nuestra familia, manteniendo siempre la esperanza de ser grandes profesionales.

A modo personal de mi parte (Cristian), debo agradecer principalmente a mis padres, hermanas Gisela, Pamela y Paola y cuñados por su constante preocupación en el transcurso de mi etapa universitaria y no perder la cabeza ante un problema en mi vida personal. Además, quiero agradecer a mis mayores inspiraciones, mis sobrinos Benjamín, Constanza y Joaquín que son mi alegría de culminar mi carrera y poder ser un excelente ejemplo para ellos.

En cuanto a mí (Solange), quiero agradecer en primer lugar a mis padres, Carmen y Jorge quienes han sido mi pilar fundamental en todos los aspectos de mi vida, también a mis hermanas Constanza y Monserrat que alegran cada uno de mis días. Además, reconocer y jamás olvidar a Herminda y Elvira, personas que fueron importantes para mí, pero hoy no se encuentran a mi lado.

Con gran satisfacción agradecemos a quien nos guio en el informe final de esta etapa y que formó parte de nuestro desarrollo personal y profesional, nuestro querido profesor Jaime Landaeta Bahamonde, por generar una seguridad en el enfrentamiento de algún problema académico o en la vida cotidiana y por depositar su total confianza en el aula o en la vida. Por esa cercanía y paciencia con la que siempre nos entregó conocimientos profesionales y experiencia de vida, muchas gracias estimado profesor Jaime.

Por último, yo Cristian Flores, quiero agradecer por los conocimientos otorgados por cada profesor en este período y por los programas como tutoría brindados por la Universidad desarrollando una mayor seguridad emocional y fortaleciendo la comunicación con los alumnos de primer año. Yo Solange solo quiero agradecer a quienes estuvieron de principio a fin durante la elaboración de este proyecto, quienes me escucharon, aconsejaron y nunca dejaron de creer en mí, mis íntimas amigas Lidia, Patricia, Elida y Melissa.

Mil gracias a todos.

El siguiente desafío nos espera.

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN.....	9
“IMPLICATION OF THE PARTIAL CREDIT IMPUTATION REGIME, ACCORDING TO THE LAW N°20.899 OF 2016”	12
CAPÍTULO I: “MARCO REFERENCIAL”	13
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	14
MARCO TEÓRICO	16
PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.....	20
OBJETIVO GENERAL.....	20
OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	21
HIPÓTESIS.....	21
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	21
JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO.....	23
1. Aspectos generales sobre la Ley de Impuesto a la Renta.....	24
1.1). Definición de Renta (art. N°2 de la LIR).....	24
➤ Primera Categoría (según lo establecido en el artículo 20 de la LIR).....	25
1.1.1). Con contabilidad	25
❖ Contabilidad completa:.....	25
❖ Sistema con tributación simplificada:.....	25
➤ Segunda Categoría (según lo establecido en el artículo 42 de la LIR).....	26
1.2) Impuestos incluidos en la Ley de Impuesto a la Renta.	26
➤ Impuesto de Primera Categoría.....	26
➤ Impuesto Global Complementario.....	26
➤ Impuesto Adicional.....	27
2. Tipo de persona jurídica.....	27
2.1) Empresa Individual (en adelante, indistintamente, EI).	27

2.2) Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL).	28
2.3) Comunidades.	28
2.4) Sociedad de Personas.	28
2.5) Sociedad por Acciones.	28
2.6) Sociedad en Comandita por Acciones	28
2.7) Agencias.	29
2.8) Sociedad Anónima.	29
➤ Sociedad Anónima Abierta.	29
➤ Sociedad Anónima Cerrada.	29
3. Regímenes vigentes a partir del 01.01.2017.	30
3.1) Régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	30
3.2) Régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.	30
3.3) Régimen de Simplificado de Tributación letra a), del artículo 14 ter de la LIR.	31
3.4) Régimen de Renta Presunta.	31
4. Definiciones de capital.	32
4.1) Capital.	32
4.2) Capital propio	32
4.3) Capital propio tributario.	33
4.4) Capital propio financiero.	33

CAPÍTULO II: “ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN DE LA LETRA B), DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA”34

1. Régimen de tributación vigente a contar desde el 01 de enero del 2017 en adelante.	35
1.1) Contribuyentes que opten por acogerse al Régimen de Imputación Parcial de Crédito.	35
1.2) Contribuyentes obligados al régimen de imputación parcial de crédito.	36

1.3) Plazos de contribuyentes que inicien actividades:	36
➤ Contribuyentes que han iniciado actividades antes del 31 de diciembre del 2016.	36
➤ Contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de enero del 2017.....	37
1.4) Formalidades de contribuyentes al ingresar al régimen.	37
1.5) Contribuyentes por defecto en el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.....	38
1.6) Permanencia de contribuyentes que tributen bajo el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.	38
2. Especificación y análisis de cálculo del resultado tributario para las empresas afectas a Impuesto De Primera Categoría (IDPC).....	40
2.1) Tasa de IDPC.....	40
2.2) Determinación de Renta Líquida Imponible.	40
➤ Incorporación de la nueva letra c), en el número 2, del artículo 33° de la LIR.	41
➤ Retiros o dividendos percibidos desde otras empresas.....	42
➤ Incentivo de ahorro para las micro, pequeñas y medianas empresas.	44
➤ Imputación de pérdidas tributarias conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR.	47
3. Determinación del Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA) de contribuyentes sujetos al régimen de imputación de parcial del crédito.	50
➤ Base imponible	50
➤ Tasa de impuesto	50
➤ Crédito de IDPC	51
4. Registros y controles obligatorios que deben llevar las empresas acogidas al régimen.	52
4.1) Rentas o cantidades Afectas a IGC o IA (en adelante, indistintamente, RAI)	53
4.2) Diferencia entre la Depreciación Acelerada y Normal.	56
4.3) Rentas Exentas o Ingresos no constitutivos de renta.	57
4.4) Saldo Acumulado de Créditos.	59
4.4.1) Créditos acumulados a partir del 1° de enero de 2017 en adelante:	59
➤ SAC sujeto a la obligación de restitución.	59

➤ SAC no sujeto a la obligación de restitución.	60
4.4.2) Situación especial de los créditos determinados al 31 de diciembre de 2016 (FUT). 62	
4.4.3) Orden de imputación del registro SAC.....	64

CAPÍTULO III: “ANÁLISIS DE LA SUMATORIA DE RENTAS O CANTIDADES AFECTAS A IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O ADICIONAL” 67

1. Capital Propio Tributario.	67
2. Determinación del Capital efectivo.	70
3. Normas establecidas en el Artículo 41 de la LIR.	71
4. Determinación del Capital Propio Inicial Tributario.	72
➤ Aplicación del Método del Activo.	72
➤ Aplicación del Método del Patrimonio.	74
5. Relación del Capital Propio Tributario en la columna RAI para los contribuyentes del Régimen Parcialmente Integrado.	75
5.1) Saldos iniciales o remanentes de utilidades y créditos acumulados	76
➤ Remanente correspondiente al saldo final del ejercicio anterior	76
➤ Incorporación de las rentas o cantidades y créditos asignados producto de la reclasificación por cambio de Régimen de Renta Atribuida al Régimen Parcialmente Integrado.	77
➤ Incorporación de las rentas o cantidades y créditos asignados a las nuevas sociedades producto de una Conversión, División y/o Fusión por Creación.....	78
5.2) Orden cronológico de imputación sobre las cantidades, al momento de su pago, retiro, remesa o distribución.....	78
5.3) Registro de rentas o cantidades por una reorganización empresarial.....	79
5.4) Registro de rentas o cantidades al termino del año comercial.....	80
5.5) Remanente para el próximo ejercicio comercial (positivo y/o negativo, según corresponda).	

CAPÍTULO IV: “EFECTOS SOBRE CAMBIO DE RÉGIMEN DE LA LETRA B), DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA”	84
1. Contribuyentes que opten por cambiarse del régimen de la letra B), al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR:.....	85
➤ Formalidades que deberán cumplir al momento de ejercer el cambio de régimen.	87
➤ Tributación especial dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR	88
➤ Reclasificación de las rentas o cantidades acumuladas que se mantenían al registro que establece el N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.....	98
➤ Situación tributaria del crédito pendiente de imputación en contra del IDPC, proveniente del pago del IDPC.	99
2. Contribuyentes que obligatoriamente deban cambiarse del régimen de la letra B), al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR:.....	100
2.1) Incumplimiento de tipo o forma jurídica.....	100
2.2) Incumplimiento según su conformación societaria.....	101
3. Cambio a otros regímenes de tributación de la LIR.	101
3.1) Cambio de régimen del artículo 14 ter de la LIR.....	101
3.2) Cambio de régimen de tributación de los contribuyentes en base a renta efectiva que no se determine mediante contabilidad completa.....	104
3.3) Cambio al régimen de renta presunta, dictado en el artículo 34 de la LIR.....	105
4. Reorganización empresarial.	105
CAPÍTULO V: “APLICACIÓN PRÁCTICA Y EJERCICIOS RESUELTOS DEL RÉGIMEN PARCIALMENTE INTEGRADO”	107
Caso Práctico N°1	108
Caso Práctico N°2	110
CONCLUSIÓN GENERAL	116
BIBLIOGRAFÍA	119

ANEXOS	121
➤ ANEXO 1: FORMULARIO INICIO DE ACTIVIDADES.....	122
➤ ANEXO 2: FORMULARIO AVISO DE INGRESO O MODIFICACIÓN DE REGIMEN..	123
➤ ANEXO 3: REGÍMEN TRIBUTARIO DE ACUERDO A CUADRO COMPARATIVO DEL SII.	124

INTRODUCCIÓN.

Durante el segundo gobierno de la presidenta Michelle Bachelet Jeria, fue publicada la ley 20.780 con fecha 29 de septiembre del año 2014, en dicha ocasión se presentó la nueva reforma tributaria, la cual tenía como eje central aumentar la recaudación, generar una mayor equidad tributaria, introducir mecanismos de incentivos al ahorro e inversión y disminuir la evasión y elusión impositivas, con el claro propósito de que los contribuyentes tuviesen una mayor equidad al momento del pago de sus contribuciones. Producto de esta situación, se abrieron distintos espacios de análisis y discusiones en el país, especialmente en lo referido a la aplicación de las nuevas disposiciones y la complejidad de estas. Ésta normativa trajo consigo aspectos considerados como urgentes que motivaron la aprobación de esta ley, entre ellos destacaron:

- ❖ La inserción de 2 nuevos regímenes de renta: Sistema de Renta Atribuida y de Integración Parcial de Crédito,
- ❖ Beneficios para las micro, pequeñas y medianas empresas: postergación del pago del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, indistintamente, IVA) y sistema de tributación simplificada artículo 14 ter de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante, indistintamente, LIR),
- ❖ El IVA en materia inmobiliaria, y
- ❖ Norma Anti elusión incorporada al Código Tributario.

La cantidad de cambios y las complejidades técnicas, generaron la necesidad de poner en marcha un nuevo proceso de ajustes y correcciones, el cual se concretó el 08 de febrero del 2016 con la ley N° 20.899, llevando por título, “SIMPLIFICA EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN A LA RENTA Y PERFECCIONA OTRAS DISPOSICIONES LEGALES TRIBUTARIAS” donde se mantuvo la esencia de la principal reforma, la cual se convirtió en la modificación impositiva más importante en los últimos 30 años.

No obstante, tanto la principal reforma ley N° 20.780 y su posterior modificación introducidas por la ley N° 20.899, tienen como propósito que los contribuyentes paguen sus impuestos de manera equitativa y una correcta aplicación conforme a lo estipulado en la ley, además de fortalecer a los contribuyentes que planteen beneficios para el país (literatura, artículos de protección del medio ambiente, insumos de comida saludable) y sancionar a aquellos que inserten aspectos nocivos para los ciudadanos (drogas lícitas como alcohol, cigarrillo).

Dicha reforma trajo consigo la integración de dos regímenes en el nuevo artículo 14 de la LIR, los cuales empezaron a regir a partir del 1° de enero del año 2017, donde en dicho artículo se decreta que los contribuyentes que deban declarar sus rentas efectivas, y estas sean determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, además deberán acogerse a uno de los siguientes regímenes:

- A. Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total de crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales, conocido como “régimen de renta atribuida” o “régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR”.
- B. Régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación parcial de crédito por Impuesto de Primera Categoría (en adelante, indistintamente, IDPC) en los impuestos finales, también llamado como “Régimen Parcialmente Integrado” o “régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR”.

Por otra parte, la reforma y su posterior modificación de la LIR también cuenta con un tercer nuevo régimen tributario simplificado, vigente en su etapa definitiva a partir de 01 de enero del 2017, el cual es conocido como:

- C. “Régimen especiales para micro, pequeñas y medianas empresas” del artículo 14 ter de la LIR.

Cabe destacar que el régimen letra B), del artículo 14 de la LIR, es sobre el cual versará nuestra tesis, y por consiguiente será nuestro foco de estudio del proyecto de investigación.

Por último, es importante destacar que las menciones que se realicen en este trabajo serán referidas a las leyes N°s. 20.780 y 20.899, publicadas el 29 de septiembre del 2014, y del 08 de febrero del 2016 respectivamente, salvo que se diga expresamente lo contrario.

“IMPLICATION OF THE PARTIAL CREDIT IMPUTATION REGIME, ACCORDING TO
THE LAW N°20.899 OF 2016”

The tax reform with the law n°20.780 introduce two completely new tax regimes to the taxpayers who determine their effective income according to the full accounting, subsequently the law n°20.899 simplifies the taxation mentioned before.

From this appears the tax regime established in letter B, article 14 of the LIR, which is one of the two general regimes that came into effect in January 1rst of 2017. It is characterized by allowing taxpayers to tax with the IGC or IA but only on what they withdraw from the companies or corporations in which they participate. In this system the rate of the IDPC is 27% for the 2018 trading year, and only 65% of the IDPC can be charged as a credit against the final taxes which affect the owners, community members, partners or shareholders.

CAPÍTULO I:

“MARCO REFERENCIAL”.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La ley N° 20.780 y su posterior modificación con la ley N° 20.899, trajo consigo una de las reformas tributarias más importantes en los últimos 30 años, donde ha integrado dos nuevos regímenes en el artículo 14 de LIR, enfocado a los contribuyentes obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, que sean empresarios individuales, comunidades, sociedades por acciones, empresarios individuales de responsabilidad limitada, contribuyentes del N° 1 del artículo 58 de la LIR y sociedades de personas (excepto las sociedades en comandita por acciones), cuyos propietarios, comuneros, socios o accionista sean personas naturales, tendrán la libertad de elegir la tributación general de sus rentas. Los que no tengan la calidad jurídica o composición societaria mencionada anteriormente, quedarán sujetos a tributar obligadamente sus rentas bajo las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

El régimen de la letra B), del artículo 14 de LIR, al ser uno de los nuevos sistemas de tributación que comenzó a regir a partir del 1° de enero del 2017 tanto para las entidades obligadas o que tuvieron la opción de poder optar acogerse bajo las disposiciones de éste. Dada esta situación, implica conocer en profundidad los cambios que se implementarán en su etapa definitiva, es decir, como afectará a la entidad y el impacto a nivel de impuestos finales. Se ha decidido realizar un estudio de carácter exploratorio descriptivo, en el cual se dará a conocer un análisis sobre los requisitos, ventajas y desventajas al acogerse o quedar por defecto en dicho sistema de tributación, seguido de ejercicios prácticos y sus conclusiones respectivas. Esto debido a que al no tener antecedentes previos de las nuevas modificaciones sólo podemos partir desde la premisa de describir el nuevo sistema y explorar sobre los posibles escenarios que se suscitarán, pese que se puede realizar un análisis comparativo, nuestro interés como investigadores es profundizar en la descripción y exploración del régimen.

Por tal motivo, en la investigación se hará referencia en las modificaciones de la reforma, indicando sus artículos reemplazados, vigentes y circulares emitidas por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, indistintamente SII) hasta la fecha de análisis de nuestra tesis.

Para un mejor entendimiento de nuestro estudio y dar una respuesta a nuestra hipótesis de manera sencilla, se evaluará a través de casos prácticos el impacto de la reforma y sus consecuencias al ingreso y egreso del régimen.

MARCO TEÓRICO

El 31 de marzo de 2014 la presidenta de la república Michelle Bachelet en su segundo gobierno, presentó y firmó el proyecto de ley de reforma tributaria el cual pretendía modificar el sistema de tributación de la renta e introducir diversos ajustes, entre ellos, eliminaría el Fondo de Utilidades Tributables (en adelante, indistintivamente, FUT) y subiría los impuestos para las empresas, (Riquelme, 2014).

El 01 de abril del 2014, la presidenta envía un mensaje a la cámara de diputados e inicia el proyecto con los objetivos de aumentar la carga tributaria para financiar los compromisos adquiridos por el gobierno, y a su vez mejorando la equidad tributaria, en otras palabras, los que ganan más aportan más, por otra parte, implementar nuevos mecanismos de incentivo al ahorro, tomando medidas para que disminuya la evasión y la elusión de los impuestos. Una vez implementadas estas medidas tributarias se estimaba como meta que la recaudación sería de 3,02% del PIB, (Bachelet, 2014).

Esta situación nos parece profundamente necesaria ya que favorece al contribuyente, pero de igual forma permite que se puedan asumir nuevos compromisos para mejorar la calidad de vida de los ciudadanos. De no haberse analizado y haberse ejercido un cambio en el antiguo sistema, difícilmente podríamos llegar a pensar en nuevas y mejores modificaciones en el desarrollo de nuestro país.

El 29 de septiembre del 2014, el Ministerio de Hacienda pública en el diario oficial una nueva reforma tributaria bajo la ley N° 20.780, la que trae por título “*reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*”, la cual llega a introducir diversos cambios en la LIR, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código Tributario y otras bases legales, (Ministerio de Hacienda, 2014), modificando la ley N° 18.293 publicada el 31 de enero de 1984, bajo el gobierno del ex Presidente Augusto Pinochet Ugarte, creada con la finalidad de potenciar la inversión del sector privado, quitando la posibilidad de que la pequeña y mediana empresa pudiesen surgir ya que no contaban con los recursos para solventar y cubrir las tributaciones impuestas por el estado,

pese a ello este sistema permitió que los grandes empresarios pudiesen realizar una mayor inversión al interior del país.

El Servicio de Impuestos Internos estimaba que al 2013 había unos 247 mil millones de dólares acumulados por concepto del FUT, por lo que se creyó que existen, aproximadamente, US\$50 mil millones de impuestos postergados,(Celedón & Sáez, 2013).

El Fondo de Utilidades Tributables se originó hace 30 años, en la época del régimen militar, posterior a la crisis económica vivida en la década de los años 80, en donde en un principio fue ideado para incentivar el ahorro nacional, permitiendo un aumento de la inversión y crecimiento económico en ese entonces. Según lo establecido en la LIR, antiguamente decía que los contribuyentes de la primera categoría, que estaban obligados o que optaban por declarar en dicha categoría sus rentas efectivas, mediante contabilidad completa y balance general, debían llevar un libro especial denominado Registro de la Renta Líquida Imponible (en adelante, indistivamente, RLI) de primera categoría y FUT, era un libro de control que debía ser llevado por los contribuyentes que declaraban sus rentas efectivas en primera categoría, en el cual se registraba la historia de las utilidades tributables y no tributables, generadas por la empresa y percibidas de sociedades en las que participaban, (SII, 2003).

Durante el año 2014 el ex Ministro de Hacienda Alberto Arenas manifestó que como expresa Rivera en la revista EMPRENDE, *“todo empresario con utilidades tributables menores a 76 millones de pesos donde se encuentran la micro y pequeñas empresas (pertenecientes al 95%), terminarán pagando lo mismo que hoy, o incluso menos, cuando pase del sistema actual con FUT al devengado, y se aplique la tasa máxima del impuesto a la renta de 35%”*.

Como investigadores reafirmamos su planteamiento sobre el beneficio para las micro y pequeñas empresas, sin embargo, consideramos de vital importancia la difusión de dicha modificación debido al desconocimiento de parte de los contribuyentes, lo cual puede generar que estos tomen decisiones erradas o desfavorables para su condición.

El 01 de febrero 2016, la Presidenta Michelle Bachelet promulgó la ley N° 20.899, dejando en claro dos puntos relevantes a considerar:

1. “Es una de esas reformas que se habían postergado demasiado tiempo” y,
2. que “sin la reforma tributaria, no había sido posible poner fin al copago en educación básica y media, ni la gratuidad universitaria”, (Bachelet, Mensaje Presidencial , 2016),

La ley N° 20.899 tiene como finalidad simplificar la normativa y el sistema de tributación impartido por la ley N° 20.780, en otras palabras, modifica los ajustes en los impuestos en Chile y la implementación de beneficios que puedan ser atractivos para los contribuyentes.

Los abogados tributaristas Roger Matthei y Ronald Matthei, dieron a conocer los puntos más significativos sobre cada sistema y sobre cuál sería el mejor escenario para optar, según el tipo de constitución societaria, la tasa de impuesto a pagar, la decisión financiera que tomen los socios o si la empresa posee o no un saldo en el registro FUT. Por otra parte, los contribuyentes a partir de julio del 2016 tendrán la obligación de escoger uno de los dos sistemas y estar por lo menos cinco años comerciales consecutivos en el mismo régimen, (Romo, 2016).

Frente a esta exigencia como investigadores consideramos que el contribuyente debiese contar con mayor autonomía y libertad para evaluar los beneficios del régimen y por ende decidir a corto plazo si desea permanecer o bien cambiarse al régimen opcional.

El SII elaboró y emitió una serie de circulares N°s 66, 67, 68 y 69 correspondientes a las interpretaciones administrativas que provocó la Reforma Tributaria de la ley N° 20.780. Posteriormente, el día 14 de julio del 2016 el SII, publica la circular N° 49 la cual introduce explicaciones administrativas de las modificaciones y simplificación del sistema tributario establecido por la ley N° 20.899, donde dicha circular deroga todas las emitidas anteriormente. Esta normativa dio a conocer una serie de casos prácticos ficticios, para que las organizaciones pudiesen analizar y apreciar de manera simple el régimen en el cual obtendrían un mayor beneficio y a su vez las obligaciones que traía cada sistema de tributación. Excepto por las sociedades anónimas abiertas o cerradas y sociedades de personas formada exclusivamente por personas jurídicas, ya que dicha organización queda por defecto en el Régimen Parcialmente Integrado, (Sistema de publicaciones administrativas, 2016).

No obstante, la modificación legal en el régimen de tributación del impuesto a la renta, mantiene su principal característica, que básicamente consiste en la integración del IDPC que afecta a las rentas obtenidas por las entidades, el cual posteriormente es utilizado como crédito contra los impuestos finales que deban pagar los propietarios, socios, accionistas comuneros de estas, que son el Impuesto Global Complementario (en adelante, indistintamente, IGC) o Impuesto Adicional (en adelante, indistintamente, IA), según corresponda. Por lo tanto, como el sistema de integración parcial del crédito lo dice, solo se puede imputar un 65% del IDPC como crédito pagadero por los contribuyentes a partir del 2017, contra los impuestos finales.

A partir de lo expuesto por el SII en la cuenta pública del presente año, la cual emitió 20 circulares con instrucciones, explicaciones y ejercicios prácticos sobre la nueva reforma tributaria para facilitar su correcta aplicación y asimilación por parte de los contribuyentes. Además, según lo expuesto por el Director del SII don Fernando Barraza se completó la implementación de los nuevos regímenes tributarios de Renta Atribuida y Parcialmente Integrado lo que provocó que el 83,3% de los contribuyentes de primera categoría tributarán en el sistema de renta atribuida mientras que el 16,7% restante, lo hará en el sistema Parcialmente Integrado, (cuenta pública 2017).

En conclusión, nuestra investigación se focalizará y sustentará en la LIR, circulares y en aquellas opiniones de expertos tributarios o referencias en la explicación del nuevo Régimen Parcialmente Integrado, dando explicación a la reforma que impartió la nueva ley N° 20.780 y su posterior modificación con la ley N° 20.899.

Antecedentes previos.

Al momento de realizar esta investigación sobre el “régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación parcial de crédito por IDPC en los impuestos finales” o “régimen de la letra B), de artículo 14 de la LIR”, la información que se encuentra disponible a la fecha es limitada, ya que comenzó a regir a partir del 01 de enero del 2017 siendo parte de la nueva reforma tributaria y dicho impacto podrá ser apreciado en el Año Tributario (en adelante, indistintamente, A.T.). Debido a ello se tendrá en consideración para llevar a cabo la investigación las opiniones de expertos tributarios, circulares emitidas por el SII y antecedentes relativos a la descripción de la reforma.

PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.

- ¿Cuál es el impacto que ejercerá el sistema de imputación parcial del crédito para los que optaron o quedaron por defecto en el régimen?
- ¿Cuáles son las principales desventajas que afectarán a los contribuyentes acogidos de forma inherente el sistema de imputación parcial del crédito?
- ¿Qué implicancias se producirían al cambiarse del régimen de la letra B), al régimen de la letra A), ambos del artículo 14 de la LIR?
- ¿Qué pasará con la modificación del registro FUT al momento de implementar los nuevos registros del régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR?

OBJETIVO GENERAL.

Analizar el nuevo régimen B), del artículo 14 de la ley N° 20.780 del año 2014, y sus modificaciones según ley N° 20.899 del 2016, explicando en qué consiste, sus objetivos, y el impacto que causará su aplicación en las empresas y dueños acogidos a dicho régimen.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

- Describir el nuevo sistema tributario de imputación parcial de crédito.
- Determinar los cambios que se producen al incorporarse régimen letra B), del artículo 14 de la LIR.
- Explicar cómo se seguirá controlando el registro FUT y los efectos sobre el STUT, una vez que ingrese al Régimen de Renta Parcialmente Integrado.
- Identificar los beneficios que conlleva el estar acogido al régimen letra B), del artículo 14 de la LIR.

HIPÓTESIS.

Al tratarse de un estudio exploratorio descriptivo, podemos mencionar que la nueva reforma tributaria y en especial el nuevo régimen de la letra B), del artículo 14 de la ley N° 20.780 del año 2014, y sus modificaciones según ley N° 20.899 del 2016, ejercen un impacto positivo y favorable para los contribuyentes, debido a que disminuye su complejidad y permite una mayor comprensión por parte de los usuarios.

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.

Nuestra investigación será de carácter exploratorio ya que no existen investigaciones previas sobre nuestro objeto de estudio, por ende, es necesario indagar y explorar con el fin de alcanzar los objetivos planteados. Pese a ello si podemos describir los aspectos relativos a nuestro objeto de estudio ya que se cuenta con la información necesaria respecto de su implementación y características, es por eso que además de una investigación exploratoria podemos agregar aspectos descriptivos.

Para concretar nuestro estudio exploratorio descriptivo analizaremos a cabalidad la nueva reforma tributaria y en especial el nuevo régimen de la letra B), del artículo 14 de la ley N° 20.780 del año 2014, y sus modificaciones según ley N° 20.899 del 2016. Señalaremos sus características esenciales y los aportes que entregan a los contribuyentes acogidos a ello.

Variables.

Consideraremos como variable central e independiente el nuevo régimen tributario implementado a partir del 01 de enero del año 2017, el cual produce un efecto directo hacia algunas variables dependientes tales como: la Tasa de IDPC, el porcentaje sobre la restitución del crédito contra los impuestos finales y adecuaciones en el control o registros tributarios.

JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO.

Debido a que los sistemas tributarios son esencialmente complejos porque son el resultado de la combinación de ideas de justicia política, análisis de finanzas públicas, instituciones jurídicas y reglas contables, se origina la necesidad de dar una interpretación para los contribuyentes de cómo se deberá aplicar lo que está estipulado en el sistema de tributación Parcialmente Integrado y determinar los efectos de la entrada en vigencia del nuevo régimen de tributación antes mencionado.

Es menester indicar que la investigación tratará sobre un nuevo sistema tributario, por ende, será necesario recurrir a escenarios supuestos con el fin de evaluar el nivel del posible impacto que genera. Estos escenarios pueden ser contruidos como proyecciones basadas en información real de un período de tiempo previo determinado, o bajo ciertos criterios lógicos debidamente fundamentados.

MARCO CONCEPTUAL.

Para tener un correcto entendimiento sobre los contribuyentes que escojan o estén obligados a acogerse al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, es necesario definir conceptos básicos para la intelección del tema.

1. Aspectos generales sobre la Ley de Impuesto a la Renta.

1.1). Definición de Renta (art. N°2 de la LIR).

El impuesto a la renta reglamentado en el D. L N° 824, de 1974 y modificado por diversas reformas que han implementado las autoridades grava los ingresos, beneficios o incremento de patrimonio por alguna cosa u actividad de las empresas o personas dependiendo su domicilio y residencia.

Según lo dispuesto en el N° 2 y 3, del artículo 2° de la LIR, establece las siguientes definiciones de:

- ❖ Renta devengada: aquellas rentas sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.
- ❖ Renta atribuida: aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales.
- ❖ Renta percibida: aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

La LIR organiza a los contribuyentes según sus rentas o ingresos que obtengan en primera y segunda categoría, los que serán explicados a continuación:

- Primera Categoría (según lo establecido en el artículo 20 de la LIR).

Se relaciona con rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras, con un impuesto de 25%, 25,5% y del 27% para el régimen a investigar.

- ❖ Rentas de bienes raíces
- ❖ Capitales mobiliarios
- ❖ Rentas de Industrias, de comercio, de minería, de la explotación de riquezas del mar, otras.
- ❖ Comisionista, agentes de aduana, agentes de seguro que no sean personas naturales y otros establecimientos particulares
- ❖ Otra actividad que no califique en ninguna de las anteriores
- ❖ Premios de lotería

1.1.1). Con contabilidad

Los contribuyentes de primera categoría deberán tributar sus rentas obtenidas mediante el tipo de contabilidad que exige cada régimen de tributación, los cuales son:

- ❖ Contabilidad completa:

Los contribuyentes que lleven Renta Efectiva estarán obligados a llevar Libro Diario, Libro Mayor, Libro de Inventarios y Balances, Libros auxiliares como Libro de Compras y Ventas, Remuneraciones y de los nuevos registros y por ultimo de Ajustes como: Depreciación y Corrección Monetaria.

- ❖ Sistema con tributación simplificada:

Los contribuyentes que tributen mediante el régimen de contabilidad simplificada deberán tener un registro de ingresos y egresos. Además, como libros auxiliares de Compra y Venta, Remuneraciones, entre otros.

- Segunda Categoría (según lo establecido en el artículo 42 de la LIR).

Se encuentran en esta clase los contribuyentes que obtengan rentas del trabajo:

- ❖ Trabajadores dependientes (remuneraciones)
- ❖ Trabajadores independientes (honorarios)

1.2) Impuestos incluidos en la Ley de Impuesto a la Renta.

- Impuesto de Primera Categoría.

Es un impuesto anual aplicado a las actividades que provengan del capital, clasificado en el Artículo 20 de la LIR, tales como actividades industriales, comerciales, prestaciones de servicios, entre otras.

Con la nueva reforma, la tasa de impuesto que gravará las rentas durante el año comercial 2017 será de un 25% para el régimen atribuido y un 27% en su etapa definitiva para el Régimen Parcialmente Integrado.

Este impuesto se calcula sobre la utilidades percibidas o devengadas de la empresa, como consecuencia del resultado o ganancia obtenida en sus operaciones comerciales (Legal Publisher, 2015), excepto los contribuyentes que tributen por las actividades agrícolas, minería y transporte, los cuales están obligados a estar bajo el régimen de renta presunta (cumpliendo los requisitos que exige la LIR).

- Impuesto Global Complementario

Este dictado en el Artículo 52 al 57 bis de la LIR, indicando que es un impuesto personal al que se aplicará, cobrará y pagará anualmente sobre la renta imponible determinada que exceda 13,5 Unidad Tributaria anual (en adelante, indistintamente, UTA), de toda persona natural, residente o que tenga domicilio o residencia en Chile sobre las rentas que obtenga de las actividades del Artículo 20 y 42 de la LIR.

El Impuesto Único de Segunda Categoría y el IGC mantienen una tasa progresiva la que se aplicará a los niveles de ingresos de los contribuyentes. En el primer caso, será de forma mensual y en el segundo, en forma anual con un tope de 35% a los contribuyentes que exceda las 150 UTA, excepto a entidades como presidente de la república, los ministerios de estado, subsecretarios, senadores y diputados.

Los contribuyentes que realicen retiros de utilidades o distribución de dividendos, los trabajadores dependientes que deban reliquidar el impuesto único y los trabajadores independientes, deberán declarar el total de las rentas brutas atribuidas o percibidas para que estén afectas al IGC. (SII, Guia practica de declaracion de renta , 2015). Las personas tendrán el derecho de rebajar como crédito de IDPC pagado por la empresa el impuesto único retenido y pagado por el empleador y los pagos provisionales.

➤ Impuesto Adicional.

En el Artículo 58 de la LIR, indica que se aplicará una tasa general de 35% a las personas naturales o jurídicas que obtengan rentas de fuente chilena que no tengan domicilio ni residencia en el país.

Existen casos en donde el impuesto adicional varía según la actividad que las personas naturales extranjeras desarrollen en Chile, por ejemplo, a personas sin domicilio, ni residencia en el país por el uso de derecho de edición o de autor de libros, sin deducción alguna se aplicará una tasa del 15%.

2. Tipo de persona jurídica.

2.1) Empresa Individual (en adelante, indistintamente, EI).

También conocida como empresa unipersonal, es una organización formada por una persona natural dedicada a actividades industriales, mercantiles e integradas por un único capital.

2.2) Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL).

Es una entidad de carácter jurídico integrada exclusivamente por una persona individual, con patrimonio propio y diferente del titular, que realiza actividades de carácter comercial o relacionadas con las normas del código del comercio, cualquiera sea su objeto y pudiendo realizar toda clase de operaciones civiles y comerciales, excepto las reservadas por la ley a las sociedades anónimas, (Servicio de Impuestos Internos, 2017).

2.3) Comunidades.

Comuneros o socios serán solidariamente responsables de la declaración y pago de los impuestos de la ley del ramo que afecten a las rentas obtenidas por la comunidad o sociedad de hecho, la obligación de pagar los impuestos recae sobre las personas naturales o jurídicas, la comunidad carece de personalidad jurídica, el contribuyente debe tributar con el impuesto de primera categoría en la oportunidad en que las rentas se devengaron o percibieron y los respectivos comuneros con el impuesto global complementario o adicional, salvo excepciones taxativas no se atiende a la naturaleza de las personas para grabarlas con impuesto.

2.4) Sociedad de Personas.

Son aquellas propiedades que están construidas por dos o más personas, donde todos los socios poseen autoridad gerencial y las deudas del negocio recaen en la responsabilidad de cada uno.

2.5) Sociedad por Acciones.

Son empresas que están constituidas por uno o más accionistas, la que puede comenzar como una sociedad unipersonal y luego ir integrando nuevos accionistas. Por lo tanto, tienen una administración flexible a cualquier cambio.

2.6) Sociedad en Comandita por Acciones

Organización conformada por uno o más personas, con un capital social dividido en acciones y suministrado por socios, pero uno de ellos tendrá el cargo de responder por las deudas sociales, como socio colectivo (Emprendedores, 2011)

2.7) Agencias.

Dictado en el Artículo 58 N° 1 de la LIR, se entiende como agencia a cualquier sociedad o persona jurídica externa, o persona natural sin residencia ni domicilio en Chile, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, tributaria por el impuesto adicional sobre sus rentas.

2.8) Sociedad Anónima.

Es una persona jurídica formada por una constitución de un patrimonio único, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio, los que pueden ser reemplazados en cualquier momento, (ley N° 20.954 Sobre Sociedades Anónimas, 1981).

➤ Sociedad Anónima Abierta.

Son aquellas que están formadas por 500 o más accionistas y ofrecen públicamente sus acciones, para lo cual deben inscribirse en el Registro de Valores dentro de los 60 días desde su formación, quedando sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Valores y Seguros. Tratándose de entidades bancarias, éstas son fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, (SII, Construyendo una sociedad, s.f.).

➤ Sociedad Anónima Cerrada.

Según la ley N° 18.046, indica que son sociedad no comprendidas en la sociedad mencionada anteriormente. No obstante, igualmente pueden estar sujetas a las normas de una Sociedad Anónima Abierta.

3. Regímenes vigentes a partir del 01.01.2017.

3.1) Régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

La ley N° 20.780 incorporó este nuevo régimen general de tributación a nivel de empresa, establecimientos permanentes, comunidad o sociedad respectiva que deberán declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa y a sus propietarios, socios o accionistas sobre las normas relativas a la tributación con los impuestos finales IGC (Tasas progresivas del 0 al 35%) o IA (Tasa 35%), según corresponda.

Durante el año comercial 2017, la empresa pagara el IDPC con una tasa del 25%, sobre la base imponible, de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR. Además, los contribuyentes tendrán derecho a utilizar como crédito la tasa de impuesto pagado por la empresa, contra el Impuesto Global Complementario o Adicional.

Como requisito para ingresar y mantenerse en este sistema, los contribuyentes solo pueden tener como propietario, socio, accionista o comunero, a personas naturales con domicilio o residencia en Chile (IGC) o sin domicilio ni residencia en el país (IA), excepto cuando se trata de un Empresario Individual por su tributación especial.

Los contribuyentes que estén acogidos a este régimen, deberán tributar por lo menos 5 años, a menos que no cumplan con algún requisito y deban clasificarse en el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

3.2) Régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Las empresas que estén bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales, determinarán su renta líquida imponible según las normas dictadas en el artículo 29 al 33 de LIR.

Los dueños, socios o accionistas, estarán afectados por sus impuestos personales (IGC o IA, según corresponda) sólo por los retiros, dividendos o distribuciones que ha realizado la misma organización, restituyendo el 35% del crédito como Débito Fiscal.

Para el año comercial 2017, los contribuyentes que opten o estén obligados a tributar por este régimen, como las Sociedades Anónimas abiertas o cerradas, Sociedades de Personas

Jurídicas con domicilio en Chile, Sociedades en Comandita por Acciones, entre otras, estarán afectos a una tasa del 27%.

La permanencia mínima en el Régimen es de 5 años, excepto para las organizaciones que opten en cualquier año por el régimen de tributación de la letra a), del artículo 14 ter de la LIR, cumpliendo los requisitos que implica.

3.3) Régimen de Simplificado de Tributación letra a), del artículo 14 ter de la LIR.

Este régimen operara especialmente para las micro, pequeñas y medianas empresas teniendo como principal objetivo facilitar las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Las empresas deberán tributar anualmente con el Impuesto De Primera Categoría e IGC o IA, según corresponda y mediante contabilidad completa, simplificada o acogida a un régimen de renta presunta.

De acuerdo a lo dictado en N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se considerará como base imponible la diferencia positiva entre la suma de los ingresos percibidos y la suma de los egresos efectivamente pagados por la empresa.

Además, los contribuyentes tendrán el beneficio de llevar contabilidad simplificada, quedando liberados de llevar obligaciones que exige la contabilidad completa, como, por ejemplo: libros de contabilidad, confeccionar balances, depreciaciones, realizar inventarios, ajustes extracontables, confeccionar registros de utilidades, etc.

3.4) Régimen de Renta Presunta.

De acuerdo a la ley N° 20.780 y desde el primero de enero del año anterior, este régimen busca simplificar las obligaciones impositivas de micros y pequeñas empresas orientando principalmente a 3 tipos de contribuyentes que realizan las siguientes actividades económicas, (Circular N°39 , 2016).

- Explotación de bienes raíces
- Actividad de mediana minería
- Transporte terrestre de carga y pasajeros

La reforma tributaria introdujo diversos cambios en los requisitos de ingreso y mantención en este, con el fin de que se acojan exclusivamente EI, EIRL, Comunidades, Cooperativas, Sociedades de personas y Sociedades por acciones, formadas por personas naturales, implicando una disminución en los topes anuales de ventas y precisando detalles sobre el cambio de régimen al no cumplir todos los requisitos.

La base imponible del IDPC de los contribuyentes se determina mediante la presunción de sus rentas, pagando solamente lo que determina la ley y no por los resultados obtenidos, es decir, quedarán eximidos de pagar impuesto mediante renta efectiva determinada a través de balance general según contabilidad completa. De esta manera, las empresas acogidas a este régimen podrán llevar libros axilares solo para tener un control por el límite de ventas que indica como requisito. Por lo tanto, quedarán liberadas de llevar registros contables.

4. Definiciones de capital

4.1) Capital

En términos económicos, se relaciona con un elemento productor de ingresos que no está destinado a agotarse ni consumirse, sino que, por el contrario, debe mantenerse intacto como parte generadora de nuevas riquezas. En la LIR adquiere importancia, pues distingue entre rentas provenientes del capital y las que tienen origen en el trabajo. (Diccionario básico tributario contable, SII)

4.2) Capital propio

Fuentes de financiación o recursos financieros. Está formado por el capital social más los beneficios obtenidos que no se han repartido, sino que se han acumulado en la empresa en forma de reservas (La gran Enciclopedia de Economía, s.f.).

4.3) Capital propio tributario

En concordancia al artículo 41 de la LIR, corresponde a la diferencia existente entre el activo y el pasivo exigible a la fecha en que se inicia el ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden, más otros determinados por el SII y que no representen inversiones efectivas. (Diccionario básico tributario contable, SII)

4.4) Capital propio financiero

El valor aportado por los dueños de la empresa a título de aporte de capital incluyendo las reservas reglamentarias, especiales y de utilidades retenidas. Vale decir todos aquellos saldos que conforman el rubro Capital y Reservas. (Boletín técnico N°13, Colegio de Contadores)

CAPÍTULO II:

**“ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN
DE LA LETRA B), DEL ARTÍCULO 14 DE
LA LEY SOBRE EL IMPUESTO A LA
RENTA”.**

1. Régimen de tributación vigente a contar desde el 01 de enero del 2017 en adelante.

El régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, también conocido como Régimen de Integración Parcial del Crédito o Régimen Parcialmente Integrado, comenzó a regir el 1° de enero de 2017 para los contribuyentes de primera categoría, ya sea que se hallan acogido por propia voluntad o bien hayan quedado por defecto en este régimen, manteniendo la esencia principal de IDPC que afecta a las rentas obtenidas por la empresa y a los impuestos finales que deben pagar sobre dichas rentas los propietarios, comuneros, socios o accionistas, con la condición de utilizar como crédito solo el 65% de IDPC pagado por la empresa.

La base imponible del IDPC será calculada según lo establecido, desde el artículo 29 al 33 de la LIR, debiendo aplicar sobre las utilidades obtenidas por la empresa una tasa del 25,5 % y 27% para los años comerciales 2017 y 2018 respectivamente, esto conforme a lo estipulado en el artículo 20 de la LIR, es decir, los propietarios de las entidades tendrán una carga tributaria no menor, dado que su tasa efectiva se verá aumentada de la siguiente manera:

$$25,5\% \text{ (tasa del IDPC 2017 año comercial)} \times 35\% \text{ (porcentaje de restitución)} = 8,925\%$$

$$27\% \text{ (tasa del IDPC 2018 año comercial)} \times 35\% \text{ (porcentaje de restitución)} = 9,45\%$$

Debido a esto, se entiende que existe una parte del IDPC, correspondiente al 35% que no podrá ser utilizada como crédito en los impuestos finales.

1.1) Contribuyentes que opten por acogerse al Régimen de Imputación Parcial de Crédito.

Según lo expresado en el artículo 14 de la LIR, no se establecen requisitos del tipo jurídico para las empresas que deseen optar por este régimen, es decir, todos los contribuyentes obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile tendrán la libertad de escoger por uno de los regímenes generales, ya sea de la letra A) ó B), del artículo 14 de la LIR, por lo tanto, podrán incorporarse a este régimen:

❖ Empresarios Individuales

- ❖ Empresas individuales de responsabilidad limitada
- ❖ Sociedad de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones)
- ❖ Sociedades por Acciones
- ❖ Comunidades
- ❖ Agencias o Sucursales de Empresas Extranjeras

1.2) Contribuyentes obligados al Régimen de Imputación Parcial de Crédito.

Aquellos contribuyentes que no tengan la sociedad jurídica o composición societaria indicada precedentemente, quedarán obligados a tributar sus rentas en el Régimen Parcialmente Integrado, tales como:

- ❖ Sociedades Anónimas, Abiertas o Cerradas.
- ❖ Sociedades de Personas con socios en calidad de Persona Jurídica con domicilio en Chile.
- ❖ Sociedad en Comandita por Acciones.
- ❖ Comunidades con Comuneros en calidad de Persona Jurídica con domicilio en Chile.
- ❖ Sociedades por Acciones con Accionistas en calidad de Persona Jurídica con domicilio en Chile.
- ❖ Sociedades por Acciones que han estipulado la libre cesión de las acciones sin requerir el acuerdo unánime de todos los accionistas.

1.3) Plazos de contribuyentes que inicien actividades:

Conforme a lo indicado en el inciso 4° del artículo 14 de la LIR, se indican los plazos para los contribuyentes que recién inicien actividades y los que ya se encuentren en ejercicio.

- Contribuyentes que han iniciado actividades antes del 31 de diciembre del 2016.
- ❖ Contribuyentes que inicien actividades antes del 01 de junio del 2016

Se refiere a aquellas empresas debieron tomar la decisión entre el 01 de junio al 31 de diciembre del periodo anterior, cumpliendo las formalidades correspondientes a cada caso.

- ❖ Contribuyentes que han iniciado actividades durante el periodo del 01 de junio del 2016 hasta el 31 de diciembre del 2016.

Los contribuyentes cumplirán con la responsabilidad de ejercer la opción dos meses siguientes desde que comiencen las actividades de comercio, dando aviso al servicio mediante la declaración correspondiente.

- Contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de enero del 2017.
- ❖ Contribuyentes que inicien actividades.

De acuerdo al inciso primero del artículo 68 del Código Tributario, tales entidades afectas a IDPC, deberán ejercer la opción en un plazo de dos meses siguientes a aquel que comiencen sus actividades, mediante declaración jurada y de acuerdo a las formalidades que le corresponda.

- ❖ Contribuyentes que opten por cambiar de régimen.

Los contribuyentes que cumplen los 5 años comerciales consecutivos, podrán cambiar de régimen entre el 1° de enero y el 30 de abril en que deseen incorporarse al nuevo régimen, presentando la declaración y documentos correspondientes.

1.4) Formalidades de contribuyentes al ingresar al régimen.

Para ejercer la opción de acogerse a un Régimen Parcialmente Integrado los contribuyentes deberán presentar una declaración ante el SII y otros antecedentes clasificados según la composición jurídica de cada sociedad.

- ❖ EI, EIRL y Agencias o Sucursales de Empresas Extranjeras (art 58 N°1 de la LIR), efectuaran una declaración ante el SII o a través del sitio web.
- ❖ Las comunidades presentaran la declaración ante el SII o a través del sitio web suscrita por todos los comuneros, quienes deben aprobar en unanimidad la opción.
- ❖ Las Sociedades de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) y Sociedades por Acciones deberán presentar la declaración suscrita por el representante

legal, acompañado de una escritura pública que conste con el acuerdo unánime de todos los socios o accionistas, ambas pueden ser presentadas al SII o a través del sitio web.

En caso de tratarse de entidades como corporaciones, fundaciones, empresas con dependencia total del estado o similares y que no cumplan con los requisitos o formalidades de algún sistema de tributación, la misma Ley indicará por defecto un régimen de tributación.

1.5) Contribuyentes por defecto en el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En concordancia al inciso 3° del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes que pudiendo optar por uno de los regímenes generales y no ejerzan la opción de acogerse a uno de ellos, la ley les asigna por defecto tributar bajo régimen de la letra B), del artículo 14 de las LIR, desde el 1° de enero del año o del 1° enero del periodo en que se realice el incumplimiento, tales como:

- Contribuyentes del artículo 58 número 1 de la LIR.
- Sociedades por Acciones.

1.6) Permanencia de contribuyentes que tributen bajo el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Para los contribuyentes que se encuentren sujetos o por opción al Régimen Parcialmente Integrado deberán permanecer por un periodo de al menos 5 años comerciales consecutivos. No obstante, existe una excepción para aquellos contribuyentes que puedan renunciar y optar por cambiar al régimen simplificado de la letra a), del Artículo 14 ter de la LIR o al régimen de renta presunta, en la medida que cumpla con las formalidades de ingresos de cada uno de estos.

Dicho lo anterior se presenta un cuadro resumen de acuerdo a lo planteado por Vicente E. Salort como un extracto de su libro Manual Ejecutivo Tributario, en el cual esquematiza la información antes expuesta.

<ul style="list-style-type: none"> - Empresario Individuales; - EIRL.; - Comunidades; - Sociedades de personas; - SpA; y - Agencias Extranjeras 	<p>Cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, en este caso personas naturales o jurídicas.</p>	<p>Podrán optar por el Régimen:</p> <p>“Régimen de Renta Atribuida”</p> <p>(Letra A) del Art. 14)</p> <p>O bien</p> <p>“Régimen de Imputación Parcial de Crédito”</p> <p>(Letra B) del art. 14)</p>
<p>Comunidades, SpA y Sociedades de personas, cuyos comuneros, socios o accionistas sean uno o más una persona jurídica.</p>		<p>Quedan sujetas al:</p> <p>“Régimen de Integración Parcial de Crédito”</p>
<p>Sociedades anónimas (abiertas o cerradas) y las sociedades en comandita por acciones.</p>		<p>(Letra B) del art. 14)</p>
<p>Situación tributaria si no se ejerce la opción dentro del plazo establecido:</p>		
<ul style="list-style-type: none"> - Empresario Individuales; - EIRL.; - Comunidades; y - Sociedades de personas 	<p>Cuyos propietarios, comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país.</p>	<p>Quedan sujetas al:</p> <p>“Régimen de Renta Atribuida”</p> <p>(Letra A) del art. 14)</p>
<p>Empresario Individuales; EIRL.;</p> <p>Comunidades; y</p> <p>Sociedades de personas</p>	<p>Cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile</p>	<p>Quedan sujetas al:</p> <p>“Régimen de Integración Parcial de Crédito”</p> <p>(Letra B) del art. 14)</p>
<ul style="list-style-type: none"> - SpA, cuyos accionistas sean exclusivamente personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile, u - Agencias Extranjeras 		<p>Quedan sujetas al:</p> <p>“Régimen de Integración Parcial de Crédito”</p> <p>(Letra B) del art. 14)</p>

2. Especificación y análisis de cálculo del resultado tributario para las empresas afectas a Impuesto De Primera Categoría (IDPC).

2.1) Tasa de IDPC.

De acuerdo a la ley N° 20.780 y circulares referidas, se les aplicará una tasa especial a las rentas de los contribuyentes acogidos al Régimen Parcialmente Integrado.

Año comercial	Año tributario	Tasa IDPC
2017	2018	25,5%
2018	2019	27%

En relación a la integración del IDPC contra los impuestos finales, los propietarios, comuneros, socios o accionistas deberán restituir, a título de débito fiscal, el 35% del crédito por IDPC.

2.2) Determinación de Renta Líquida Imponible.

Los contribuyentes que se acojan al Régimen Parcialmente Integrado calcularán la base imponible del IDPC de acuerdo a los artículos 29 al 33 y demás normas legales.

Ingresos Brutos, excepto los Ingresos no Constitutivos de Renta	Artículo 29	(+)
Costo de Ventas o Servicios	Artículo 30	(-)
Gastos Necesarios para Producir la Renta	Artículo 31	(-)
Ajustes a la Renta Líquida Imponible, según normas Artículo 41	Artículo 32	(+/-)
Ajustes por Agregados y Deduciones	Artículo 33	(+/-)
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría	(=)	

Debido a las diversas modificaciones que introdujo la ley con respecto a la tributación de las empresas, se describirán situaciones para los contribuyentes que estén acogidos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

- Incorporación de la nueva letra c), en el número 2, del artículo 33° de la LIR.

De acuerdo a los cambios que introdujo la ley en el cálculo de la RLI, fue el ajuste que se debe realizar en la deducción de aquellos retiros de especies o las cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, o cuando hayan beneficiado al propietario, socio, comunero o accionista, establecidos en el numeral i), del inciso primero y numeral i) del inciso tercero, ambos del artículo 21 de la LIR.

En concordancia a la reforma tributaria, ambos casos se consideran como gastos rechazados que poseen su tributación especial indicada en dichos incisos. En primer caso, establece una tributación en carácter de única de un 40%, el cual grava a la empresa y en el inciso tercero, que grava a los socios personas naturales, estarán afectas con los IGC o IA, según corresponda, más una tasa adicional de un 10%, (*Calderón Torres, P. (2016). Régimen de imputación parcial de créditos. Revista de Estudios Tributarios*).

A continuación, se presentará un cuadro resumen del caso anteriormente expuesto (según la adaptación realizada por Pablo Calderón Torres, Fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos perteneciente al Centro de Estudios Tributarios):

Resultado financiero	500.000
Agregados:	
De acuerdo al Art. 33 N°1	100.000
Deducciones:	
De acuerdo al Art. 33 N°2 letra a) ó b)	(20.000)
De acuerdo al Art. 33 N°2 letra a) ó b)	(50.000)
Renta Líquida Imponible afecta a IDPC	530.000
Base imponible numeral i), inciso 1°, Art 21 (Tasa 40% única)	30.000
Base imponible numeral i), inciso 3°, Art 21 (IGC o IA), Más una tasa adicional del 10%	20.000

- El N° 1, del Artículo 33 de la LIR; se entenderá como multas pagadas al fisco
 - La letra a), del N° 2, del Artículo 33 de la LIR corresponde a dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente.
 - La letra b), del N° 2. del Artículo 33 de la LIR corresponde a rentas exentas por LIR.
- Retiros o dividendos percibidos desde otras empresas.

En el caso en que los contribuyentes presenten retiros y/o dividendos afectos a los impuestos finales de empresas acogidas al Régimen Parcialmente Integrado, no se deberá incorporar para determinar la RLI, sino que pasarán a ser parte del capital propio tributario en el registro RAI y con el crédito por IDPC asociado a dichas rentas se incorporan en el registro Saldo Acumulado de Créditos (en adelante, indistintamente, SAC), ambos al término del ejercicio.

De acuerdo a letra a), del N° 2 del artículo 33 de la LIR, se deberá deducir de la RLI los retiros o dividendos afectos a IGC o IA percibidos y/o devengados desde otras empresas constituidas fuera del país, aun cuando se hallan constituido respecto a las exigencias de las

leyes chilenas, estarán exentas de IDPC, los dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto a sus accionistas, con excepción de las rentas referidas en la letra c), del N°2 del artículo 20, sin perjuicio lo dictado en el número 5, del artículo 33 de la LIR.

De acuerdo a lo planteado por el SII en la circular n° 49 ejercicio n° 1 del Régimen Parcialmente Integrado se expresa de la siguiente manera:

La sociedad “AA Ltda.” Sujeta al Régimen Parcialmente Integrado, afectos a IGC o IA, presenta los siguientes antecedentes relacionados con sus inversiones en acciones para el año comercial 2017	
Resultado financiero, según balance	50.000
Agregados:	
Provisiones varias	12.500
Multas pagadas al fisco (reajustadas)	2.300
Deducciones:	
Dividendos afectos a IGC o IA, percibidos de una empresa acogida al reg. letra B), art. 14, con crédito y restitución (histórico)	(25.000)
Desagregados:	
No hay	0
RLI al 31 de diciembre de 2017	39.800
1. Declaración anual de impuestos sociedad “AA Ltda.”	
IDPC determinado (39.800 x 25.5%)	10.149
* El IDPC que grava a RLI, se debe incorporar en el registro SAC, con restitución	
IDPC a pagar	10.149

Es fundamental tener conocimiento sobre el registro de las rentas o cantidades percibidas desde las empresas que se retiran o distribuyen, por ejemplo, en los casos en que los retiros provengan de un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida y estos fueron atribuidos en el registro de RAP (Rentas Atribuidas Propias), estas deberán incorporarse al registro REX de la empresa acogida al régimen de la letra B), del art. 14 de la LIR, una vez que se haya completado su tributación al momento de su atribución.

De acuerdo a lo establecido en el N° 5 del artículo 33 de la LIR, los contribuyentes sujetos al Régimen de la letra a), del art. 14 de la LIR, deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible las rentas o cantidades que se refiere la letra c) del número 2 de la letra A) del mismo artículo. Para dicha incorporación deberán previamente incrementarlas en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62. En contra del IDPC que deban pagar sobre las rentas o cantidades indicadas, procederá la deducción del crédito por impuesto de primera categoría.

- Incentivo de ahorro para las micro, pequeñas y medianas empresas.

Según lo dictado en la letra C), del artículo 14 ter de la LIR, establece un incentivo de ahorro para los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de LIR, que se encuentran sujetas a las disposiciones de los regímenes generales.

Dicho incentivo consiste en la posibilidad en que las empresas puedan deducir de la RLI gravada con el IDPC hasta por un monto del 50% de dicha RLI que se mantenga invertida en la empresa, el cual incluye las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas durante el mismo ejercicio actualizadas por la variación del IPC, con la condición de no exceder la suma de 4.000 Unidades de Fomento (en adelante, indistintamente, UF), según el valor de esta al último día del año comercial respectivo. Además, deberán cumplir los siguientes requisitos obligatorios al término del año comercial respectivo:

- ❖ Tener un promedio anual de ingresos de su giro no superior a 100.000 UF en los tres últimos ejercicios comerciales, incluido aquel respecto del cual se pretende utilizar la deducción, debiendo tener presente las siguientes condiciones:
 - a. Ingresos solo del giro, que provienen de la actividad habitual del contribuyente
 - b. Si en un ejercicio no obtuvo ingresos, de igual manera se considerará para el cálculo del promedio.
 - c. Los montos de los ingresos de cada mes, se deben convertir a su valor UF, de acuerdo al último día del mes respectivo
 - d. Deberá registrar la suma de los ingresos de sus entidades relacionadas establecidos en la letra a), del N°1, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.
- ❖ Que los ingresos provenientes de inversiones efectuadas en derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociales anónimas, conseguidos durante el año comercial, no excedan el 20% de los ingresos totales de ejercicio.
- ❖ Los contribuyentes deben manifestarse a la voluntad de acogerse al beneficio mediante resolución presentada al SII y dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta.

El SII grafica esta situación a través del siguiente cuadro resumen:

AÑO 2018	
RLI (art. 29 al 33 de la LIR)	100.000
Retiros del ejercicio	<u>(25.000)</u>
RLI invertida en la empresa	75.000
RLI (art. 29 al 33 de la LIR)	100.000
Deducción por incentivo al ahorro (75.000 x 50%)	<u>(37.500)</u>
RLI final	62.500
IDPC, según tasa 27%	16.875

En el siguiente ejercicio comercial, los contribuyentes deberán considerar como parte de la RLI, una cantidad anual equivalente al 50% del monto total de los retiros, remesas o distribuciones afectos al IGC o IA efectuados en el mismo periodo, hasta completar la suma deducida de la RLI por efectos de esta norma en el o los ejercicios anteriores. Pero en caso de mantener un monto pendiente de deducción, se reajustará según la variación del IPC entre el mes anterior al termino del ejercicio en que se hubiere efectuado la deducción y el mes anterior al termino del año en que se reverse totalmente el efecto.

En contra el IDPC que deban pagar por las rentas o cantidades incluidas en la RLI, no procederá la deducción. Por lo tanto, deberán ingresar todo el IDPC en el registro de saldo acumulado de créditos para efectos de ser asignados a los retiros, remesas o distribuciones, afectos a IGC o IA, según corresponda.

En el caso en que estando dentro del ejercicio quiera reversar la rebaja a la RLI realizada en periodos anteriores para conocer la RLI que se mantiene invertida en la empresa, deberá realizar el cálculo según los artículos 29 al 33 de la LIR descontando las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas en el mismo año comercial, y solo una vez determinado el beneficio tributario de la rebaja, se agregará el reverso por los retiros, remesas o distribuciones.

AÑO 2019	
RLI (art. 29 al 33 de la LIR)	100.000
Retiros del ejercicio	<u>(30.000)</u>
RLI invertida	70.000
RLI (ART. 29 al 33 de la LIR)	100.000
Deducción por incentivo al ahorro (70.000 x 50%)	(35.000)
Reverso deducción RLI por retiros (30.000 x 50%)	<u>15.000</u>
RLI final	80.000
IDPC, según tasa 27%	21.600

Control inversiones letra c), art. 14 ter de la LIR	
Inversión año 2018	37.500
Inversión año 2019	35.000
Rev. Deducción RLI año 2019	<u>(15.000)</u>
Saldo por reversar	57.500

- Imputación de pérdidas tributarias conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR.

En concordancia al N°3, del artículo 31 de la LIR, las pérdidas tributarias (en adelante, indistintamente, PT) no podrán ser imputadas a las rentas acumuladas que presenten los contribuyentes, sino que solo podrán imputarse a las rentas o cantidades percibidas en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a impuestos fiscales, generando la única posibilidad de devolución del IDPC en carácter de Pago Provisional de Utilidades Absorbidas (en adelante, indistintamente, PPUA). En el caso en que dichas rentas percibidas o la pérdida perdure, la diferencia será considerada como un gasto para el ejercicio siguiente, y así posteriormente.

- ❖ Primera imputación.

De acuerdo a la PT determinada en el ejercicio, de manera cronológica deberá imputarse a aquellos retiros o dividendos percibidos en el mismo ejercicio afectos a IGC o IA que provengan de otras empresas sujetas al régimen de la letra A) ó B), del artículo 14 de la LIR, debidamente incrementadas en la forma establecida en el inciso final del número 1, del artículo 54 y los artículos 58 número 2) y 62 de la ley antes mencionada, y aquellos imputados al FUT de la empresa fuente.

En el caso extraordinario en que las rentas o cantidades percibidas provengan de otros contribuyentes sujeto al Régimen Parcialmente Integrado, la PT que absorba por rentas incrementadas total o parcialmente, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional, sin que resulte procedente descontar o restituir el 35% del referido IDPC.

En consecuencia, el crédito de IDPC de los dividendos y retiros absorbidos constituye un PPUA, debe formar parte de la RLI como un ingreso tributable.

A continuación, presentamos un cuadro resumen de esta situación de acuerdo a lo manifestado por el SII en la circular N° 49.

La sociedad "BB Ltda." sujeta al Régimen Parcialmente Integrado. Presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2017.	
Resultado financiero, según balance (Pérdida)	(20.000)
Agregados:	
Provisiones varias	20.000
Multas pagadas al fisco (reajustadas)	2.000
Deducciones:	
Dividendo afecto a IGC o IA, percibidos de una empresa acogida al reg. letra B), art. 14, con crédito 25,5% y restitución (histórico)	(80.000)
Desagregados:	
No hay	
Pérdida Tributaria al 31 de diciembre de 2017	-78.000
I. Imputación de PT conforme al N°3, del artículo 31 de la LIR.	
Dividendo afecto a IGC o IA, percibidos de una empresa acogida al reg. letra B), art. 14, con crédito 25,5% y restitución (histórico)	80.000
Incremento por crédito por IDPC (80.000 x 25,5/74,5)	27.382
Pérdida Tributaria al 31.12.2017	(78.000)
Monto de dividendo absorbido (RAI)	29.382
II. Determinación del PPUA	
Monto de dividendo absorbido por la Pérdida Tributaria	78.000
Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (78.000 x 25,5%)	19.890
Crédito por IDPC asociado a dividendo no absorbido (29.382 x 25,5%)	7.492
III. Declaración anual de Impuestos sociedad BB limitada.	
IDPC	0
Menos:	
Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (78.000 x 25,5%)	(19.890)

Resultado declaración anual de Impuesto (Devolución)	(19.890)
--	----------

❖ Segunda imputación.

Si la PT no es completamente absorbida, se deducirá como un gasto en la determinación de la renta líquida imponible o PT del ejercicio siguiente, reajustada según IPC entre el mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que se generó dicha pérdida y el mes anterior al cierre del ejercicio siguiente. (cuadro resumen a continuación)

La sociedad "CC Ltda." sujeta al Régimen Parcialmente Integrado. Presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2017.	
Resultado financiero, según balance (Pérdida)	100.000
Agregados:	
Provisiones varias	20.000
Multas pagadas al fisco (reajustadas)	2.000
Deducciones:	
Dividendo afecto a IGC o IA, percibidos de una empresa acogida al reg. letra B), art. 14, con crédito 25,5% y restitución (histórico)	80.000
Desagregados:	
No hay	
Pérdida Tributaria al 31 de diciembre de 2017	-158.000
I. Imputación de PT conforme al N°3, del artículo 31 de la LIR.	
Dividendo afecto a IGC o IA, percibidos de una empresa acogida al reg. letra B), art. 14, con crédito 25,5% y restitución (histórico)	80.000
Incremento por crédito por IDPC (80.000 x 25,5/74,5)	27.382
Pérdida Tributaria al 31.12.2017	158.000
Salo pérdida tributaria no Imputada al 31 de diciembre de 2017	-50.618

II. Determinación del pago provisional por utilidades absorbidas	
PPUA (80.000 + 27.382 + 107.382 x 25,5%)	27.382

3. Determinación del Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA) de contribuyentes sujetos al Régimen de Imputación de Parcial del Crédito.

➤ Base imponible

La base imponible de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas acogidas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, afectos a IGC o IA, tributará de acuerdo a los retiros, remesas o distribuciones que sean percibas o retiradas por la empresa, acorde a lo dictado en el N°1 del artículo 54 y el inciso 1° del artículo 62, ambos de la LIR.

En concordancia al crédito por IDPC que se les aplique a los contribuyentes, afectos a IGG o IA, deberán incorporar en la renta bruta global un valor equivalente al referido crédito establecido en el inciso final del N° 1 del artículo 54, inciso final del N° 2 del artículo 58 e inciso final del artículo 62, todos de la LIR.

➤ Tasa de impuesto

Respecto a los contribuyentes del IGC, se aplicará una tasa progresiva sobre la renta imponible dictada en el Artículo 52 de la LIR, detallada de la siguiente manera:

- ❖ Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias anuales, estarán exentas de este impuesto;
- ❖ Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias anuales, 4%;
- ❖ Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias anuales, 8%;

- ❖ Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias anuales, 13,5%;
- ❖ Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias anuales, 23%;
- ❖ Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias anuales, 30,4%;
- ❖ Sobre la parte que exceda de 120 unidades tributarias anuales, 35%.

MONTO DE CÁLCULO DEL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA Y GLOBAL COMPLEMENTARIO				
Tramo	Monto de la Renta Imponible		Factor	Cantidad a rebajar
	Desde	Hasta		
-	-	-	-	-
1	0,00	7.481.646,00	Exento	0,00
2	7.481.646,01	16.625.880,00	0,04	299.265,84
3	16.625.880,01	27.709.800,00	0,08	964.301,04
4	27.709.800,01	38.793.720,00	0,135	2.488.340,04
5	38.793.720,01	49.877.640,00	0,23	6.173.743,44
6	49.877.640,01	66.503.520,00	0,304	9.864.688,80
7	66.503.520,01	y más	0,35	12.923.850,72
-	-	-	-	-

En cambio, para los contribuyentes del IA, se les aplicará la tasa del 35%, de acuerdo al artículo 58 y el inciso primero el artículo 60 de la LIR.

➤ Crédito de IDPC

De acuerdo al artículo 20 de la LIR, el IDPC que afecte a la empresa podrá ser utilizado en contra de los impuestos finales que afecten a los propietarios, comuneros, socios o accionistas. Por lo tanto, dicho crédito imputará contra el IGC o IA según corresponda en la medida que exista un saldo de este en el registro SAC de la empresa acogida al Régimen Parcialmente Integrado, el cual podrá estar sujeto o no a su restitución, así como también tener derecho o no a devolución.

En caso de imputar el crédito por IDPC proveniente del SAC sujeto a la obligación de restitución, los contribuyentes deberán restituir, a título de débito fiscal, el 35% de dicho crédito, considerándose este como un mayor IGC o un mayor IA, según corresponda.

Como regla especial hasta el 31 de diciembre de 2019, dicha restitución no aplicará para los contribuyentes que tengan domicilio y residencia en un país con el cual Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación. El efecto final de dicha restitución es un aumento en la tasa efectiva de la tributación con los impuestos finales que afecta a los dueños (más adelante se detalla el proceso de restitución del crédito).

4. Registros y controles obligatorios que deben llevar las empresas acogidas al régimen.

De acuerdo a lo estipulado en el N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las empresas acogidas a las disposiciones del Régimen Parcialmente Integrado deberán efectuar y mantener el registro de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la entidad, a efecto de controlar las cantidades que no tengan que tributar al momento de ser retiradas, remesadas o distribuidas, y así también detectar las cantidades que si se encuentren pendientes de tributación y los créditos de IDPC correspondientes.

A continuación, se nombran y explican los registros obligatorios que deberán llevar los contribuyentes que se acojan al Régimen Parcialmente Integrado:

4.1) Rentas o cantidades Afectas a IGC o IA (en adelante, indistintamente, RAI)

Deberán incorporarse en este registro las rentas o cantidades acumuladas en la empresa y que al momento de ser retiradas, remesadas o distribuidas, se encuentren afectas a los impuestos finales (IGC o IA).

El saldo del registro se determinará al término de cada ejercicio comercial, dicho saldo estará compuesto por la diferencia entre:

- el valor positivo del capital propio tributario (en adelante, indistintamente, CPT),

El cual, corresponde a la diferencia entre el activo y el pasivo exigible incorporados al giro de la empresa a la fecha de iniciación del año comercial que se quiere determinar, teniendo que descontarse previamente los valores intangibles, nominales y de orden, es decir, los que no representen inversiones efectivas para la entidad. Por otra parte, los contribuyentes que sean personas naturales, adicionalmente deberán considerar solo los bienes y deudas que originen rentas afectas a IDPC. El CPT se reajustará según la variación del índice por el precio al consumidor (en adelante, indistintamente, IPC), del período comprendido entre el último día de dos meses anteriores al inicio del ejercicio y el último día de un mes anterior al balance.

Los aumentos y/o disminuciones del CPT ocurridos en el ejercicio se reajustarán de acuerdo a la variación IPC en el período entre el último día del mes anterior al del aumento y el último día del mes que antecede al cierre del balance. Se considerarán disminuciones de capital y se reajustarán según lo indicado anteriormente, los retiros personales del empresario o socio, los dividendos repartidos por sociedades anónimas y todas las cantidades que se invierta en bienes o derechos que la ley no considere dentro del CPT.

Los retiros, remesas o distribuciones, a lo que se refiere el inciso 5° N°3 de la letra B), del artículo 14 de la LIR, establece que las diferencias no imputadas a los remanentes del ejercicio anterior o en los registros “Diferencia entre la Depreciación acelerada y la normal” (en adelante, indistintamente, DDAN) y “Rentas Exentas e Ingresos No Constitutivos de Renta” (en adelante, indistintamente, REX), serán restituidas al CPT, es decir, se imputarán a las rentas o cantidades

determinadas en el respectivo ejercicio, aquella parte no imputada en calidad de provisorios, se reajustará de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al que ocurrió el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al cierre del ejercicio.

- el capital efectivamente aportado,

Según el valor del CPT determinado de acuerdo a lo estipulado precedentemente, deberá deducirse de este, el valor del capital aportado a la empresa al momento de su constitución, más sus aumentos y menos sus disminuciones, todo ello reajustado según la variación de IPC entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución del capital y el mes anterior al término del ejercicio.

- las rentas exentas de IGC o IA, o los ingresos no constitutivos de rentas.

también se deducirá del CPT, el saldo positivo del registro REX, determinado al término del año comercial respectivo y para el ejercicio siguiente.

- Situación especial, en caso de que al 31/12/2016 la empresa presente saldos positivos acumulados en el FUT, FUNT y FUR
 - ❖ deberán reconocer el saldo FUNT como un remanente al 1° de enero de 2017 del registro REX,
 - ❖ las utilidades registradas en el FUR deberán deducirse del CPT, por lo tanto, las cantidades deducidas no se verán afectadas en los impuestos finales,
 - ❖ las utilidades registradas en el FUT, deben incorporarse como un remanente del ejercicio anterior, en el registro RAI el 1 de enero de 2017.

A continuación, se determina las cantidades a incorporar en los registros, considerando la situación especial de que la empresa posea saldos en los registros FUT, FUNT o FUR:

Concepto	Monto
Valor positivo CPT determinado al término del año comercial respectivo, según normas del Artículo 41 de la LIR (incluye utilidades tributarias acumuladas en el FUT al 31/12/2016 las que se entienden incorporadas a contar del 01/01/2017, en calidad de un remanente de RAI proveniente del año anterior)	(+)
Por no formar parte del CPT al termino del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas: El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los remanentes provenientes del ejercicio anterior de los registros RAI, DDAN, y REX, por inexistencia de éstos. Estas partidas deben incorporarse reajustadas por la variación del IPC entre el anterior al retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	(+)
Menos: Saldo FUR al 31/12/2016	(-)
Menos: Saldo del registro REX que se determine al termino del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones) (incluye saldo FUNT al 31/12/2016, considerándose como un remanente proveniente del año anterior)	(-)
Menos: capital efectivamente aportado a la empresa, mas sus aumentos y menos sus disminuciones todas estas cantidades reajustadas debidamente.	(-)

<p>No es considerado bajo este concepto, los valores de aporte o de aumento de capital, que hayan sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que esta se hayan realizado, en tanto se encuentren dentro del saldo del FUT o FUR.</p>	
<p>Cantidades afectas al IGC o IA, determinado al termino del año comercial respectivo (se considera solo el valor positivo que resulte).</p>	<p>(=)</p>

El valor positivo determinado según las indicaciones precedentes, es decir, CTP menos la sumatoria entre el capital pagado y el saldo positivo del registro REX, será considerado rentas pendientes de tributación y que se encuentran afectas a los impuestos finales, por lo tanto cualquier retiro, remesa o distribución que resulten imputados a estas rentas se gravarán con los IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC, el cual podrá estar sujeto o no a la obligación de restituir y tener o no derecho a devolución.

4.2) Diferencia entre la Depreciación Acelerada y Normal.

Se considerará en este registro la diferencia entre la depreciación normal y acelerada de aquellos bienes del activo fijo sometidos a este último régimen de depreciación acelerada establecido en el N°5 y/o 5 bis del artículo 31 la LIR. Por lo tanto, la diferencia constituye una cantidad disponible para ser sujeto de retiro, remesa o distribución, afecta a los IGC o IA, es decir, el monto de la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la primera categoría.

Dicha diferencia debe ser determinada considerando cada uno de los activos, es decir, registrando el total de la diferencia de cada activo sujeto a este régimen en el ejercicio comercial, incrementada y/o disminuida según corresponda. El remanente que provenga del ejercicio anterior y que no se haya retirado, remesado o distribuido se reajustará de acuerdo a la variación anual del IPC. Si se efectuaran retiros o distribuciones imputados a este registro, quedarán gravados con los impuestos finales, con derecho a IDPC según corresponda.

En caso de que la diferencia no haya sido retirada, remesado o distribuida, de la diferencia se rebajará la depreciación normal, una vez terminado el beneficio de la depreciación acelerada.

Las empresas acogidas a este régimen de depreciación acelerada, deberán registrar en un libro de control todo el proceso del cálculo de la depreciación acelerada y de la depreciación normal, de cada activo inmovilizado sometido a las exigencias del N°5 y/o 5 bis del artículo 31 la LIR, con la finalidad de comparar ambas partidas.

Si existe saldo acumulado al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUF, será considerado como remanente del ejercicio anterior y se llevará como saldo inicial al 1° de enero de 2017 en el registro DDAN, para efectos de mantener los retiros, remesas o distribuciones de la empresa o sociedad.

4.3) Rentas Exentas o Ingresos no constitutivos de renta.

En este registro, se anotarán al término de cada ejercicio comercial las siguientes cantidades:

- ❖ **Las** rentas y cantidades exentas de los impuestos finales, es decir, de IGC o IA, percibidas o devengadas efectivamente por la empresa y a su vez las que se perciban a título retiros o dividendo que provengan de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) ó B), del artículo 14 de la LIR.
- ❖ Los ingresos no constitutivos de renta, percibidas o devengadas efectivamente por la empresa y a su vez las que se perciban a título retiros o dividendo que provengan de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) ó B), del artículo 14 de la LIR.
- ❖ Los retiros y dividendos percibidos, lo cuales sean cantidades que cumplieron a cabalidad con los impuestos establecidos en la LIR, en este caso, se encuentran los retiros o dividendos provenientes de empresas acogidas a los regímenes de contabilidad simplificada del artículo 14 ter y Rentas presuntas del N° 1 y 2, de la letra C), del artículo 14.
- ❖ Los retiros o dividendos provenientes de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, es decir, acogida al régimen de renta atribuida, con

imputación en el registro RAP, será considerado como ingreso no constitutivo de renta, pero dichos retiros o dividendos serán controlados en una columna separada dentro de los ingresos no constitutivos de renta, para identificarlas como cantidades que ya tributaron con los impuestos de la LIR, en caso de que los propietarios quisieran hacer uso del crédito que otorga el pago de los impuestos.

Las rentas y cantidades que se anotarán en las columnas antes señaladas deberán ser incorporadas al registro en calidad de resultado neto, para ello se deducirán los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a cada una de las rentas exentas y/o ingresos no constitutivos de renta, todo estos al término del ejercicio comercial y previamente al ser incorporadas las cantidades a los registros susceptibles a la imputación de retiros, remesas o distribuciones. En el caso que producto de estas deducciones resulte un saldo negativo, para la imputación a las rentas que se determinen a la fecha y a la siguiente, este deberá ser reajustado según la variación del IPC el periodo comprendido entre el mes anterior del cierre del ejercicio respectivo y el mes anterior al ejercicio siguiente.

En el caso de que resultará un saldo positivo, este será el remanente para el ejercicio siguiente del monto de rentas exentas, ingreso no constitutivo de rentas, de los cuales se deducirán hasta su tope los retiros, remesas o distribuciones efectuadas por el contribuyente.

Para los contribuyentes que contarán con rentas acumuladas en el registro FUNT al 31 de diciembre de 2016 (se entiende incorporado en este registro a partir del 01 de enero de 2017), considerándose como un remanente del ejercicio anterior será incorporado como tal en el registro REX, los ingresos no constitutivos de rentas y las que se afectaron con el IPC en calidad de único del FUNT se considerarán como ingreso no constitutivo de renta en el registro REX. También puede formar parte del saldo FUNT el pago del impuesto sustitutivo, con tasa 32% o tasa variable, sobre los saldos de FUNT al 31 de diciembre de los años 2014, 2015 y/o 2016, cantidades que pueden ser objeto de retiro, remesa o distribución cuando el contribuyente lo estime conveniente, anteponiendo cualquier otra norma de imputación.

4.4) Saldo Acumulado de Créditos.

La entidad tendrá que llevar un control y registro donde se anotarán los saldos de créditos por IDPC y por los Impuestos Pagados en el Extranjero (en adelante, indistintamente, IPE) a los que tendrán derechos los propietarios, comuneros, socios o accionistas al momento de hacer retiros, remesas o distribuciones desde la empresa afecta a los impuestos finales.

Asimismo, dicho registro se deberá componer del total del saldo de créditos, registrando separadamente los créditos originados en el primer año de vigencia del régimen, de los que ya se encuentren acumulados o pendientes de imputación en el registro FUT al momento de incorporarse al régimen.

El registro SAC estará compuesto de la siguiente manera:

4.4.1) Créditos acumulados a partir del 1° de enero de 2017 en adelante:

- SAC sujeto a la obligación de restitución.

A partir del 1° de enero de 2017 podemos distinguir dentro de los créditos que se generarán bajo las disposiciones de este régimen, el que graba las RLI de 1° categoría para las empresas sujetas bajo el régimen de la letra B), del artículo 14 de LIR, donde este crédito se incorporará al SAC al término del año comercial respectivo, es decir, en el momento en que este se determina.

Por otra parte, se encuentran los créditos de IDPC originados por los retiros, diviendo o participaciones percibidas desde otras empresas bajo las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, en este caso el crédito se incorporará al registro al término del año comercial en el que tales cantidades sean efectivamente percibidas, sin aplicar ningún tipo de reajuste a dicho crédito por ese periodo.

Una vez que los contribuyentes hayan hecho uso del crédito proveniente del SAC explicado anteriormente, deberán restituir en calidad de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del crédito utilizado contra los impuestos finales pagados anualmente por el

contribuyente o en el caso de que se haya solicitado como devolución del excedente que se determine, según lo estipulado en el N° 3 del artículo 56 y 63 de la LIR.

En los siguientes casos, se dará un tratamiento tributario diferente a los créditos por IDPC:

- ❖ En la imputación de PT para los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, cuando absorben retiros o dividendos percibidos, y que provengan de una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo antes mencionado, donde dicho crédito de IDPC este bajo la obligación de restituir el 35%. En este caso, el pago provisional por las utilidades absorbidas (PPUA) utilizado, será equivalente al monto total del crédito por IDPC otorgado sobre la utilidad absorbida.
 - ❖ En la imputación de PT para los contribuyentes sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando absorben retiros o dividendos percibidos, y que provengan de una empresa sujeta a las disposiciones del régimen antes mencionado, donde dicho crédito de IDPC este bajo la obligación de restituir el 35%. En este caso, el pago provisional por las PPUA utilizado, será equivalente al monto total del crédito por IDPC otorgado sobre la utilidad absorbida.
 - ❖ Los contribuyentes que perciban retiros, remesas o dividendos gravados con el IA, donde el tributo en cuestión se le apliquen las normativas del Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional (en adelante, indistintamente, DTI), en las que Chile haya suscripto y esté vigente con el país de residencia del contribuyente. En ese caso, el crédito por IDPC no está sujeto a la obligación de restituir una parte de éste.
 - ❖ No tendrán la obligación de restituir los contribuyentes del IA con residencia en donde Chile haya suscripto con anterioridad al 1° de enero de 2017 un convenio para evitar la DTI, independiente de que éste no estuviera vigente. Pero este beneficio solo estará disponible hasta el 31 de diciembre de 2019.
- SAC no sujeto a la obligación de restitución.

No tendrán la obligación de restituir una parte del crédito, al momento de imputarse contra los impuestos finales, los créditos de IDPC establecidos en el primer párrafo del N°3, del artículo 56 y los párrafos 1 y 2 del artículo 62, de la LIR. Esta parte del SAC se conforma de la siguiente manera:

- ❖ El total del crédito por IDPC otorgado por los retiros, dividendos o participaciones percibidas desde otras entidades sujetas a las disposiciones, tanto de la letra A) ó B), del artículo 14 de la LIR, siempre y cuando estos hayan sido imputados a las utilidades acumuladas en el FUT, que se afectaron con el IDPC. El crédito en cuestión deberá ser incorporado al registro SAC al término del año comercial en las que se hayan percibido las rentas, sin aplicar reajuste alguno al crédito.
- ❖ Según los artículos 41 A y 41 C, ambos de la LIR, establecen que los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, que perciban rentas gravadas con impuestos en el extranjero, podrán utilizar el total del crédito pagado por los dividendos o utilidades percibidas, sin embargo, en el caso de que Chile haya suscrito convenio para evitar la DTI y ésta se encuentre vigente en el país deberán aplicar las normas contenidas en los artículos 41 A. y 41 B, ambos también de la LIR, es decir, en ocasiones se podrá incorporar el total o la parte que corresponda, de los créditos por impuestos pagados en el extranjero. Deberá incorporarse en el registro SAC sin aplicar reajuste alguno al crédito al término del año comercial, el crédito total disponible contra los impuestos finales que grabaron las rentas obtenidas en el extranjero, como así también el crédito total disponible asociado a retiros o dividendos percibidos desde otro contribuyente, exceptuando las rentas absorbidas por pérdidas tributarias, generando la extinción de esta.
- ❖ En el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, se estipula que al momento de aplicar las disposiciones del inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario y se pueda liquidar o girar los impuestos, es decir, realizar un término de giro los contribuyentes de primera categoría sujeto al Régimen Parcialmente Integrado, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades pendientes de tributación en la empresa, incrementadas en un 100% del crédito por IDPC y los IGC o IA. Se

incorporará en el registro el crédito establecido en dicha normativa sobre las rentas entendidas como retiradas, en la parte o porción que corresponda. El impuesto pagado por la empresa que cese su actividad comercial se reconocerá en el registro SAC por la empresa propietaria al término del ejercicio, sin aplicar ningún tipo de reajuste.

- ❖ Para los contribuyentes que se cambien de las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, a la letra B), del mismo artículo, debiendo reconocer la suma total acumulada al término del ejercicio anterior a la incorporación al nuevo régimen. Siempre teniendo identificados los créditos del FUT generados hasta al 31 de diciembre de 2016 y los créditos generados a partir del 1° de enero de 2017.

Todo lo anterior, considerando y registrando separadamente los créditos que otorgan el derecho a devolución de los que no lo dan.

4.4.2) Situación especial de los créditos determinados al 31 de diciembre de 2016 (FUT).

Los contribuyentes al momento de incorporarse al régimen, debieron determinar al 31 de diciembre de 2016 un saldo total de crédito por IDPC y, por otra parte, un saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales generado por el convenio de DTI, identificando en primera instancia los créditos que dan derecho a devolución de los que no.

Ambos créditos se considerarán y reconocerán como un remante del ejercicio anterior, incorporándose al registro SAC en columnas separadas a partir del 1° de enero de 2017. Asimismo, a contar de esa fecha pueden ser asignados al momento de efectuar retiros o dividendos.

Dichos créditos serán determinados al término del año comercial, incrementándose su saldo con los créditos provenientes de empresas que imputen créditos a su vez provenientes del FUT que deban mantener y controlar con motivo de una conversión, división o fusión de empresas o sociedades efectuadas a contar del 1° de enero de 2017.

También se agregarán los créditos que provienen del FUT que corresponda a retiros, dividendos o participaciones que se perciban desde otras empresas o sociedades y disminuirse por los créditos que se asignen a los retiros aportados a partir de la fecha antes mencionada.

Asimismo, la suma total del saldo de utilidades tributables acumuladas en el registro FUT, deberá reajustarse rebajando una cantidad equivalente al monto del retiro o distribución sobre el cual se hubiese otorgado este crédito y se sumará el monto de los retiros o dividendos percibidos o demás cantidades que deban incorporarse con motivo de reorganizaciones empresariales, cuando provengan de otros FUT, ello para los efectos de recalcular la tasa efectiva de crédito aplicable para el ejercicio siguiente, y así posteriormente.

❖ Cálculo de la tasa para créditos.

A partir del año 2017 surge una modificación en torno al cálculo de la tasa para créditos ya que anteriormente se utilizaba la modalidad de ejercicio comercial y durante el presente año se realizará la sumatoria de los años para generar un solo crédito por el conjunto de ellos. Esto facilitará el control y asignación de dicha tasa.

Para asignar el crédito por IDPC, se determinará una tasa efectiva año a año, según las cifras vigentes para el IDPC, es decir, se considerará un 27% para el AT 2019, lo cual se expresa en la siguiente fórmula:

$$\frac{Tasa\ vigente\ del\ IDPC}{100 - Tasa\ vigente\ del\ IDPC}$$

Por ejemplo, en su etapa definitoria de la aplicación del Régimen Parcialmente Integrado la tasa antes aludida corresponderá al 36,9863% (equivalente a 0,369863, que es el factor a utilizar para la determinación del Incremento por IDPC de la LIR), la cual resulta de la aplicación de la fórmula antes señalada con los siguientes valores:

$$\frac{27}{100 - 27}$$

Por otra parte, también se encuentran los créditos generados hasta el 31.12.2016, donde dicha tasa de crédito será calculada al inicio del ejercicio respectivo, la cual no podrá exceder de la tasa determinada anteriormente, según la siguiente formula:

$$\frac{STC}{STUT} * 100 = Tasa efectiva$$

Donde:

STC: Corresponde al saldo total de crédito por IDPC acumulado en el FUT al 31.12.2016

STUT: Corresponde al saldo total de utilidades tributables acumuladas en el FUT al 31.12.2016, netas del IDPC.

También es importante destacar que para determinar la tasa de crédito sólo debe considerarse las utilidades netas acumuladas en el Saldo Total de Utilidades Tributables (en adelante indistintamente STUT), dejando fuera el IDPC, y para efectos de calcular la tasa efectiva, se deberán establecer 4 decimales sin aproximación de éstos.

Por último, nos encontramos con el cálculo de la tasa para créditos contra impuestos finales generados hasta el 31 de diciembre de 2016, que de acuerdo a la letra d), del N°4, del artículo 14 de la LIR, dicha tasa de crédito es de un 8%.

4.4.3) Orden de imputación del registro SAC

Se rebajarán del registro el crédito que se le asigne por concepto de retiro, remesa o distribución afectas a los impuestos finales. Dicha imputación comenzará con los créditos generados a partir de la entrada en vigencia del régimen, es decir, del 1° de enero de 2017, considerando como primera opción los créditos que no tenga la obligación de restituir, una vez agotado éste, se procederá a imputar los créditos sujetos a la obligación de restituir.

Del saldo de los créditos con obligaciones de restitución deberá rebajarse siempre, y como última opción al momento de las imputaciones del año comercial correspondiente, el monto originado por la determinación sobre las indicaciones del inciso segundo del artículo 21 de la

LIR, es decir, el pago de un impuesto único del 40% sobre retiros en especies o cantidades que correspondan a desembolso de dinero, sin considerar el propio IDPC.

Agotados los créditos determinados a contar del 1° de enero de 2017, se asignarán los créditos por IDPC y créditos por impuestos pagados en el exterior acumulados al 31 de diciembre de 2016, los cuales, como se indicó anteriormente, constituyen un remanente del ejercicio anterior de este registro al 1° de enero de 2017. La asignación de estos últimos créditos a los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA, será, privilegiando en este caso aquellos que dan derecho a devolución de aquellos que no lo dan.

Cabe destacar que, para el primer año de entrada en vigencia del régimen, se deberá rebajar del FUT histórico, el cual es considerado el saldo inicial del registro SAC al 1° de enero de 2017, el crédito asignado a imputar sobre retiros, remesas o distribuciones.

A continuación, se presenta cada formato del registro SAC:

Saldo Acumulado de Créditos (SAC)								SALDO TOTAL DE UTILIDADES TRIBUTABLES (STUT)
Acumulados a contar del 01.01.2017				Crédito Total Disponi ble contra impuest os finales (Arts. 41 A) y 41 C) de la LIR)	Acumulados hasta el 31.12.2016		Crédito Total Disponi ble contra impuest os finales (Arts. 41 A) y 41 C) de la LIR)	
Tasa de crédito vigente (factor %)					Tasa Efectiva	Tasa 8%		
No Sujetos a Restitución		Sujetos a Restitución			Con Derecho a Devoluc ión	Sin Derecho a Devoluc ión		
Sin Derecho a Devoluc ión	Con Derecho a Devoluc ión	Sin Derecho a Devoluc ión	Con Derecho a Devoluc ión					

De acuerdo a la normativa se establece que deberán ser controlados de forma separada, aquella parte de los créditos por IDPC referidos que otorgan derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación.

Algunos de los créditos que son sin derecho a devolución son: el crédito por pago del impuesto territorial, crédito por impuesto pagado en el exterior. Tampoco dará derecho a devolución, el crédito por impuesto pagado en el exterior en aquella parte imputable contra impuestos finales conforme a las reglas del artículo 41 A y 41 C de la LIR, que se incorpore a este registro.

CAPÍTULO III:

“ANÁLISIS DE LA SUMATORIA DE RENTAS O CANTIDADES AFECTAS A IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O ADICIONAL”.

1. Capital Propio Tributario.

Según lo dictado en inciso primero N° 1, del artículo 41 de la LIR, establece que capital propio se debe entender *“la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas. En el caso de contribuyentes que sean personas naturales*

deberán excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en esta categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa”.

Para una mejor comprensión de lo indicado anteriormente, el CPT corresponde al patrimonio real invertido por los contribuyentes en la actividad generadora de renta, el cual deberá determinarse por la diferencia del total de los activos con todos aquellos valores que no le pertenecen y los que le aumentan indebidamente. Además, en modo ejemplo para los contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse la casa habitación del empresario, otros bienes raíces que no produzcan rentas afectas al IDPC, como los D.F.L. N° 2, los vehículos y otros bienes destinados al uso particular del empresario (Moscoso, 2010).

El SII confirma lo anterior en el oficio N° 2.803, de 1° de octubre de 2007, al señalar que las operaciones de inversiones en acciones y arrendamiento de bienes raíces, se excluyen de la contabilidad completa cuando no corresponden al giro o actividad habitual de un empresario que actúa como persona natural o no originan rentas gravadas en la primera categoría.

A continuación, se presenta un caso práctico realizado por Sergio Arriagada el 02 de febrero de 2017, con la finalidad de comparar el CPT antes y después de la nueva reforma

Datos de la empresa

- La empresa “AAAA” inicia actividades en efectivo con \$ 1.000.000
- Se compra mercaderías en \$ 700.000.
- Se vende toda la mercadería en \$ 900.000.
- Se adquieren acciones en la Bolsa de valores por un valor de \$ 300.000.
- Se venden las acciones en \$ 400.000 en la bolsa de valores, la corredora de bolsa cobra una comisión de \$ 10.000.
- La municipalidad multa a la empresa por el retardo en la entrega de información para la patente municipal \$ 5.000.
- La provisión de impuesto a la renta asciende a \$ 48.000
- Tasa de impuesto 24%

Resultado financiero, según balance	\$ 237.000
Agregados:	
Comisión corredora	\$ 10.000
Multa fiscal	\$ 5.000
Provisión puesto a la Renta	\$ 48.000
Deducciones:	
Utilidad venta acciones	\$ (100.000)
Renta Líquida Imponible	\$ 200.000
Impuesto (24% x 200.000)	\$ 48.000

Antes de la reforma tributaria, el CPT se determinará de acuerdo a la siguiente formula:

$$\text{Capital Propio Tributario} = \text{Capital Pagado Reajustado} + \text{FUT} + \text{FUNT}$$

De acuerdo a los resultados obtendremos el siguiente FUT y FUNT

Detalle	FUT				
	Bruto	Neto	Impuesto	Crédito	Incremento
Renta Liquida	200.000	152.000	48.000	48.000	48.000
Multa fiscal	(5.000)	(5.000)		(1.579)	(1.579)
Saldo	195.000	147.000	48.000	46.421	46.421

FUNT		
Detalle	Control	INCR
Valores negociables	100.000	100.000
Comisión	(10.000)	(10.000)
Saldo	90.000	90.000

$$\text{CPT} = \text{Capital Pagado Reajustado} + \text{FUT} + \text{FUNT}$$

$$1.285.000 = 1.000.0000 + 195.000 + 90.000$$

Conforme a la nueva reforma, el CPT se considera como la base de la empresa dado a que se ha comprendido que, dentro de él, se encuentran todas las utilidades generadas en la empresa, y que mediante un proceso de depuración, se puede obtener aquella utilidad que está pendiente de la tributación con los impuestos finales, lo cual viene a reemplazar el FUT

Continuando el ejercicio, se ocupará la fórmula del registro RAI

Determinación del RAI	
Capital Propio Tributario	1.285.000
Capital pagado	1.000.000
Rentas exentas	90.000
Rentas afectas a IGC o IA	195.000

2. Determinación del Capital efectivo.

De acuerdo al N°5 del artículo 2 de la LIR, define capital efectivo como el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

En el caso de contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41°, la valorización de los bienes que conforman su capital efectivo se hará por su valor real vigente a la fecha en que se determine dicho capital. Los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizarán según su valor de adquisición debidamente reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda al de su adquisición y el último día del mes que antecede a aquel en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales que autorice la Dirección. Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor de costo de reposición en la plaza

respectiva a la fecha en que se determine el citado capital, aplicándose las normas contempladas en el N° 3 del artículo 41°.

3. Normas establecidas en el Artículo 41 de la LIR.

La actual Ley sobre Impuesto a la Renta estableció en el artículo 41 un mecanismo de revalorización de los activos no monetarios y de algunos pasivos en moneda extranjera o reajustables para los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas conforme a lo dictado en el artículo 20, demostradas mediante un balance general. A continuación, se clasifican las normas que establece dicho artículo.

Artículo 41 Inc. 1 N° 1	Corrección monetaria del capital propio, aumentos y disminuciones de capital
Artículo 41 Inc. 1 N° 2	Corrección monetaria de los bienes físicos del activo inmovilizado
Artículo 41 Inc. 1 N° 3	Corrección monetaria de los bienes físicos del activo realizable
Artículo 41 Inc. 1 N° 4	Corrección monetaria de los créditos o derechos en moneda extranjera o reajustables
Artículo 41 Inc. 1 N° 5	Corrección monetaria de monedas extranjeras y de oro.
Artículo 41 Inc. 1 N° 6	Corrección monetaria de los derechos de llave, pertenencias, concesiones mineras y otros
Artículo 41 Inc. 1 N° 7	Corrección monetaria de los gastos de organización y puesta en marcha, costos y gastos diferidos
Artículo 41 Inc. 1 N° 8	Corrección monetaria de las acciones de sociedades anónimas
Artículo 41 Inc. 1 N° 9	Corrección monetaria de los aportes en sociedades de personas
Artículo 41 Inc. 1 N° 10	Corrección monetaria de deudas u obligaciones en moneda extranjera o reajustables
Artículo 41 Inc. 1 N° 11	Facultad del SII para fijar normas de reajustabilidad.
Artículo 41 Inc. 1 N° 12	Contabilización de la corrección monetaria

Artículo 41 Inc. 1 N° 13	Tratamiento tributario del mayor valor resultante de la revalorización del capital propio.
--------------------------	--

4. Determinación del Capital Propio Inicial Tributario.

Existen dos métodos para determinar el Capital Propio Inicial Tributario, los cuales se detallarán a continuación:

➤ Aplicación del Método del Activo.

En conformidad al Artículo 41 de la LIR, el primer saldo para poder realizar el cálculo del Capital Propio Inicial lo constituye el total de los activos de la empresa, según el balance inmediatamente anterior o la declaración inicial de actividades cuando se trate del primer ejercicio, debiendo rebajarse las siguientes partidas o valores:

- ❖ Solo cuando se encuentre en pasivo del balance, deberá rebajarse la depreciación acumulada que representa una forma indirecta de registrar la depreciación de los bienes de activo inmovilizado
- ❖ Valores INTO: Corresponde a los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden que no representen inversiones efectivas
- ❖ Valores intangibles y/o nominales corresponden a cuentas que presentan valores estimados, producto de una apreciación particular de los empresarios, es decir, que no corresponden a una inversión efectiva o desembolso de dinero en su adquisición, como las estimaciones de derechos de llave, de marcas, patente, otros.
- ❖ Valores transitorios se orienta principalmente a los saldos deudores de las cuentas particulares del empresario individual o de los socios de sociedades de personas y dividendos provisorios.

- ❖ Cuentas de orden reflejan responsabilidades u otro tipo de información en la contabilidad de la empresa, no inciden en la determinación del Capital Propio, por ejemplo: las cuentas de contratos en curso, acciones en garantía, entre otras.
- ❖ Otros valores que según lo determine la Dirección Nacional del SII no representen tampoco inversiones efectivas, ejemplo: Saldo deudores de las cuentas particulares de los socios, Cuentas obligadas de los socios o aportes por enterar, pérdidas de arrastre, etc.
- ❖ Se deducen los bienes que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa, solo y cuando se trate de personas naturales

Solo para los contribuyentes que sean personas naturales, deberán excluir de la contabilidad los bienes y deudas que no originan rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividad o negociaciones de la empresa.

- ❖ Otras deducciones, entre las cuales destaca el mayor por retasación técnica del activo fijo y activos en leasing (mientras no se ejerza la opción de compra, no forma parte del CPT de la empresa).
- ❖ Mas (menos) ajustes tributarios tales como, estimaciones que hayan disminuido valores del activo no aceptados por la LIR, ajustes de valores negociables, estimaciones de obsolescencias de existencias, ajustes por diferencia entre la depreciación acelerada y normal del activo fijo y ajustes por gastos diferidos como gastos por organización y puesta en marcha.

Una vez depurado el total de los activos de la empresa, posteriormente se debe deducir el pasivo exigible, es decir, el total de las cantidades que representen las obligaciones o cantidades adeudadas a terceros por la empresa a cualquier plazo (corto y largo plazo), debiendo excluirse los valores del empresario o socios que hayan estado incorporado al giro de la empresa, los cuales formaran parte del capital propio.

De acuerdo a lo anterior, a modo ejemplo, las cuentas que deberán deducirse son las siguientes: cuentas por pagar, documentos por pagar, acreedores varios, provisiones para gratificaciones y participaciones legales o contractuales, provisiones por indemnizaciones por años de servicios, provisiones para participaciones de directores de sociedades anónimas, impuestos referidos, leyes sociales, dividendos no cobrados por los accionistas, acreedores a corto o largo plazo, etc.

➤ Aplicación del Método del Patrimonio.

El siguiente método determina el Capital Propio Inicial Tributario a partir del total de patrimonio, en otras palabras, capital y reservas señaladas a continuación:

Capital Pagado	(+)
Revalorización del Capital Propio	(+)
Reserva por retasación técnica del Activo Fijo	(+)
Otras reservas	(+)
Utilidades retenidas	(+)
Utilidad del Ejercicio	(+)
Dividendos provisorios o retiros del empresario o socio de sociedades de personas	(-)
Pérdida de arrastre	(-)
Pérdida del ejercicio	(-)
Total Patrimonio	(=)

Una vez obtenido el patrimonio o capital propio financiero, en términos jurídicos se comprende al valor aportado por los dueños de la empresa a título de aporte de capital

incluyendo las reservas reglamentarias, especiales y de utilidades retenidas. Luego, se debe realizar ajustes tributarios de los siguientes valores:

Aporte del empresario o socios incorporados al giro de la empresa bajo cualquier concepto	(+)
Estimaciones de activos abonados a una cuenta de patrimonio (pasivo no exigible) por concepto de derecho de llave, de marca, de patentes, etc.	(-)
Estimaciones que han disminuido la utilidad no aceptadas por la LIR, tales como,: estimaciones de incobrables, de obsolescencia de existencias, etc.	(+)
Ajustes por depreciación acelerada y normal del activo fijo	(+/-)
Provisión Impuesto renta	(+)
Provisión para gastos que la LIR no acepta como gastos, tales como, vacaciones globales voluntarias, etc.	(+)
Mayor valor por retasación técnica del activo fijo	(-)
Otros ajustes tributarios	(+/-)
Capital Propio Inicial Tributario	(=)

La explicación de ambos métodos para la determinación del Capital Propio Inicial Tributario se encuentra planteado por Roberto Cabezas como un extracto de la materia de Contabilidad sustentada en su página web “<http://roberto.ucoz.com/>”.

5. Relación del Capital Propio Tributario en la columna RAI para los contribuyentes del Régimen Parcialmente Integrado.

El registro RAI fue creado por la ley N° 20.780 de septiembre del 2014 y modificado posteriormente por la ley N° 20.899 e interpretado por la circular 49 del 14 de Julio del 2016 con la finalidad de tener un control sobre aquellas rentas o cantidades acumuladas que generen un

incremento en el patrimonio tributario de los contribuyentes, y que en caso de ser efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, se afectaran con IGC o IA, según corresponda, conforme a lo establecido en los N°s 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, en concordancia con los artículos 54, 58 y 62 de la misma ley (Castillo, 2016).

En el caso en que la empresa mantenga utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUT con derecho al crédito por IDPC, deberán incorporarse a este registro SAC de manera separada con los créditos originados a contar del 01 de enero de 2017.

De acuerdo a la Resolución 130 publicada el 30 de diciembre de 2016 por el SII, establece un formato para determinar la RLI y de los registros que deben llevar los contribuyentes, según el Régimen de tributación por el cual opten a partir del 01 de enero de 2017, conforme a lo dispuesto en el Artículo 14 de LIR

A continuación, se presentan los esquemas contenidos para resolución para los contribuyentes sujetos al Régimen Parcialmente Integrado:

5.1) Saldos iniciales o remanentes de utilidades y créditos acumulados

- Remanente correspondiente al saldo final del ejercicio anterior

DETALLE	Control	Rentas Afectas
---------	---------	----------------

		a IGC o IA (RAI)
Los contribuyentes obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, que hayan optado, o bien, queden sujetos a aplicar las disposiciones de la letra B), del artículo 14, de la LIR, deberán registrar:		
1. Saldos iniciales o remanentes de utilidades y créditos acumulados (positivo o negativo según corresponda).		
1.1 Saldos iniciales o remanentes correspondientes al saldo final del ejercicio inmediatamente anterior de las siguientes rentas y créditos acumulados: RAI (Saldo positivo): El saldo inicial al 01.01.2017 estará compuesto por la diferencia positiva que resulte de restar al Capital Propio Tributario (CPT) positivo el saldo positivo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) , Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) y el capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones, según lo dispuesto en el literal iii), de la letra b), del N°1.-, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780 de 2014. Además, se deberá sumar el STUT. Todo esto determinado al 31.12.2016. En los ejercicios posteriores, los remanentes de este registro corresponderán a los saldos determinados al final del ejercicio anterior.	\$.....	\$.....

- Incorporación de las rentas o cantidades y créditos asignados producto de la reclasificación por cambio de régimen de renta atribuida al Régimen Parcialmente Integrado.

1.2 Incorporación de las rentas o cantidades y créditos asignados producto de la reclasificación por cambio de régimen de renta atribuida al parcialmente integrado		
---	--	--

<p>Se debe incorporar al registro RAI, como saldo inicial, la diferencia positiva que resulte de restar al valor del CPT positivo, el monto positivo de los registros RAP y REX y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa, incluyendo los aumentos y disminuciones efectuadas con posterioridad, debidamente reajustadas. Para estos efectos se deberán considerar sus valores al término del último ejercicio comercial en que ha estado sujeto al régimen de renta atribuida.</p>	<p>\$.....</p>	<p>\$.....</p>
--	----------------	----------------

- Incorporación de las rentas o cantidades y créditos asignados a las nuevas sociedades producto de una Conversión, División y/o Fusión por Creación.

<p>1.4 Incorporación de las rentas o cantidades y créditos asignados a las nuevas sociedades producto de una Conversión, División y/o Fusión por Creación. En el caso que las sociedades que se sometan a algunas de las reorganizaciones empresariales señaladas, se encuentren acogidas al Régimen de Renta Parcialmente Integrado, deberán mantener la misma clasificación de las rentas. En el evento que las sociedades absorbidas en el proceso de fusión por creación se encuentren acogidas al régimen de renta atribuida o al de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR, se deberán aplicar las mismas instrucciones impartidas para un cambio de régimen.</p>	<p>\$...../(\$.....)</p>	<p>\$.....</p>
<p>MÁS: Reajuste según el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor comprendido entre el mes que precede a la reorganización empresarial y el mes anterior al del balance, retiro, remesa o distribución, según corresponda.</p>	<p>\$...../(\$.....)</p>	<p>\$.....</p>

- 5.2) Orden cronológico de imputación sobre las cantidades, al momento de su pago, retiro, remesa o distribución.

<p>DETALLE</p>	<p>Control</p>	<p>Rentas Afectas a IGC o IA (RAI)</p>
----------------	----------------	--

2.	Si el Sub total N°1 es positivo, se imputan en orden cronológico, las siguientes cantidades, al momento de su pago, retiro, remesa o distribución:	
2.1	Gastos rechazados del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, provisionados con anterioridad al 01.01.2017 y pagados en el transcurso del año, siempre que se mantenga un saldo de crédito por IDPC generado con anterioridad al 01.01.2017, con excepción del IDPC, el cual se rebajará aun cuando no exista el referido crédito y dicho impuesto esté contenido en el saldo inicial del RAI. Todo lo anterior, debidamente reajustado con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor comprendido entre el mes que precede al pago y el mes anterior al balance, retiro, remesa o distribución, según corresponda.	(\$.....)
2.2	Los retiros, remesas o distribuciones (incluye los préstamos y ejecución de bienes en garantía calificados como retiros, remesa o distribuciones encubiertas, literal ii) y iv) del inciso tercero del artículo 21, de la LIR), sin reajuste, hasta agotar los remanentes de los registros. Si las distribuciones, retiros o remesas, exceden el remanente o saldo inicial disponible, dichos excesos quedarán como provisorios y serán imputados al cierre del ejercicio.	(\$.....)
2.3	Rentas o cantidades y créditos que se entreguen al propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N°1 de la LIR, socio, accionista o comunero, a título de <u>devolución de capital</u> , reajustados con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor comprendido entre el mes que precede a la devolución de capital y el mes anterior al balance, retiro, remesa o distribución, según corresponda.	(\$.....)

5.3) Registro de rentas o cantidades por una reorganización empresarial.

3.	Se deberá registrar a la fecha de la reorganización empresarial:	
----	--	--

3.1	<p>Incorporación de las rentas o cantidades y créditos asignados producto de una fusión por incorporación y disolución por la reunión del total de los derechos o acciones de una empresa o sociedad en manos de una misma persona, a la fecha de la reorganización, sin reajuste.</p> <p>En el caso que la sociedad fusionada o disuelta se encontrara acogida al régimen de renta atribuida o al régimen de la letra A) del artículo 14 ter, se deberán aplicar las instrucciones impartidas para el cambio de régimen indicadas en los puntos 1.2 y 1.3 anteriores, según corresponda. Si la sociedad fusionada o disuelta se encuentra acogida al Régimen Parcialmente Integrado, se deberá mantener la misma clasificación de las rentas en la nueva sociedad.</p>	\$.....	\$.....
3.2	<p>Imputación de rentas o cantidades y créditos que se asignen, en proporción al CPT que registra la empresa a la fecha de la división, a la nueva sociedad originada en el proceso de reorganización empresarial señalado.</p> <p>Respecto del registro DDAN, en un proceso de división, éste se asignará conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la diferencia entre la depreciación acelerada y normal.</p>	(\$.....)	(\$.....)

5.4) Registro de rentas o cantidades al termino del año comercial.

DETALLE	Control	Rentas Afectas a IGC o IA (RAI)
4. Se deberá registrar al término del año comercial:		
4.1 Si el monto del Sub total N°3, del registro RAI, es positivo, se deberá reversar dicha cantidad.	(\$.....)	(\$.....)
4.2 Rentas o cantidades Afectas a Impuestos global complementario o adicional (RAI). Se deberá agregar la diferencia positiva que se determine entre: + Capital Propio Tributario positivo (de acuerdo al inciso 1° del artículo 41 de la LIR). + <u>Remesas, retiros o dividendos provisorios.</u> = Capital Propio Tributario ajustado (-) Registro REX. (-) Capital aportado, más variaciones debidamente reajustadas. (-) <u>Saldo FUR (cuando no haya sido considerado dentro del valor del capital aportado a la empresa).</u> = Rentas Afectas a Impuestos Global Complementario o Adicional	\$.....	\$.....

5.5) Remanente para el próximo ejercicio comercial (positivo y/o negativo, según corresponda).

DETALLE	Control	Rentas Afectas a IGC o IA (RAI)

<p>5. Imputaciones al término del año comercial, en el siguiente orden, según corresponda:</p>		
<p>5.1 Diferencia de retiros, remesas o dividendos (incluye los préstamos y ejecución de bienes en garantía calificados como retiros, remesa o distribuciones encubiertas, literal ii) y iv) del inciso tercero del artículo 21, de la LIR) no imputada al saldo inicial o Sub total N°1, debidamente reajustados de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo. Si las distribuciones, retiros o remesas, exceden el saldo disponible, dicha diferencia tributará de igual forma con los impuestos finales, esto es IGC o IA.</p>	<p>(\$.....)</p>	<p>(\$.....)</p>
<p>5.2 <u>Retiros en exceso</u> determinados al 31 de diciembre de 2016, pendientes de imputación, debidamente actualizados según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se efectuaron los retiros y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se entiendan retirados (Anexo N°5). Esta imputación se realizará en la medida que, en forma posterior a la imputación de las cantidades señaladas en los puntos anteriores, persistan saldos en los distintos registros.</p>	<p>(\$.....)</p>	<p>(\$.....)</p>
<p>5.3 Imputación del crédito asociado a las cantidades indicadas en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR pagadas durante el ejercicio.</p>		
<p>5.4 Imputaciones de rentas o cantidades y créditos asignadas a otras empresas con motivo de <u>reorganización empresarial</u> (Conversión, fusión por creación, fusión por incorporación y disolución por la reunión del total de los derechos o acciones de una empresa o sociedad en manos de una misma persona)</p>	<p>(\$.....)</p>	<p>(\$.....)</p>
<p>5.5 Asignación de rentas o cantidades y créditos a otras empresas, con motivo de <u>cambio de Régimen</u> se Rentas Parcialmente Integrado a cualquier otro régimen ya sea de forma voluntaria o bien obligatoria.</p>	<p>(\$.....)</p>	<p>(\$.....)</p>
<p>5.6 Rentas o cantidades que se entienden retiradas, distribuidas y remesadas a los dueños de la sociedad producto del <u>término de giro</u>.</p>	<p>(\$.....)</p>	<p>(\$.....)</p>

La Resolución presenta el siguiente esquema para el caso de los contribuyentes deban llevar un control de la deducción por incentivo al ahorro establecido en la letra C), del artículo 14 ter de la LIR; que se encuentra pendiente de ser reversada

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	\$	
Renta Liquida 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.		

CAPÍTULO IV:

**“EFECTOS SOBRE CAMBIO DE RÉGIMEN
DE LA LETRA B), DEL ARTÍCULO 14 DE
LA LEY SOBRE EL IMPUESTO A LA
RENTA”.**

Como sabemos los dos nuevos regímenes de tributación gravan con los impuestos finales las rentas o cantidades obtenidas por la empresa en oportunidades diferentes, por un lado, está el régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, donde por normativa, la tributación de las rentas o cantidades percibidas o devengadas se afectan, ya sea con el IGC o IA en el periodo comercial en el cual es originado, y son atribuidas inmediatamente a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, sin importar si estas rentas son retiradas, remesadas o distribuidas por ellos. Por otro lado, está el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, donde a diferencia del régimen antes mencionado, para que se origine el hecho gravado con los impuestos finales, deben los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa retirar, remesar o distribuir las rentas o cantidades producidas por la misma.

Con el propósito de controlar la situación tributaria de las rentas acumuladas en la empresa, en el caso que se opte por cambiarse de régimen alternativo o se produzca una reorganización empresarial, en la que las empresas involucradas se encuentren sujetas a las disposiciones de un régimen diferente, todas las normas que buscan amortizar los cambios, interacciones y regulaciones se estipulan en la letra D), del artículo 14 de la LIR.

1. Contribuyentes que opten por cambiarse al régimen de la letra B), al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR:

La normativa establece en el inciso quinto del artículo 14 de la LIR, que los contribuyentes deberán permanecer en el régimen tributario al que se acogieron o quedaron por defecto, por un período de 5 años comerciales consecutivos, Una vez terminado dicho período, cuando un contribuyente desee realizar un cambio de régimen, podrán cambiarse al régimen alternativo del artículo 14 de la LIR, siempre y cuando cumpla con los requisitos para hacerlo, debiendo ejercer la opción desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que ingresen al nuevo régimen, es decir, en el año 6 desde que se ingresó al primer régimen, y debiendo permanecer 5 años comerciales consecutivos en el nuevo régimen al que se opte.

Cuando un contribuyente acogido al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, opte por acogerse a las disposiciones de la letra A), del mismo artículo. Deberá ejercer dicha opción,

ante el SII desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se ingrese al nuevo régimen, habiendo cumplido el plazo antes mencionado.

A continuación, se presenta un cuadro resumen de las situaciones que se general al momento del cambio:

Contribuyentes sujetos al artículo 14 de la LIR.	cambio de régimen alternativo (opción -obligatorio)	motivo	Naturaleza	a contar
Letra A), atribución	letra b), integración parcial	opción	permanencia de al menos 5 años.	1° de enero año en que ingresa al nuevo régimen.
letra b), integración parcial	letra a), atribución	opción	permanencia de al menos 5 años, en la medida que cumpla	1° de enero año en que ingresa al nuevo régimen.
letra a), atribución	letra b), integración parcial	obligatorio	por modificación de tipo jurídico.	1° de enero del año del incumplimiento
letra a), atribución	letra b), integración parcial	obligatorio	por modificación de conformación societaria.	1° de enero año siguiente al incumplimiento.

Como se puede apreciar, los contribuyentes del Régimen Parcialmente Integrado solo pueden acceder al cambio del régimen de tributación en la medida que se ejerza la opción voluntariamente, siempre que cumpla con los requisitos establecidos por el régimen de la renta atribuida, más adelante será analizada en profundidad.

- Formalidades que deberán cumplir al momento de ejercer el cambio de régimen.

Los contribuyentes, sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que opcionalmente efectúen cambio de régimen cumplido los plazos establecidos en el inciso quinto del artículo 14 de la LIR, al régimen de la letra A), del artículo antes mencionado, obligados a declarar el IDPC sobre la base de sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, deberán cumplir al momento de ejercer la opción de cambio de régimen con las siguientes formalidades:

- ❖ Empresa Individual; EIRL y contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio, suscrita por el contribuyente.
- ❖ Comunidades: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por la totalidad de los comuneros, quienes deberán adoptar por unanimidad dicha decisión.
- ❖ Sociedades de personas y Sociedades por Acciones: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar además una escritura pública en que conste el acuerdo unánime sobre el ejercicio de la opción de la totalidad de los socios o accionistas, de acuerdo a lo señalado en la letra B), de la circular N° 49.

Los puntos anteriores, según corresponda, deberán contar con un representante, facultado expresamente para ejercer la opción señalada.

➤ Tributación especial dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR

Los contribuyentes acogidos a las reglas de la primera categoría, que opten por cambiarse del régimen de la letra B), a la letra A), del artículo 14 de la LIR, aplicarán las disposiciones del número 2, del artículo 38 bis de la misma ley, el cual establece que la empresa se afectará con el impuesto de 35% establecido en el referido artículo, como si está diera aviso de un término de giro a la fecha del cambio de régimen, dicho impuesto se aplicara sobre las rentas o cantidades determinadas según la normativa.

Para el efecto del cambio de régimen, los contribuyentes que declaren sobre la base de rentas efectivas y sean determinadas según contabilidad completa, acogidas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, entenderán y considerará retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, tales cantidades se determinarán de la siguiente manera:

La diferencia positiva del CPT determinado a la fecha del termino de giro, según lo establecido en el N° 1 del artículo 41 de la LIR. En el caso que el CPT registre un valor negativo, dicha cantidad será cero.	\$(+)
El saldo de retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 y aún pendientes de tributación a la fecha del termino de giro, reajustado según variación del IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes siguiente al término de giro.	\$(+)
El saldo positivo que se determine a la fecha del término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX (incluye el registro FUNT al 31 de diciembre de 2016).	\$(-)
El capital aportado efectivamente, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al termino de giro).	\$(-)

<p>Se considerará bajo este concepto, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que ésta se hayan realizado, siempre que se encuentren incluidas dentro del saldo FUR, al ser consideradas como retiradas por el socio o accionista que efectuó la reinversión, de conformidad al párrafo final, de la letra b), del N° 9, de numeral I, del artículo tercero transitorio de la ley.</p>	
<p>100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N°3 y 63, y el 100% del crédito total disponible contra impuestos finales (en adelante, indistintamente, CTDIF), generados hasta el 31 de diciembre de 2016 e incorporados al registro SAC a contar del 1° de enero de 2017.</p>	<p>\$(+)</p>
<p>100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N°3 y 63, y el 100% del CTDIF, generados a contar del 1° de enero de 2017 e incorporados al registro SAC a contar de dicha fecha.</p>	<p>\$(+)</p>
<p>Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.</p>	<p>\$(=)</p>

La diferencia positiva calculada corresponde a las rentas y cantidades pendientes de tributación y que deben ser afectadas con los impuestos por causa del cambio de régimen.

Una vez determinado el impuesto a pagar sobre la base imponible calculada, se podrá hacer uso del crédito por IDPC que el contribuyente posea en el registro SAC, tenido la precaución de deducir la cantidad equivalente al 65% del monto de los créditos por IDPC con la obligación de restituir e imputar el 100% del crédito cuando este no tenga dicha obligación.

El impuesto del 35% pagado se incorpora al registro de créditos de IDPC que debe llevar la empresa a partir del primer ejercicio comercial sujeta a las disposiciones del régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, contemplado en la letra d), del N°4 del citado artículo, es decir,

en el registro SAC, el cual, beneficiará a los futuros retiros o distribuciones afectas a los impuestos finales.

Los saldos de los registros FUF y REX de la empresa acogida a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, pasan a ser los valores de apertura de los mismos registros de la empresa que se acogerá a la letra A), del artículo antes mencionado.

Es importante destacar, que dicha cantidad afectada con el impuesto 35%, no serán reliquidadas en cuanto al IGC se refiere según lo establecido en el N°3, del artículo 38 bis de la LIR, por así disponerlo expresamente la letra b), N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la ley antes mencionada.

En este caso, el impuesto se deberá declarar y pagar en la oportunidad que deba ser presentada la declaración anual de impuesto a la renta de la empresa, conforme a lo dispuesto en el artículo 69 de la LIR, es decir, será presentada en el mes de abril del año comercial anterior al cambio de régimen.

A continuación, para un mejor entendimiento de los efectos que trae cambiarse del Régimen Parcialmente Integrado al régimen de renta atribuida, analizaremos un ejercicio del término de giro de acuerdo a las disposiciones del n° 2, del artículo 38 bis, de la LIR, donde la empresa “CC. LTDA”, la cual está sin acumulación al 1° de enero de 2017, ya que inició actividades ese año.

I.	La empresa “CC Ltda.”, sujeta al Régimen de Imputación Parcial de Créditos, con inicio de actividades con fecha 14 de septiembre de 2017, informa que se decide cambiar al régimen de renta atribuida			
II.	Fecha del cambio de régimen: 15.01.2022			
III.	De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 15.01.2022:			
	Socio 1, PN contribuyente de IGC	\$	60.000.000	
	Socio 2, PN contribuyente de IGC	\$	20.000.000	
IV.	Determinación de la Renta Líquida Imponible contribuyente acogido al Régimen de Imputación Parcial de Créditos.			
	Utilidad según Balance	\$	85.000.000	
	Agregados			
	Provisiones Varias \$ 1.200.000	\$	1.200.000	
	Deducciones			
	10-08 Multa fiscal, reajustada 1,040	\$ 96.154	\$ 100.000	
	Desagregados (GR Afectos al Art. 21 LIR)			
	No hay			
	RLI DE PRIMERA CATEGORÍA		\$	86.300.000
	IMPUESTO 1° CATEGORÍA	27,0%	\$	23.301.000
V.	Para efectos de determinar las rentas afectas a IGC o IA, y la situación tributaria de los dividendos se proporcionan los siguientes antecedentes			
	Capital Propio Tributario 15.01.2022	\$	179.577.000	
	El control de rentas empresariales al 15.01.2022, acusa los siguientes saldos:			

	Rentas o cantidades afectas al IGC o IA (RAI)	\$	8.000.000
	Ingresos no constitutivos de renta (REX)	\$	5.000.000
	SAC con derecho a devolución y sujeto a restitución	\$	3.600.000
	SAC con derecho a devolución y No sujeto a restitución	\$	900.000
Supuesto: Los valores de variación del IPC del ejercicio comercial 2018 son equivalentes a la variación de ejercicio comercial 2016			
	Variación IPC anual 2022		2,9%
	Variación a enero		0,3%
	Agosto – Enero		4%

<u>Desarrollo</u>						
I. Control de rentas empresariales al 15.01.2022						
					SAC	
					Generados a contar 01.01.2017	
					0,369863	
Detalle	Control	RAI	REX (Ingresos no renta)	Sin Restitución Con derecho a devolución	Con Restitución Con derecho a devolución	
Remanente Anterior	13.000.000	8.000.000	5.000.000	900.000	3.600.000	
Más: Reajuste al 15.01.2017	0,3% 39.000	24.000	15.000	2.700	10.800	
Remanente reajustado al 15.01.2017	13.039.000	8.024.000	5.015.000	902.700	3.610.800	

Crédito por IDC, sobre RLI (\$86.300.000 x 27%)					23.301.000
Reverso rentas afectas remanentes	8.024.000	-	-		
Ajuste crédito por GR no afecto (\$100.000 x 0,369863)					- 36.986
Remanentes ejercicio siguiente	5.015.000		-	5.015.000	902.700 26.874.814

II. Determinación de las rentas afectas a IGC o IA al 31.12.2018	
(+) Capital propio tributario al 15.01.2022	179.577.000
(-) Saldo REX al 15.01.2022	(5.015.000)
(-) Capital aportado, reajustado al 31.12.2018	(80.000.000)
(=) Subtotal rentas afectas	94.562.000
(+) Crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, con restitución	26.874.814
(+) Crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, sin restitución	902.700
(=) Rentas afectas a impuestos del 35% por el cambio de régimen	122.339.514

III. Determinación del impuesto de 35% al cambio de régimen	
Impuesto por cambio de régimen (122.339.514 x 35%)	42.818.830
Crédito por IDPC no sujeto a restitución	(902.700)
Crédito por IDPC sujeto a restitución (26.874.814 x 65%)	(17.468.629)
Impuesto por cambio de régimen a pagar (saldo inicial de registro SAC)	24.447.501

En este caso, analizaremos en un ejercicio los efectos de cambiarse del Régimen Parcialmente Integrado al Régimen de Renta Atribuida, para la empresa “DD Ltda.” que debe realizar término de giro de acuerdo a las disposiciones del n° 2, del artículo 38 bis, de la LIR, y trae acumulaciones en los registros con anterioridad al año 2017.

I.	La empresa “DD Ltda.”, sujeta al Régimen de Imputación Parcial de Créditos, con inicio de actividades con fecha 04 de octubre de 2014, informa que se decide cambiar al régimen de renta atribuida				
II.	Fecha del cambio de régimen: 15.01.2022				
III.	De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 15.01.2022:				
	Socio 1, persona natural contribuyente de IGC		\$	80.000.000	
	Socio 2, persona natural contribuyente de IGC		\$	80.000.000	
	Capital aportado		\$	160.000.000	
IV.	Determinación de la Renta Líquida Imponible contribuyente acogido al Régimen de Imputación Parcial de Créditos.				
	Utilidad según Balance		\$	98.000.000	
	Agregados				
	Provisiones Varias		\$ 2.200.000	\$ 2.200.000	
	Deducciones				
	10-08 Multa fiscal, reajustada		1,040	\$ 106.154	\$ 110.400
	Desagregados (GR Afectos al Art. 21 LIR)				
	No hay				
	RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA			\$	100.310.400
	IMPUESTO 1° CATEGORÍA		27,0%		\$ 27.083.808

V.	Para efectos de determinar las rentas afectas a IGC o IA, y la situación tributaria de los dividendos se proporcionan los siguientes antecedentes	
	Capital Propio Tributario 15.01.2022	\$ 294.157.000
El fondo de utilidades tributables al 15.01.2022, presenta la siguiente información:		
VI.	STUT (saldo total de utilidades tributables)	\$ 30.000.000
	STC (saldo total de crédito por IDPC)	\$ 8.219.660
El control de rentas empresariales al 15.01.2022, acusa los siguientes saldos:		
VII.	Rentas o cantidades afectas al IGC o IA (RAI)	\$ 18.000.000
	Ingresos no constitutivos de renta (REX)	\$ 15.000.000
	SAC con derecho a devolución y sujeto a restitución	\$ 5.600.000
	SAC con derecho a devolución y No sujeto a restitución	\$ 1.900.000
	Supuesto: Los valores de variación del IPC del ejercicio comercial 2018 son equivalentes a la variación de ejercicio comercial 2016	
Variación IPC anual 2022		2,9%
Variación a enero		0,3%
Agosto – Enero		4%

Desarrollo

I. Control de cuentas empresariales al 15.01.2022

				SAC			STUT
				Generados a contar 01.01.2017		Generados hasta el 31.12.2016	
Detalle	Control	RAI	REX (Ingresos no renta)	0,369863		0,273989	
				Sin Restitución	Con Restitución	Con derecho a devolución	
				Con derecho a devolución	Con derecho a devolución		
Remanente anterior	33.000.000	18.000.000	15.000.000	1.900.000	5.600.000	8.219.660	30.000.000
Más: Reajuste al 15.01.2022 (0,3%)	99.000	54.000	45.000	5.700	16.800	24.659	90.000
Remanente reajustado al 15.01.2022	33.099.000	18.054.000	15.045.000	1.905.700	5.616.800	8.244.319	30.090.000
Crédito por IDC, sobre RLI (\$100.310.400 x 27%)					27.083.808		
Reverso rentas afectas remanentes	(18.054.000)	(18.054.000)					
Ajuste crédito por GR no afecto (\$110.400 x 0,369863)				(40.833)			
Remanentes ejercicio siguiente	15.045.000	-	15.045.000	1.864.867	32.700.608	8.244.319	30.090.000

II. Determinación de las rentas afectas a IGC o IA al 15.01.2022

(+) Capital propio tributario al 15.01.2022	294.157.000
(-) Saldo REX, al 15.01.2022	(15.000.000)
(-) Capital aportado, reajustado al 15.01.2022	(160.000.000)
(=) Subtotal rentas afectas	119.157.000
(+) Crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, con restitución	32.700.608
(+) Crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, sin restitución	1.864.867
(+) Crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, generado hasta el 31.12.2016 $25.591.793 \times 0,273989 = 7.011.870$, Tope 8.244.319	8.244.319
(=) Rentas afectas a impuestos del 35% por el cambio de régimen	161.966.794
Rentas afectas	119.157.000
Rentas con créditos generador a contar del 01.01.2017, $(5.616.800 + 1.905.700) / 0,369863$	(93.565.207)
Rentas con créditos generados hasta el 31.12.2016	25.591.793

III. Determinación del impuesto de 35% al cambio de régimen.

Impuesto por cambio de régimen $(161.966.794 \times 35\%)$	56.688.378
Crédito por IDPC no sujeto a restitución	(1.864.867)
Crédito por IDPC sujeto a restitución $(32.700.608 \times 65\%)$	(21.255.395)
Crédito por IDPC generado hasta el 31.12.2016	(8.244.319)
Impuesto por cambio de régimen a pagar (saldo inicial de registro SAC)	25.323.797

- Reclasificación de las rentas o cantidades acumuladas que se mantenían al registro que establece el N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Las empresas se cambien desde el Régimen de Imputación Parcial de Créditos al régimen de renta atribuida, deberá mantener a partir del primer día en que se encuentre sujetas a las disposiciones del nuevo régimen, el registro y control de las rentas o cantidades que se mantenían acumuladas en la empresa y anotadas en los registros que establece el N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, según sus saldos al término del año comercial anterior al que comiencen a tributar sujeta a las normas del nuevo régimen.

En este caso, las rentas o cantidades acumuladas en el ejercicio inmediatamente anterior al ingresar al nuevo régimen, deberán ser reclasificadas según la naturaleza de estos, en los registros que, conforme a lo dispuesto en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberá llevar la empresa a partir de la fecha que esté sujeta al régimen de renta atribuida.

Dada la situación, los saldos iniciales de los registros regulados en la norma pre citada, estarán conformados por las siguientes cantidades:

- ❖ Registro FUF, establecido en la letra b), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Se deberá anotar como saldo inicial en el registro FUF, el saldo que proviene del ejercicio anterior, donde dicho saldo estará compuesto por el remanente de la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que se encontraban anotadas en el registro FUF, a que se refiere la letra b), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, al término del último ejercicio comercial sujeto al Régimen de Imputación Parcial de Créditos.

- ❖ Registro REX, establecido en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Se deberá registrar como saldo inicial en este registro REX, el saldo proveniente del ejercicio anterior, dicho saldo estará compuesto por el remanente de rentas o cantidades que se encontraban anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 2, de la letra B), del

artículo 14 de la LIR, al término del último ejercicio comercial sujeto al Régimen Parcialmente Integrado.

Dada la naturaleza de las cantidades acumuladas en el registro, el contribuyente deberá controlar en el registro REX, en forma separada, las rentas exentas de IGC, los ingresos no constitutivos de renta, y respecto de estos últimos, también deberá separar las cantidades cuyo origen sean utilidades que ya cumplieron totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.

- ❖ Registro del Saldo Acumulado de Créditos (SAC), establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Se deberá anotar como saldo inicial del registro SAC, el saldo proveniente del ejercicio anterior, es decir, el impuesto de 35% que la empresa haya pagado por las rentas o cantidades pendientes de tributación que se encontrarán acumuladas al momento en que se realizó el término de giro, comentado anteriormente. Tales créditos, se otorgarán como crédito por IDPC en la forma establecida en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sobre los retiros, remesas o distribuciones que resulten gravados con el IGC o IA, que se efectúen a partir de ese ejercicio comercial. Sobre dichos créditos por IDPC, en ningún caso existirá la obligación de restitución que se establece en la letra B), del mismo artículo.

- Situación tributaria del crédito pendiente de imputación en contra del IDPC, proveniente del pago del IDPC.

Los efectos tributarios para la empresa que paga voluntariamente a título de IDPC, la cantidad que se determine en la forma establecida en la LIR, sobre los retiros, remesas o distribuciones gravadas con el IGC o IA que al término del ejercicio comercial respectivo no han tenido derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la misma ley, será el mismo al aplicado a los contribuyentes que se cambian del régimen A), al B), señalado en la letra b), anterior.

2. Contribuyentes que obligatoriamente deban cambiarse al régimen de la letra B), al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR:

El inciso 2° del artículo 14 de la LIR, se establecen los contribuyentes que podrán optar al régimen de la letra A) ó B), del artículo antes mencionados, los cuales son solo aquellos contribuyentes que sean empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), contribuyentes del artículo 58, N°1 y sociedades por acciones. Los demás contribuyentes no mencionados anteriormente, aplicarán las disposiciones de la letra B), es decir, el Régimen Parcialmente Integrado no cuenta con requisito para acogerse a sus disposiciones.

2.1) Incumplimiento de tipo o forma jurídica.

Según lo expresado en el artículo 14 de la LIR, no se establecen requisitos del tipo jurídico para las empresas que deseen optar por este régimen, es decir, todos los contribuyentes obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile tendrán la libertad de escoger al régimen antes mencionado. Por lo tanto, podrán incorporarse a este régimen:

- ❖ Empresarios Individuales
- ❖ Empresas individuales de responsabilidad limitada
- ❖ Sociedad de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones)
- ❖ Sociedades por Acciones
- ❖ Comunidades
- ❖ Agencias o Sucursales de Empresas Extranjeras

Bajo esta premisa, entendemos que no existe ningún incumplimiento del tipo jurídico para que un contribuyente sea obligado a abandonar el Régimen Parcialmente Integrado.

2.2) Incumplimiento según su conformación societaria.

Dado que no se establecen requisitos para ingresar y permanecer en el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, es decir, sea cual sea la composición societaria de la empresa o sociedad, no hay obligación para que los contribuyentes abandonen el régimen.

3. Cambio de otros regímenes de tributación de la LIR.

Cuando un contribuyente efectúe cambio de régimen y este se encuentre sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a cualquier otro régimen de tributación que establezca dicha ley, deberán aplicar las reglas específicas que se disponen para el régimen al que se incorporará el contribuyente.

3.1) Cambio de régimen del artículo 14 ter de la LIR.

Los contribuyentes que opten por tributar en el régimen simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresen al nuevo régimen, deberán aplicar y conocer lo siguiente:

Para ejercer dicha opción, no es necesario que los contribuyentes se mantengan durante el plazo de 5 años comerciales consecutivos en alguno de los regímenes generales indicados de las letras A) ó B), del artículo 14 de la LIR, bastando para tal efecto, cumplan el requisito, tanto para el ingreso como para la permanencia en el régimen, establecido en la letra a) del N° 1, de la letra A.-, del artículo 14 ter, dichos requisitos los pasamos a analizar a continuación:

<p>Debe tratarse sólo de los contribuyentes o entidades que señala expresamente el inciso primero de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR, es decir:</p>	<p>i) Los empresarios individuales;</p>
	<p>ii) Los Empresarios Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL);</p>
	<p>iii) Las comunidades, que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR;</p>
	<p>iv) Las sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR; y</p>
	<p>v) Las sociedades por acciones que cumplan con los requisitos del inciso sexto del artículo 14 de la LIR, que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR.</p>
<p>Deben ser contribuyentes:</p>	<p>cuyos ingresos provengan de la realización de una actividad clasificada en la Primera Categoría.</p>

Las ventas y servicios de su giro deberán:	tener un promedio anual de ingresos no superior a 50.000 Unidades de Fomento (UF) en los últimos 3 ejercicios, y además dichos ingresos, en ninguno de los ejercicios que se consideren para el cálculo, puede ser superior a 60.000 UF.
--	--

En este caso, la opción para ingresar al régimen simplificado se manifestará de la siguiente manera:

Contribuyentes	Oportunidad para dar aviso de incorporación
Los sujetos a las normas de las letras B), del artículo 14 de la LIR, según texto vigente al 1° de enero de 2017.	Aviso a contar del 1° de enero al 30 de abril del año en que se incorporan al régimen simplificado, mediante la presentación del Formulario N° 3264.

Dado que las empresas sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14, cuentas con rentas o cantidades pendientes de tributación, deberán considerar como un ingreso diferido, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que se determine entre la suma del valor positivo del capital propio tributario, y las cantidades que se indican a continuación:

- ❖ El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones, todos ellos reajustados según del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el último mes del año anterior al cambio de régimen.
- ❖ Las cantidades anotadas en el registro REX

3.2) Cambio de régimen de tributación de los contribuyentes en base a renta efectiva que no se determine mediante contabilidad completa.

Los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas en la primera categoría, determinadas según contabilidad completa, que se encuentren liberados de la obligación de llevar contabilidad completa, según lo dispuesto en el artículo 68 de la LIR o del artículo 23 del Código Tributario, deberán atribuir al término del primer ejercicio comercial en que opere tal liberación, conjuntamente con las rentas efectivas obtenidas en ese año comercial, así como aquellas que se le atribuyan en el mismo ejercicio, las rentas percibidas o devengadas en los años comerciales anteriores, siempre que se trate de cantidades afectas al IGC o IA que se encuentren acumuladas en la empresa al término del último ejercicio comercial en que el contribuyente haya estado obligado a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa. Lo anterior, considerando que los contribuyentes a que se refiere el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, deben atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, entre otras rentas, todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa, requisito que cumplen las rentas mencionadas.

En el caso de contribuyentes se encuentre acogido al Régimen Parcialmente Integrado, las cantidades afectas a IGC o IA acumuladas en la empresa, corresponderán al monto que se determine de acuerdo al registro RAI.

Cabe destacar que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, tendrán derecho al crédito por IDPC acumulado en los registros SAC, considerando los saldos al término del último ejercicio comercial en que el contribuyente estuvo sujeto a la obligación de llevar contabilidad completa, después de todas las imputaciones que se hubieran producido al momento de realizar el cambio. Para la determinación del crédito a que se tendrá derecho, deberá aplicarse la normativa en el N° 3 de la letra B), del referido artículo 14, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. Se hace presente que, tratándose del crédito proveniente del saldo acumulado que tenga la obligación de restituir la suma equivalente al 35% del crédito por IDPC, según lo establecido en el numeral ii), de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

3.3) Cambio al régimen de renta presunta, dictado en el artículo 34 de la LIR.

Considerando que un contribuyente acogido al Régimen Parcialmente Integrado, voluntariamente ejerza la opción para incorporarse al régimen de renta presunta, las rentas efectivas acumuladas hasta el último ejercicio comercial en que estuvo sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán atribuirse conforme a lo dispuesto en el N° 2., de la letra C), del artículo 14 de la LIR, y en consecuencia, se aplicarán las mismas instrucciones señaladas en la letra b) precedente.

4. Reorganización empresarial.

El N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, se establecen aquellas reorganizaciones empresariales, en las cuales, como resultado de la operación, las empresas sociedades que se crean o subsisten, según el proceso de la conversión, fusión, división y transformación de empresas sujetas al Régimen de Imputación Parcial de Crédito. Cabe destacar que este aspecto del cambio de régimen no es materia de nuestra investigación.

La reorganización empresarial es un proceso que busca, a través de un acuerdo, preservar empresas viables y normalizar sus relaciones comerciales y crediticias, mediante su reestructuración operacional, administrativa, de activos y pasivos., por ende, dicha reorganización trae cambios tributarios los cuales pasaremos a distinguir a continuación:

1. Conversión del empresario individual en sociedad o en EIRL, donde dicha reorganización trae efectos para:
 - la EIRL o sociedad que se constituye, donde en esta situación se deberá permanecer en el régimen de tributación en el cual se encontraba sujeto al momento de la conversión, es decir, en el Régimen de Imputación Parcial del Crédito.
 - y a su vez, los efectos tributarios para el empresario individual que se convierte, el año comercial en que cesa en sus actividades como tal, deberá aplicar las

normas generales de la LIR, en lo que respecta a la determinación de la RLI, la atribución de rentas de terceros que debe efectuar, y la información y certificación sobre los retiros, remesas o distribuciones de ese ejercicio y demás situaciones relacionadas.

2. Fusión de empresas o sociedades, se debe distinguir la fusión de la que se trate, ya sea:
 - fusión por creación, la cual tiene libre elección de régimen tributario, y, por otra parte,
 - se encuentra la fusión y disolución por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, 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, deberá mantenerse en el régimen de tributación al que se encontraba sujeta a la fecha de fusión.
3. División de empresas o sociedades, obliga a las empresas o sociedades que se constituyen a permanecer en el régimen al que se encontraba sujeta la empresa o sociedad dividida.
4. La transformación de empresas o sociedades, es caracterizada porque subsiste la personalidad jurídica de la empresa o sociedad que se transforma, es decir, no se generan consecuencias para dicha empresa o sociedad, en relación al régimen de tributación al que se encuentra sujeta, ni respecto de las rentas acumuladas, así como tampoco en relación a los créditos o deducciones a que tenía derecho la empresa o sociedad que se transforma, los cuales se mantienen en la empresa o sociedad transformada.

CAPÍTULO V:

**“APLICACIÓN PRÁCTICA Y EJERCICIOS
RESUELTOS DEL RÉGIMEN
PARCIALMENTE INTEGRADO”.**

Caso Práctico N°1

Bajo el supuesto de que la empresa “DD LTDA”, cumple con los requisitos para elegir el régimen de tributación al que se acogerá, es decir, el Régimen Parcialmente Integrado ó Régimen de Rentas Atribuidas, se comparará cual es la mejor opción para esta empresa compuesta por dos socios, los cuales aportaron el 50% cada uno del capital total, dichos socios retiran el 100% de las cantidades disponibles para ser retiradas,

Régimen de Renta Atribuida		Régimen Parcialmente Integrado	
<i>Nivel Empresa</i>			
Base Imponible para impuesto de 1era Categoría	\$ 220.000.000	Base Imponible para impuesto de 1era Categoría	\$ 220.000.000
IDPC 25%	\$ 55.000.000	IDPC 27%	\$ 59.400.000

Como la Base Imponible para el impuesto de primera categoría es de \$220.000.000, el impuesto a pagar por la empresa en el mes de abril correspondería a \$55.000.000 y \$59.400.000 para el Régimen de Renta Atribuida y de Integración Parcial del Crédito, respectivamente.

Régimen de Renta Atribuida		Régimen Parcialmente Integrado	
<i>Nivel de socio</i>			
Retiro	\$ 110.000.000	Retiro	\$ 110.000.000
IGC según tabla (0,35)	\$ 38.500.000	IGC según tabla (0,35)	\$ 38.500.000
Rebaja	\$ 12.923.851	Rebaja	\$ 12.923.851
IGC a pagar	\$ 25.576.149	IGC a pagar	\$ 25.576.149
Crédito de IDPC	\$ 27.500.000	Crédito de IDPC	\$ (29.700.000)
		Restitución (35%)	\$ 10.395.000
Devolución	\$ (1.923.851)	Impuesto a pagar	\$ 6.271.149

En este caso, el socio solo puede utilizar como crédito contra el IGC el 65% del IDPC pagado por la empresa, el cual equivale a \$19.305.000, como se puede apreciar a continuación.

Régimen Parcialmente Integrado	
Cálculo del impuesto a utilizar (65%)	
IDPC (100%)	\$ 29.700.000
Restitución (35%)	<u>\$ 10.395.000</u>
IDPC a utilizar (65%)	\$ 19.305.000

Se puede concluir, que en el supuesto de que un contribuyente retire el 100% de las utilidades generadas y este tenga la opción de elegir uno de los regímenes, será más beneficioso para él, acogerse a las disposiciones del Régimen de Renta Atribuida ya que obtendrá una mayor liquidez que el Régimen Parcialmente Integrado.

Caso Práctico N°2

Con el fin de visualizar la imputación de retiros, remesas o dividendos, a continuación, se presenta un caso práctico de un contribuyente sujeto al Régimen Parcialmente Integrado, que mantiene utilidades acumuladas con anterioridad al 01 de enero de 2017

Antecedentes

I. La empresa S&C S.A., sujeta al régimen de Imputación Parcial de Créditos, presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2018

II. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2016

Accionista 1, Persona Natural contribuyente de IGC.....	\$ 112.500.000
Accionista 2, Sociedad XXX S.A. acogida al Régimen 14 letra B)	\$ <u>37.500.000</u>
Capital Aportado	\$ 150.000.000

III. Determinación de la RLI contribuyente acogido al Régimen de Imputación Parcial de Créditos

Utilidad según Balance.....	\$ 253.350.000
<u>Agregados:</u>	
Provisiones Varias.....	\$ 2.100.000
Interés por Multa pagada por el Fisco, reajustado.....	\$375.000 \$ 2.475.000
<u>Deducciones:</u>	
No hay.....	\$ 0
<u>Desagregados:</u>	
No hay.....	\$ <u>0</u>

RLI DE PRIMERA CATEGORIA.....\$ 244.825.000

Impuesto de Primera Categoría (27%)..... \$ 69.072.750

IV. Para efectos de determinar las rentas afectas a IGC o IA, y la situación tributaria de los dividendos se proporcionan los siguientes antecedentes:

	Capital Propio Tributario al 31.12.2018.....	\$ 350.673.480
V.	El control de las rentas empresariales al 31.12.2017, acusa los siguientes saldos:	
	Ingresos no constitutivos de renta (REX).....	\$ 2.250.000
	Rentas o Cantidades afectas al IGC o IA (RAI).....	\$ 21.870.000
	SAC con derecho a devolución y sujeto a restitución.....	\$ 2.178.368
VI.	El Fondo de Utilidades Tributables al 31.12.2016 y actualizados al 31.12.2017, presentan la siguiente información:	
	Saldo total utilidades tributables.....	\$ 12.000.000
	Saldo total de créditos por IDPC (FUT).....	\$ 3.000.000
	Tasa Efectiva de créditos del FUT	25%
VII.	Durante el ejercicio 2018 se distribuyeron los siguientes dividendos	
	03.03 Accionista 1.....	\$ 36.000.000
	03.03 Accionista 2.....	\$ 12.000.000
	24.04 Accionista 1.....	\$ 22.500.000
	24.04 Accionista 2.....	<u>\$ 7.500.000</u>
		\$ 78.000.000
VIII.	Los valores de variación del IPC del ejercicio comercial 2018 son equivalentes a la variación de ejercicio comercial 2016	
	Variación IPC anual 2018.....	2,9%
	Variación a Marzo.....	0,8%
	Marzo a Abril.....	0,4%
	Marzo a Diciembre.....	2,2%
	Abril a Diciembre.....	1,8%

Desarrollo:

I. Control de rentas empresariales al 31.12.2018

Detalle	Control	RAI	REX (Ingresos no renta)	SAC						STUT
				Generados a contar 01.01.2017				Generados hasta el 31.12.2016		
				0,369863				0,250000		
				Sin Restitución		Con Restitución		Con derecho a devolución	Sin derecho a devoluci ón	
Sin derecho a devoluc ión	Con derecho a devolución	Sin derecho a devolución	Con derecho a devolución							
Remanente Anterior	24.120.000	21.870.000	2.250.000	-	-	-	2.178.368	3.000.000	-	12.000.000
Más: Reajuste al 03.03.2018 (0,8%)	192.960	174.960	18.000	-	-	-	17.427	24.000	-	96.000
Remanente reajustado al 03.03.2018	24.312.960	22.044.960	2.268.000	-	-	-	2.195.795	3.024.000	-	12.096.000
Menos:										
<u>Accionista 1 (Marzo)</u>										
Dividendos 03.03										
	36.000.000	0,75	(18.234.720)	(4.452.584)	(1.701.000)		-	(1.646.846)		
Dividendos imputados								(2.268.000)		(9.072.000)
	-	18.234.720		(9.072.000)						
Dividendos Provisorios de Marzo	17.765.280		(3.009.136)							
<u>Accionista 2 (Marzo)</u>										
Dividendos 03.03										
	12.000.000	0,25	(6.078.240)	(1.484.195)	(567.000)		-	(548.949)		
Dividendos imputados			(3.024.000)					(756.000)		

	-	6.078.240									(3.024.000)
Dividendos Provisorios de											
Marzo	5.921.760	(1.003.045)	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sub-Total a Marzo		0	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Reajuste a Abril (0,4%)		0	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Remanente reajustado a Abril		0	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Menos:											
<u>Accionista 1 (Abril)</u>											
Dividendos 24.04											
	22.500.000	0,75									
Dividendos imputados 0											
Dividendos Provisorios de											
Abril	22.500.000										
<u>Accionista 2 (Abril)</u>											
Dividendos 24.04											
	7.500.000	0,25									
Dividendos imputados 0											
Dividendos Provisorios de											
Abril	7.500.000										
Sub-Total a Abril			-	-	-	-	-	-	-	-	-
Reajuste Abril a Diciembre			-	-	-	-	-	-	-	-	-
1,8%			-	-	-	-	-	-	-	-	-
Remanente reajustado a			-	-	-	-	-	-	-	-	-
Diciembre			-	-	-	-	-	-	-	-	-
Más:											
Crédito IDPC asociado a RLI											
											69.072.750

Reverso RAI año anterior	-	.								
Rentas Afectas del Ejercicio	255.421.635	255.421.635								
Menos										
Dividendos provisorios accionista 1 reajustados a Diciembre	41.061.116	(41.061.116)	(41.061.116)				(15.186.988)			
Dividendos provisorios accionista 2 reajustados a Diciembre	13.687.039	(13.687.039)	(13.687.039)				(5.062.329)			
Ajuste al crédito por GR no afecto al Art 21							(138.699)			
Remanentes ejercicio siguiente	200.673.480	200.673.480	-	-	-	-	48.684.735	-	-	-

II. Determinación de las rentas afectas a IGC o IA al 31.12.2018

Capital propio tributario al 31.12.2018.....	\$ 350.673.480
Monto de retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no.....	\$ 54.748.155
imputados a remanente de RAI, DDA y REX	
Saldo rentas exentas, reajustadas al 31.12.2018 (REX).....	\$ 0
Capital Aportado, reajustado al 31.12.2018.....	<u>(\$ 150.000.000)</u>
Rentas afectas a impuestos personales (RAI)	\$ 255.421.635

III. Situación Tributaria de los dividendos

Accionista 1

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI.....	\$ 57.594.836
Dividendos imputados a ingresos no renta (REX).....	\$ 1.701.000
Crédito por IDPC con restitución tasa 27%.....	\$ 16.833.834
Crédito por IDPC sin restitución tasa efectiva 25%.....	\$ 2.268.000
Incremento por crédito por IDPC.....	\$ 19.101.834

Accionista 2

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI.....	\$ 19.198.279
Dividendos imputados a ingresos no renta (REX).....	\$ 567.000
Crédito por IDPC con restitución tasa 27%.....	\$ 5.611.278
Crédito por IDPC sin restitución tasa efectiva 25%.....	\$ 756.000
Incremento por crédito por IDPC.....	\$ 6.367.278

CONCLUSIÓN GENERAL

La Reforma Tributaria con la ley 20.780 introduce dos nuevos regímenes tributarios para los contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, posteriormente la ley 20.899 simplifica el sistema de tributación antes mencionado.

A partir de esto, surge el régimen de tributación establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, el cual es uno de los dos regímenes generales que entraron en vigencia a partir del 1° de enero de 2017. Se caracteriza por permitir que los contribuyentes tributen sobre las rentas efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, por contar con dicho beneficio, a modo de castigo sólo se podrá hacer una integración parcial del Impuesto de Primera Categoría en los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, es decir, sólo el 65% del IDPC podrá imputarse como crédito en contra de los impuestos finales que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas. La tasa del IDPC a pagar por la empresa, corresponde a un 27% para el año comercial 2018.

Sin embargo, para dichos efectos la ley establece un procedimiento que consiste en que el contribuyente imputará en contra de los impuestos finales el 100% del crédito por IDPC, pero posteriormente deberá restituir un monto equivalente al 35% del mismo crédito.

Cabe destacar que la tributación al nivel de la empresa no varía en su esencia, el mecanismo para la determinación de la base imponible del IDPC sigue siendo el establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, sólo sufre cambios en algunos conceptos que influyen en la determinación de dicha base.

La Reforma antes mencionada realizó algunas modificaciones tales como la imputación de las pérdidas tributarias y el nuevo beneficio de incentivo al ahorro para medianas empresas establecido en la letra C), del artículo 14 ter, del señalado cuerpo legal.

En síntesis, la aprobación del proyecto de reforma tributaria incorpora varias modificaciones a la Ley de Impuesto a la Renta. Ésta se produce puesto que, la reforma modifica las reglas que determinan el momento y como las utilidades tributarias generadas a nivel empresarial son gravadas con los impuestos finales, y es por ello que surge la necesidad de estudiar el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, como una franquicia importante y atractiva para los contribuyentes que deban elegir bajo qué régimen tributar o bien para clarificar y orientar a aquellos contribuyentes que por defecto estén sujetos al régimen.

El propósito de nuestra investigación fue considerar distintas variables tales como qué contribuyentes deben acogerse de manera voluntaria u obligatoria, plazos y formalidades de incorporación, cambios en la determinación de la RLI, determinación de los impuestos finales a nivel de socios, propietarios y comuneros, cuáles son los beneficios de formar parte del nuevo régimen, analizamos los registros que legalmente deben ser incorporados y el cálculo del capital propio tributario.

A través de casos supuestos prácticos analizamos, la carga tributaria que deberían soportar los socios, comuneros o accionistas, que efectúen retiros, tengan participaciones o perciban dividendos y que se encuentren acogidos a este régimen en cuestión, en relación a la tributación de los impuestos finales, IGC o IA, según corresponda.

Podemos decir que, el régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, no discrimina el tipo de contribuyente que desee acogerse a él, ya que todo tipo de empresa, establecimientos permanentes, comunidad o sociedad respectiva puede formar parte sin distinción ni limitación.

Otra de nuestras conclusiones es que a partir de la simplificación de la Reforma Tributaria las empresas que mantienen FUT, el Régimen de la letra B), resulta más complejo a nivel de impuestos personales, porque el registro RAI, si bien ya no contiene utilidades financieras en exceso de las tributarias las imputaciones son en forma cronológicas y definen su situación tributaria en la fecha en que ocurren.

Se puede señalar que las empresas que acogidas al Régimen Parcialmente Integrado podrán cambiarse al Régimen de Renta Atribuida después de 5 años de permanencia en el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, siempre que cumplan con los requisitos que exige la ley. Además, en base a lo investigado podemos decir que, para los contribuyentes acogidos al régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR que mantengan rentas o cantidades pendientes de tributación, y que deseen incorporarse al régimen de la letra A), del mismo artículo, deberán considerar el monto pendiente ya que al cambiarse estará obligado a tributar por el monto completo, esto de acuerdo al n° 2 del artículo 38 bis de la LIR, lo cual afectará al contribuyente ya que se implementará una tasa del 35%.

Esta nueva Reforma favorece el proceso de control y fiscalización por parte del Estado hacia los contribuyentes, lo cual favorece sus ingresos y por ende se pueden desarrollar nuevas políticas mediante la utilización de estos recursos.

Finalmente, con todo lo anteriormente expuesto podemos decir que, el régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, permite que los contribuyentes tributen sobre las rentas efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, ósea si no se realizan retiros de utilidades de la empresa no se genera pago de impuesto a nivel del socio y mantienen dichas utilidades en la compañía. Debemos tener presente que, la conveniencia para tributar bajo este régimen debe ser evaluada caso a caso.

BIBLIOGRAFÍA

- ❖ Asertoria Tributaria. BBSC; (4 de septiembre de 2016); Determinación del capital propio inicial tributaria.
- ❖ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile; Presidenta de la Republica Michelle Bachelet (2014), Historia de la Ley N° 20.780, Primer Trámite Constitucional; Mensaje N° 24-362/.
- ❖ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile; Historia de la Ley N° 18.293 (1984), Establece diversas normas sobre impuesto a la renta y, para tales efectos, modifica los Decretos Leyes 824, de 1974, y 910, de 1975.
- ❖ Calderón Torres, P. (noviembre, 2016). Régimen de imputación parcial de créditos. Revista de Estudios Tributarios
- ❖ Gonzalez Silva, Leonel (noviembre, 2016). Seminario “Reforma Tributaria, nuevo impuesto a la renta empresarial”.
- ❖ Ortiz Sierra, C., Solorza Muñoz, B.y Gonzalez Muñoz, P., (2016). “Impacto de reforma tributaria 2014 en el resultado de las sociedades y sus propietarios”
- ❖ Ministerio de Hacienda, (31 de diciembre de 1974). Decreto de Ley N° 830, Código Tributario.
- ❖ Ministerio de Hacienda, (31 de diciembre de 1974). Decreto de Ley N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta.
- ❖ Ministerio de Hacienda, (29 de septiembre de 2014). 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; (08 de febrero de 2016). Ley N°20.899, “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”.
- ❖ Mosocos G. Juan Carlos; (7 de enero de 2010); El Rincón Tributario “Capital Propio Tributario”

- ❖ Polanco Zamora, Gonzalo; (noviembre 2016); Reporte Tributario N° 77, “Introducción al régimen de tributación Semi-Integrado establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR.
- ❖ Sampieri Hernández, Roberto; (2010); Metodología de la investigación
- ❖ Servicio de Impuestos Internos, (14 de julio de 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, vigente a contar del 1° de enero de 2017.
- ❖ Servicio de Impuestos Internos, (22 de septiembre de 2016), Resolución Ex. SII N° 93, Establece la forma y procedimiento para acogerse a los regímenes de tributación establecidos en las letras A) ó B), del artículo 14 de la LIR, vigentes a partir del 01.01.2017, de los contribuyentes que hayan iniciado o inicien actividades hasta el 31 de diciembre de 2016
- ❖ Servicios de Impuestos Internos; (30 de diciembre del 2016); Resolución Ex. SII N° 130, Establece formato de determinación de la renta líquida imponible y de los registros que deben llevar los contribuyentes, según el régimen de tributación por el cual opten a partir del 1 de enero de 2017, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a partir de dicha fecha.
- ❖ Universidad Católica del Maule Dirección de Desarrollo y Transferencia Tecnológica (2016); Determinación del Capital Propio Tributario

ANEXOS

➤ ANEXO 1: FORMULARIO INICIO DE ACTIVIDADES



INSCRIPCIÓN AL ROL ÚNICO TRIBUTARIO Y/O DECLARACIÓN JURADA DE INICIO DE ACTIVIDADES
(Complete e imprima)

F4415

ORIGINAL: Servicio de Impuestos Inte

A. TIPOS DE SOLICITUD

OBTENCIÓN DE RUT	
INICIO DE ACTIVIDADES	

FECHA DE INICIO DE ACTIVIDADES	DÍA	MES	AÑO

ROL ÚNICO TRIBUTARIO

B. PERSONA QUE EFECTÚA EL TRÁMITE

RUT / C.I.	APELLIDO PATERNO	APELLIDO MATERNO	NOMBRES
------------	------------------	------------------	---------

C. IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE

CLASIFICACIÓN DE CONTRIBUYENTE (Ver Instrucciones)	Seleccionar...		
RAZÓN SOCIAL O APELLIDO PATERNO	APELLIDO MATERNO	NOMBRES	
NOMBRE FANTASÍA (Sólo persona jurídica)			

D. SOCIEDADES U ORGANIZACIONES CON CONSTITUCIÓN EN EL DIARIO OFICIAL (D.O.)

N° DE PÁGINA/CÓDIGO DE VERIFICACIÓN ELECTRÓNICA (CVE)	FECHA PUBLICACIÓN EN D.O.
---	---------------------------

E. PERSONAS JURÍDICAS (DATOS DE CONSTITUCIÓN E INSCRIPCIÓN)

ESCRITURA / DECRETO	N° REPERTORIO	DÍA	FECHA MES AÑO	NOTARÍA
INSCRIPCIÓN REGISTRO	N° INSCRIPCIÓN	DÍA	FECHA MES AÑO	DE COMERCIO / MINISTERIO / REGISTRO CIVIL / OTRO

F. REPRESENTANTES (En caso de más de dos, adjuntar Formulario 4416)

ACTUACIÓN REPRESENTANTES:	CUALQUIERA <input type="checkbox"/>	EN CONJUNTO <input type="checkbox"/>	MÍNIMO 2 <input type="checkbox"/>	OTRA <input type="checkbox"/>
RUT / C.I.	APELLIDO PATERNO	APELLIDO MATERNO	NOMBRES	

G. CAPITAL, REGISTRO DE SOCIOS, PARTÍCIPES, ACCIONISTAS SUS APORTES Y PARTICIPACIÓN (En caso de más de cinco, adjuntar Formulario 4416)

CAPITAL INICIAL DECLARADO POR EL CONTRIBUYENTE	ENTERADO M\$	POR ENTERAR M\$	FECHA ENTERAR	TOTAL CAPITAL M\$
RAZÓN SOCIAL / APELLIDO PATERNO	APELLIDO MATERNO	NOMBRES	RUT / C.I.	APORTES DE CAPITAL DE SOCIOS/ACCIONISTAS ENTERADO M\$ POR ENTERAR M\$ FECHA A ENTERAR
				PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES (%)

H. IDENTIFICACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS A DESARROLLAR (En caso de más de cuatro, adjuntar Formulario 4416)

CATEGORÍA	PRIMERA <input type="checkbox"/>	AFECTA A IVA <input type="checkbox"/>	Ventas afectas a IVA, emiten boletas de venta, facturas entre otros.		
	SEGUNDA <input type="checkbox"/>	EXENTO <input type="checkbox"/>	Ventas o servicios exentos de IVA, emiten boletas o facturas exentas o no afectas a IVA.		
			Correspondiente a servicios profesionales, emiten Boletas de Honorarios.		
DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD					
CÓDIGOS DE ACTIVIDAD(ES)	P	S	S	S	

I. DOMICILIO CASA MATRIZ, EMAIL, DOMICILIOS NOTIFICACIONES

GALLE	NÚMERO	OF./DEPTO/LOCAL	BLOCK	POBLACIÓN / VILLA
COMUNA	CIUDAD	TELÉFONO FIJO	TELÉFONO MÓVIL	
EMAIL				

SÓLO PARA CONTRIBUYENTES AFECTOS A IMPUESTOS DE PRIMERA CATEGORÍA

ROL AVALÚO PROPIEDAD	RUT PROPIETARIO	CALIDAD DE OCUPACIÓN DEL DOMICILIO	MONTO ARRIENDO M\$
		1 Propietario 2 Arrendado notarial 3 Usufructuado 4 Cedido 5 Arrendado Simple	
DOMICILIO POSTAL <input type="checkbox"/>	CASILLA	CORREO	REGIÓN COMUNA
DOMICILIO URBANO <input type="checkbox"/>	CALLE	NÚMERO	OF./DEPTO/LOCAL BLOCK
	POBLACIÓN/VILLA	CIUDAD	ROL COMUNA

J. SELECCIÓN DE REGIMEN TRIBUTARIO DE LA RENTA (Sólo para contribuyentes de primera categoría)

TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA 14 TER <input type="checkbox"/>	RENTA PRESUNTA <input type="checkbox"/>	RENTA ATRIBUIDA (ART. 14A) <input type="checkbox"/>	SEMI INTEGRADA (ART. 14B) <input type="checkbox"/>
--	---	---	--

USO EXCLUSIVO SII	FECHA
	ANEXO
	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
FIRMA Y TIMBRE FUNCIONARIO	

Declaro bajo juramento que los datos contenidos en esta declaración son la expresión fiel de la verdad, por lo que asumo la responsabilidad correspondiente.

FIRMA CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE (S) O MANDATARIO
--

07/2015

➤ ANEXO 2: FORMULARIO AVISO DE INGRESO O MODIFICACIÓN DE REGIMEN



F 3264

AVISO INGRESO O MODIFICACIÓN DE REGÍMENES TRIBUTARIOS

DÍA	MES	AÑO

Rol Único Tributario

RAZÓN SOCIAL O NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE					
DOMICILIO CONTRIBUYENTE					
CALLE	NÚMERO	OF./DEPTO./LOCAL	BLOCK	POBLACIÓN / VILLA	ROL DE AVALÚO
COMUNA	CIUDAD	REGIÓN	TELÉFONO	CELULAR	

SELECCIONAR SOLO UNA OPCIÓN:

INGRESO MODIFICACIÓN

MARQUE CON (X) EL RÉGIMEN TRIBUTARIO AL QUE PERTENECE **ACTUALMENTE**

TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA 14 TER RENTA ATRIBUIDA (ART 14 A) REGIMEN GENERAL (1)

RENTA PRESUNTA SEMI INTEGRADA (ART 14 B) OTRO

MARQUE CON (X) EL **NUEVO** RÉGIMEN TRIBUTARIO AL QUE DESEA INGRESAR

TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA 14 TER RENTA ATRIBUIDA (ART 14 A)

RENTA PRESUNTA SEMI INTEGRADA (ART 14 B)

PERSONA QUE EFECTÚA EL TRÁMITE

Rut	Nombres	Apellido Paterno	Apellido Materno

FIRMA CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL

USO EXCLUSIVO SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

RECEPCIÓN (FECHA Y TIMBRE)

FIRMA DEL FUNCIONARIO

PRESENTAR EN DOS EJEMPLARES

(1) Opción válida solo para el año comercial 2015, 2016

NOTA: Este aviso debe darse en la Dirección Regional o Unidad del SII que corresponda al domicilio del contribuyente entre el 01 de enero y el 30 de abril del año calendario respectivo para registrar su régimen tributario. Cabe señalar que la inscripción en el régimen estará sujeta a verificación del cumplimiento de los requisitos por parte de la Dirección Regional o Unidad del SII que reciba el aviso de incorporación correspondiente. La Dirección Regional o Unidad del SII comunicará formalmente al contribuyente en caso de no cumplir con los requisitos para incorporarse al régimen tributario y por tanto no sea procedente ingresar a él.

➤ ANEXO 3: RÉGIMEN TRIBUTARIO DE ACUERDO A CUADRO

COMPARATIVO DEL SII.

Regímenes de Tributación 2016 – 2017:	Parcialmente Integrado (Art. 14 B.) Régimen de tributación en base a contabilidad completa con Imputación Parcial de Crédito del Impuesto de Primera Categoría a los socios.
Segmentos en que se pueden acoger preferentemente	Cualquier segmento
Ingreso máximo anual para permanecer en el régimen	Sin límite de ingresos.
Vigencia	A partir del 1 de enero de 2017
Periodo de permanencia en el régimen	Al menos 5 años
Fecha en que se debe dar aviso al SII para incorporarse al régimen.	Entre el 01 de junio al 31 de diciembre del 2016.
Empresas nuevas: fecha en que debe avisar al SII	Al momento de hacer el inicio de actividades
Tipo de Persona Jurídica	* Sociedades Anónimas abiertas. * Sociedades Anónimas Cerradas. * Sociedad por Acciones. * Sociedad en Comandita por acciones.

	<p>* Sociedad de Personas</p> <p>* Agencia (Art. 58 N°1</p>
Conformadas por	Personas Naturales y/o Personas Jurídicas, con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.
Tipo de Contabilidad y Registros obligatorios	<p>Contabilidad completa obligatoria. Todos los registros que corresponden, entre ellos: Libros Caja, Diario, Mayor, Inventarios y Balances. Más los libros auxiliares, tales como: Libro de Ventas Diarias, de Remuneraciones, de Impuestos Retenidos. Más registros de: RAI, FUF, REX, SAC.</p> <p>RAI: Registro de Rentas a afectas a ICG o IA.</p> <p>DDAN: Diferencia de Depreciación Acelerada y Normal.</p> <p>REX: Registro de rentas exentas o ingresos no renta.</p> <p>SAC: Registro de Saldos Acumulados de Créditos</p>
Tributación de la empresa	IDPC sobre la Renta Líquida Imponible de la empresa
Beneficio referido a IDPC	Puede deducir hasta un 50% de la Renta Líquida Imponible (RLI) gravada con el IDPC que se mantenga reinvertida en la empresa
Condiciones para utilizar el beneficio	Promedio anual de ingresos = 100.000 UF los últimos 3 años comerciales sobre el que se solicita el beneficio. TOPE DE LA DEDUCCIÓN: 4.000UF
Tributación de los socios afectos a Impuesto	Con derecho a un crédito parcial del impuesto de primera categoría pagado por la empresa.

Global Complementario o Adicional	
Retiros y/o Atribución	Las distribuciones, retiros o remesas, en general, definen su tributación en la fecha en que ocurren, se imputan en esa oportunidad y en el orden cronológico.
Crédito por Impuesto de Primera Categoría	Crédito parcial de 65%

Régimen por defecto, en caso que las empresas constituidas no hayan elegido un régimen al 31.12.2016	Tipo jurídicos de empresas que NO pueden elegir
Parcialmente Integrado (Art. 14 B) Sociedades por Acciones. Agencias (Art. 58 N°1) Sociedad de Personas. En el caso de la Sociedad de Personas, aquellas constituidas por personas jurídicas o por personas naturales sin residencia ni domicilio en Chile	Parcialmente Integrado (Art. 14 B) Soc. Anónima abierta. Soc. Anónima Cerrada. Soc. en Comandita por acciones.