

Estimados Lectores,

En esta quincuagésima tercera edición del Reporte Tributario, N°53 septiembre/2014, hemos decidido tocar un tema relacionado con la reforma tributaria publicada recientemente: el régimen de tributación del impuesto de primera categoría con imputación total en los impuestos personales, más conocido como el de "Rentas Atribuidas".

Hemos estimado conveniente, en el marco de nuestra serie de reportes relacionados con la reforma tributaria, tocar este tema ya que es un régimen que difiere sustancialmente del que se maneja actualmente. No obstante la renta atribuida puede presentar semejanzas con la situación existente antes del año 1984, para la gran mayoría de los asesores el sistema es completamente desconocido, razón por la cual probablemente existan muchas dudas en torno a la forma en que se aplicará en la práctica. En este sentido, como una forma de colaborar con su entendimiento, nos hemos aventurado a pensar qué forma tendrán los nuevos registros, en espera que la autoridad fiscalizadora del SII dicte instrucciones a este respecto.

Los invitamos a visitar www.cetuchile.cl, sitio en el que podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Profesor Gonzalo Polanco Zamora
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET Universidad de Chile.

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SOBRE RENTAS ATRIBUIDAS

I. INTRODUCCIÓN



Luego del proyecto de reforma tributaria aprobada por el Congreso Nacional, conviene iniciar pronto el estudio de estas nuevas disposiciones, que provocarán importantes cambios en los entes económicos que se verán afectados por sus disposiciones. Además, para los asesores del área, la reforma tributaria significará un desafío importante que deberán abordar con el mayor profesionalismo y diligencia posible, considerando la complejidad que significa comprender un nuevo sistema tributario.

Esta complejidad se agudiza por las distintas normas transitorias que componen el proyecto, y por los nuevos artículos que se encontrarán vigentes sólo por los años comerciales 2015 y 2016.

En términos globales, el proyecto destaca dos regímenes generales optativos entre los cuales el contribuyente deberá elegir y de no hacerlo por defecto calificará en uno de ellos. Lo anterior, es sin perjuicio que el contribuyente opte por otros regímenes especiales optativos que contempla la Ley sobre Impuesto a la Renta, como por ejemplo, la tributación simplificada del artículo 14 ter letra A) o tributación sobre rentas presuntas, en la medida que, por supuesto, cumplan los requisitos que dichos regímenes exigen.

Como parte de los desafíos que se ha propuesto el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile se encuentra difundir entre la comunidad universitaria, alumnos y egresados, este importante proyecto impositivo, que representa uno de los principales hitos de esta envergadura, luego de la reforma del año 1984.

Ahora bien, nuestros reportes tributarios abordarán en los próximos meses distintos temas impositivos, que ya iniciamos el mes anterior con el régimen 14 ter, y este mes continuamos con una introducción al régimen general de tributación según las disposiciones de la nueva letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, conocido también como régimen de renta atribuida o régimen con imputación total del crédito por impuesto de primera categoría en los impuesto finales, según su texto vigente a contar del 01 de enero de 2017, año tributario 2018.

Esperamos que el presente artículo sea un aporte para nuestros lectores en el inicio del estudio de la reforma tributaria que se encuentra próxima a su publicación en el Diario Oficial, y que comenzará a regir parte de sus disposiciones en los próximos meses.

Luis González Silva
Colaborador
Centro de Estudios Tributarios

II. RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA CON IMPUTACIÓN TOTAL



Con anterioridad al proyecto de reforma, el régimen general de tributación consistía en que las empresas reconocen en la base imponible del impuesto de primera categoría, tanto las rentas percibidas como devengadas y los propietarios reconocen las mismas rentas en sus bases imponibles, pero sólo cuando resultaban percibidas. De este modo, debían controlarse las rentas sobre las cuales las empresas cumplían su tributación, pero que no resultaban retiradas por sus dueños, vale decir, controlar las utilidades afectadas con el impuesto de primera categoría, pero pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional, según el domicilio o residencia de los propietarios, pudiéndose dar de crédito el impuesto empresarial sobre los impuestos personales.

Para efectuar este control, se creó lo que conocemos como "fondo de utilidades tributables", donde se acumulaban las rentas y los créditos por impuesto de primera categoría a que se tenían derecho, conforme a los artículos 20, 56 N.º 3 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ahora bien, la reforma tributaria incorpora un nuevo régimen de tributación denominado como "Régimen de tributación del impuesto de primera categoría con imputación total en los impuestos personales", el cual no fundamenta la tributación de los propietarios sobre los retiros que éstos efectúen, sino más bien respecto de las rentas que les resulten atribuibles a ellos.

La renta atribuida es un nuevo concepto de renta incorporado al N.º 2 del artículo 2º de la Ley en comento, el cual se define en los siguientes términos:

"Por "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 del artículo 14, letra A) y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dichas empresa, o por aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente".

De la definición transcrita se pueden rescatar algunos elementos claramente establecidos, por ejemplo:

1. Corresponden a rentas obtenidas por empresas.
2. Estas empresas deben encontrarse sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14.
3. Se trata de rentas reconocidas en términos percibidos o devengados.
4. Se trata también de rentas atribuidas a las empresas desde otras donde ésta participe.
5. Son rentas sólo para efectos tributarios.

6. Son rentas que le corresponden a los propietarios de los impuestos personales de las empresas por el sólo hecho de poseer tal calidad.

III. REGLAS DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS



La definición de renta atribuida transcrita anteriormente, establece que se entiende por rentas atribuidas aquellas que les correspondan a los propietarios, comuneros, socios o accionistas. Ahora bien, esta disposición debemos armonizarla con el N.º 3, de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a contar del 01 de enero de 2017, el cual establece dos reglas de atribución, a saber:

a) Acuerdo de los dueños:

En este caso las rentas se atribuyen a los propietarios, comuneros, socios o accionistas conforme ellos mismo lo determinen, es decir, según el acuerdo que las partes hayan estipulado en el respectivo contrato social, estatutos o escritura pública. Estos documentos servirán de constancia expresa del acuerdo que deberá ser informado al Servicio de Impuestos Internos.

b) Sin acuerdo de los dueños:

En el caso que los propietarios no hayan establecido los criterios sobre los cuales se acordó llevar a cabo la atribución en el respectivo contrato social, estatuto o escritura pública, la norma establece que podrá efectuarse tal atribución en la misma proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital y en el caso de los comuneros, en la proporción a sus cuotas o parte en el bien de que se trate.

Por lo tanto, podemos afirmar que renta atribuida es aquella que les corresponde a los propietarios de las empresas, afectos a los impuestos global complementario o adicional, en virtud del acuerdo establecido entre las partes, o en su defecto, en la proporción que le corresponda a cada uno de ellos conforme al capital efectivamente pagado a la entidad.

IV. DETERMINACIÓN DE LA RENTA ATRIBUIDA



De conformidad al N.º 2 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para determinar la renta atribuida se deberá considerar las siguientes cantidades determinadas al término del ejercicio comercial respectivo:

1. El saldo positivo de la renta líquida imponible determinada de conformidad a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Respeto de esta renta conviene destacar la incorporación de un nuevo número 5 al artículo 33, que establece que los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14,

deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible las rentas o cantidades percibidas por concepto de retiros o distribuciones afectas al impuesto global complementario o adicional, de modo de atribuir vía renta líquida imponible dichas cantidades, sin perjuicio de imputar al impuesto de primera categoría que generen dichas partidas el crédito al cual puedan tener derecho.¹

2. Rentas exentas del impuesto de primera categoría u otras cantidades que no forman parte de la renta líquida imponible, pero gravadas con los impuestos personales.²

En esta situación se encontrarían por ejemplo, las rentas reguladas en el artículo 39 N.º 2 de la ley en comento, que se refiere a rentas exentas por leyes especiales como aquellas provenientes de zona franca. También encontramos los intereses o rentas que provengan de bonos, cuotas o depósitos y otros, a que se refiere el artículo 39 N.º 4 o la exención que beneficia al empresario individual según el artículo 40 N.º 6.

3. Rentas o cantidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas, comunidades o sociedades.

Tal como lo establece la definición de renta atribuida incorporada al artículo 2º de la LIR³, también forman parte de las rentas atribuidas aquellas que corresponde a la empresa con motivo de participación en otras sociedades. Ahora bien, se establece que para computar tales rentas dichas empresas deben encontrarse acogidas a los siguientes regímenes de tributación, y siempre que no resulten absorbidas conforme a lo dispuesto en el número 3 del artículo 31, cuando corresponda:

- a. Rentas o cantidades atribuidas de otras empresas sujetas a la letra A) del artículo 14⁴.
- b. Rentas o cantidades atribuidas de otras empresas sujetas a la letra B) N.º 4 del artículo 14.⁵
- c. Rentas atribuidas de otras empresas sujetas al artículo 14 letra C), N.º 1.⁶
- d. Rentas atribuidas de otras empresas sujetas al artículo 14 ter letra A).⁷
- e. Rentas percibidas a título de retiros o distribuciones de contribuyentes sujetos al artículo 14 letras A) y/o B).

¹ En un próximo reporte abordaremos en detalle la determinación de la renta líquida imponible, según las disposiciones vigentes a contar del 01 de enero de 2017.

² Impuesto global complementario o adicional, según corresponda.

³ Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁴ Régimen de renta atribuida.

⁵ Régimen de integración parcial del impuesto de primera categoría en los impuestos personales.

⁶ Régimen de renta efectiva que no se determina sobre la base de un balance general, según contabilidad completa.

⁷ Régimen de contabilidad y tributación simplificada.

V. REGISTROS ESPECIALES



De conformidad al N.º 4 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta⁸ estos contribuyentes deberán efectuar y mantener una serie de registros especiales para efectos de controlar la tributación de sus propietarios. Si bien la norma podría entenderse que corresponde a varios registros, todos ellos pueden dar origen sólo a uno, sin embargo, los trataremos por separados para una mejor explicación.

El primer registro consiste en controlar las rentas atribuidas propias⁹, según lo revisado anteriormente, con el objeto de determinar la proporción que le corresponda a cada uno de los propietarios de las empresas, según el acuerdo que hayan establecido en el respectivo contrato socios, estatuto o escritura pública, o en su defecto de acuerdo al capital aportado.

Este registro debe ser confeccionado al término del año comercial respectivo y deberán imputarse a él, en forma cronológica, las cantidades señaladas en el inciso segundo del artículo 21¹⁰ debidamente reajustados, pudiendo incluso determinar un saldo negativo en este registro.

Este registro también debe soportar la imputación de los retiros, remesas o distribuciones, según corresponda, los cuales quedan liberados de toda obligación tributaria al considerarse que corresponden a rentas que ya han cumplido su tributación. Esta afirmación se fundamenta en que las rentas que componen este registro antes de imputar las partidas del inciso segundo del artículo 21, como los retiros, remesas o distribuciones, fueron atribuidas a los dueños de la empresa, tributando con el impuesto global complementario o adicional en tal oportunidad, independiente si fueron percibidos por tales personas.

Sin perjuicio del formato de registro que establezca en su oportunidad el Servicio de Impuestos Internos, mediante alguna resolución o circular, a continuación se presenta una propuesta con el objeto de visualizar y comenzar a familiarizarnos con este nuevo sistema de tributación.

⁸ Según su texto vigente a contar del 01.01.2017.

⁹ Registro a)

¹⁰ Gastos rechazados no afectos a las disposiciones del artículo 21 de la LIR.

REGISTRO A) SOBRE RENTAS ATRIBUIDAS PROPIAS AL TÉRMINO DEL EJERCICIO
Art. 14, letra A, N.º 4, letra a)

N.º	DETALLE	VALORES
I.	<u>Saldo positivo de las cantidades señaladas en la letra a), del N.º 2</u>	
a)	- Saldo positivo RLI determinada del 29 al 33 de la LIR.	xxxx
b)	- Rentas exentas del IDPC y otras cantidades que no forma parte de la RLI, pero gravadas con el IGC o IA.: - Rentas del artículo 39 N.º 2 (Rentas exentas por leyes especiales, Ejm. Rentas de zonas francas). - Rentas del artículo 39 N.º 4 (Intereses o rentas que provengan de bonos, cuotas o depósitos indicados). - Rentas del artículo 40 N.º 6 (Empresarios individuales con RLI inferior a 1 UTA).	xxxx xxxx xxxx
	Rentas o cantidades afectas al IGC o IA antes de su atribución a los propietarios.....	xxxx
II.	- Atribución de rentas a los propietarios, según contrato social, estatuto o escritura pública, sobre subtotal anterior: 20% Socio o accionista A..... xxx 30% Socio o accionista B..... xxx 50% Socio o accionista C..... xxx	
c)	<u>Menos:</u> Cantidades señaladas en el inciso 2º del artículo 21, en orden cronológico, debidamente reajustadas al término del ejercicio: - Pago del impuesto de primera categoría. (xxx) - Pago IU del inciso 1º del artículo 21. (xxx) - Pago Impuesto Territorial. (xxx) - Pago Intereses, reajustes y multas en beneficio del Fisco, Municipalidades o Inst creadas por Ley. (xxx) - Intereses, reajustes y multas pagadas al Fisco, Municipalidades o Inst creadas por Ley. (xxx) - Pagos del N.º 12 del artículo 31, en la parte que no se rebajen como gasto. (xxx) - Pago de patentes mineras, en la parte que no se rebajen como gasto. (xxx)	
	Rentas atribuidas acumuladas antes de imputación de retiros, remesas o distribuciones o saldo negativo.....	xxxx
III.	<u>Menos:</u> Retiros, remesas o distribuciones con cargo a este registro, considerados con tributación completada: Socio o accionista A..... (xxx) Socio o accionista B..... (xxx) Socio o accionista C..... (xxx) Nota: En caso que estos retiros sean percibidos por contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, tales cantidades deben formar parte del registro c).	
	Saldo o remanente para el ejercicio siguiente.....	(+/-)

Se recuerda que este registro sólo pueda arrojar un saldo negativo con motivo de la imputación de gastos rechazados no afectos al artículo 21 de la LIR, y que los retiros imputados a las rentas que contiene este registro no tienen obligación tributaria, dado que su tributación fue cumplida al momento de su atribución a los propietarios de la empresa.

Además, debe tenerse presente que este registro propuesto debe ser confeccionado con la imputación cronológica de los gastos rechazados no afectos al artículo 21 y de los retiros, remesas o remesas según corresponda, todo debidamente reajustado.

Por su parte, de conformidad al inciso final del N.º 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes tendrán derecho al crédito por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56 N.º 3 y 63 por las rentas atribuidas que incluirán en la base imponible de sus impuestos personales. Dicho crédito se determina aplicando la tasa del referido tributo que hubiere afectado a las rentas atribuidas, que para el año comercial 2017, será del 25%, según la letra a), del N.º 10, del artículo primero, del proyecto de ley.

Cabe hacer presente, que tal como se señaló anteriormente, las rentas atribuidas incluyen aquellas rentas exentas del impuesto de primera categoría, pero que se encuentran afectas al impuesto global complementario o adicional, sobre las cuales naturalmente no debe otorgarse el crédito en comento, en razón que dichas rentas no se afectaron con dicho impuesto de categoría.

Un segundo registro que deben mantener los contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida o de imputación total del impuesto de primera categoría en los impuestos personales, es el que deberá controlar las rentas atribuidas de tercero¹

En dicho registro, al término del año comercial respectivo, se deberá anotar el saldo positivo de las rentas o cantidades atribuidas a la empresa por su participación en otras empresas, comunidades o sociedad, siempre que no resulten absorbidas por pérdidas tributarias², con el objeto de determinar la proporción que le corresponda atribuir a cada propietario, según contrato social, estatuto o escritura pública, o en su defecto de acuerdo al capital aportado.

De este registro no deben efectuarse imputaciones de retiros, remesas o distribuciones, en razón que no constituyen rentas disponibles, sino que sólo deben asignarse las respectivas atribuciones de rentas a los propietarios de la empresa.

Sin perjuicio del formato que regule oportunamente del Servicio de Impuestos Internos, a continuación se propone el siguiente registro, a modo de ejemplo, para cumplir con la obligación administrativa que exige la disposición legal en análisis.

¹ Registro b)

² Según lo dispuesto por el artículo 31 N.º 3 de la LIR.

REGISTRO B) SOBRE RENTAS ATRIBUIDAS DE TERCEROS AL TÉRMINO DEL EJERCICIO
Art. 14, letra A, N.º 4, letra b)

N.º	DETALLE	SUBTOTAL	TOTAL
I.	<u>Saldo positivo de las cantidades señaladas en la letra b), del N.º 2</u>		
a)	Rentas o cantidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario de otras empresas, siempre que no resulte absorbidas conforme al artículo 31 N.º 3 de la LIR., con identificación de la sociedad desde la cual le hayan sido atribuidas tales rentas.		
	- Rentas o cantidades atribuidas proveniente de contribuyentes sujetos a la letra A) del artículo 14.	xxxx	
	- Rentas o cantidades atribuidas proveniente de contribuyentes sujetos a la letra B) del artículo 14.	xxxx	
	- Rentas o cantidades atribuidas proveniente de contribuyentes sujetos a la letra C) N.º 1 del artículo 14.	xxxx	
	- Rentas o cantidades atribuidas proveniente de contribuyentes sujetos a la letra A) del artículo 14 TER.	xxxx	
	<u>Menos:</u> Pérdidas tributarias del ejercicio.		
	- Pérdida tributaria determinada de conformidad a los artículos 29 al 33 de la LIR.	(xxx)	
	<u>Nota:</u> Se incorpora al registro sólo el saldo positivo entre la compensación de las rentas atribuidas provenientes de terceros con la pérdida tributaria.		xxxx
	Rentas o cantidades afectas al IGC o IA antes de su atribución a los propietarios.....		xxxx
II.	- Atribución de rentas a los propietarios, según contrato social, estatuto o escritura pública:		
	20% Socio o accionista A.....	(xxx)	
	30% Socio o accionista B.....	(xxx)	
	50% Socio o accionista C.....	(xxx)	(xxx)
	Control saldo cero.....		0

Un tercer registro lo constituye aquel que debe controlar a las rentas exentas de los impuestos personales y los ingresos no constitutivos de renta³, las cuales deben registrarse al término del ejercicio. Este registro comprende las rentas obtenidas por la propia empresa, como aquellas percibidas a título de retiros o dividendos de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) y/o B) del artículo 14.

Un ajuste particular que debe efectuarse a este registro, es rebajar una suma equivalente al monto de la pérdida tributaria que resulte absorbida conforme al N.º 3 del artículo 31 de la LIR, por utilidades atribuidas a la empresa por participaciones en otras sociedades. Este ajuste tiene por objeto igualar el monto de las rentas que deberán reconocer los propietarios finales y el monto de los flujos percibidos por estos conceptos.

Al igual que en los casos anteriores, se presenta un ejemplo de un formato que podría utilizar el contribuyente, sin perjuicio de un formato que pueda instruir el Servicio de Impuestos Internos posteriormente:

³ Registro c)

REGISTRO C) SOBRE RENTAS EXENTAS E INGRESOS NO RENTA AL TÉRMINO DEL EJERCICIO
 Art. 14, letra A, N.º 4, letra c)

N.º	DETALLE	CONTROL	RENTAS EXENTAS	INGRESOS NO RENTA	RENTAS CON TRIBUTACIÓN CUMPLIDA
1.	<u>Rentas exentas del IGC o IA:</u>				
	- Rentas exentas generadas por la propia empresa	xxxx	xxxx		
	- Rentas exentas percibidas desde otras empresa de las letra A) y/o B del artículo 14 (Retiros y/o dividendos)	xxxx	xxxx		
2.	<u>Ingresos no constitutivos de renta:</u>				
	- Ingresos no renta generados por la propia empresa	xxxx		xxxx	
	- Ingresos no renta percibidas desde otras empresa de las letra A) y/o B del artículo 14 (Retiros y/o dividendos)	xxxx		xxxx	
3.	<u>Ingresos con tributación cumplida:</u>				
	- Retiros y dividendos percibidos, provenientes de empresas acogidas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 (Régimen de renta atribuidas) e imputados al registro A) de la empresa de origen.	xxxx			xxxx
4.	<u>Menos: Pérdidas tributarias absorbidas por utilidades atribuidas:</u>				
	- Pérdida tributaria absorbida conforme al N.º 3 del artículo 31 con utilidades atribuidas a la empresa.	(xxx)			(xxx)
	- Costos, gastos y desembolsos imputables a ingresos de la misma naturaleza. (art. 33 N.º 1, letra e))	(xxx)	(xxx)	(xxx)	
	Subtotal rentas exentas e ingresos no renta antes de imputaciones o saldo negativo.....	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
5.	<u>Menos: Retiros, remesas o distribuciones con cargo a este registro:</u>				
	Socio o accionista A.....	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)
	Socio o accionista B.....	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)
	Socio o accionista C.....	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)
	Saldo o remanente para el ejercicio siguiente.....	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx

Es conveniente señalar que las imputaciones a este registro se efectuarán comenzando por las rentas exentas de los impuestos personales, con el correspondiente efecto en la progresividad del impuesto global complementario y luego a los ingresos no constitutivos de renta.

Finalmente, si bien el texto legal no lo señala expresamente, opinamos que en este registro también deben incorporarse los retiros y dividendos percibidos que hayan sido imputados al registro A) de la empresa fuente, en razón que tales cantidades se encuentran con su tributación cumplida. Además, consideramos que sólo respecto de estas rentas percibidas debe efectuarse la imputación de las pérdidas tributarias absorbidas, debido a que sólo ellas guardan correlación con las utilidades atribuidas que originaron tal absorción.

Un cuarto registro lo constituye uno destinado a controlar, al término del año comercial respectivo, la diferencia que se produce entre el patrimonio neto financiero o el capital propio tributario⁴ (el que sea mayor) menos, el monto positivo de las sumas anotadas en los registros de

⁴ Registro d)

rentas atribuidas propias, el registro de las rentas exentas e ingresos no renta y el valor del capital aportado efectivamente a la empresas, ajustado por los aumentos y disminuciones posteriores.

De conformidad al inciso cuarto del N.º 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, cuando la diferencia controlada en este registro soporte imputaciones de retiros, remesas o distribuciones, tales cantidades se encuentran afectas a los impuestos personales y tendrán derecho a crédito por impuesto de primera categoría, según créditos acumulados en el registro f), que deberá incrementar la base imponible correspondiente.

El crédito señalado será equivalente al que resulte de dividir la tasa del impuesto de primera categoría vigente al término del ejercicio anterior o al cierre del ejercicio del retiro, remesa o distribución en 100, menos la tasa del citado tributo, todo expresado en porcentaje. Esto se puede expresar de la siguiente manera:

$$\frac{25\%}{100\% - 25\%} = 0,33333$$

Una propuesta de formato para el presente registro sería el siguiente:

REGISTRO D) SOBRE RENTAS QUE EXCEDEN LAS RENTAS O CANTIDADES CONTROLADAS EN REGISTROS A) Y C)
Art. 14, letra A, N.º 4, letra d)

N.º	DETALLE	Subtotal	Total
I.	Rentas o cantidades afectas al IGC o IA, cuando sean retiradas, remesadas o distribuidas:		
a)	Patrimonio neto financiero o capital propio tributario (el mayor)	xxxx	
	<u>Menos:</u>		
	- El monto positivo de las sumas anotadas en los registros a) y c).....	(xxx)	
	- Valor del capital aportado a la empresa ajustados con aumentos y disminuciones (reajustado).....	(xxx)	xxxx
	<u>Nota:</u> Se incorpora al registro sólo el saldo es positivo.		
	Subtotal diferencia afecta a impuesto global complementario o adicional antes de imputaciones.....		xxxx
II.	<u>Menos:</u> Retiros, remesas o distribuciones con cargo a este registro:		
	Socio o accionista A.....	(xxx)	
	Socio o accionista B.....	(xxx)	
	Socio o accionista C.....	(xxx)	(xxxx)
	Saldo o remanente para el ejercicio siguiente.....		xxxx

Además se incluye un registro para controlar los retiros⁵, remesas o distribuciones efectuada durante el ejercicio en la empresa respectiva, los cuales deben anotarse debidamente reajustados por la variación del IPC al término del ejercicio.

En cuanto al orden de imputación de estas partidas el N.º 5 de la letra A) del artículo 14 establece que se efectuarán en primer término al registro de las rentas atribuidas propias, luego a las rentas exentas e ingresos no renta y finalmente a la diferencia señalada en el registro precedente.

Una propuesta de registro sería la siguiente:

**REGISTRO E) SOBRE CONTROL DE RETIROS, REMESAS O DISTRIBUCIONES.
Art. 14, letra A, N.º 4, letra e)**

N.º	DETALLE	CONTROL
1.	Detalle monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicios, reajustados al término del ejercicio:	
	Socio o accionista A:	
	- Enero xxxx x 1,000.....	xxxx
	- Febrero xxxx x 1,000.....	xxxx
	- Marzo xxxx x 1,000.....	xxxx
	Socio o accionista B:	
	- Enero xxxx x 1,000.....	xxxx
	- Febrero xxxx x 1,000.....	xxxx
	- Marzo xxxx x 1,000.....	xxxx
	Socio o accionista C:	
	- Enero xxxx x 1,000.....	xxxx
	- Febrero xxxx x 1,000.....	xxxx
	- Marzo xxxx x 1,000.....	xxxx
	Total retiros, remesas o distribuciones del ejercicio.....	xxxx
2.	Detalle de registro que soportaron los retiros, remesas o distribuciones:	
	- Imputación registro A).....	(xxxx)
	- Imputación registro C).....	(xxxx)
	- Imputación registro D).....	(xxxx)
	- Retiros, remesas o distribuciones no imputados a los registros anteriores..... xxxxxx	
	Control saldo cero.....	0

Es importante señalar que los retiros no imputados a ninguno de los registros especiales⁶ de todas formas se encuentran gravados con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, en consideración al hecho gravado definido en el N.º 1 de la letra A) del artículo 14

⁵ Registro e)

⁶ Registros, a), c) y d).

de la LIR, que señala que los referidos impuestos se aplicarán sobre las rentas atribuidas y también sobre todas las cantidades que a cualquier título se retiren, remesen o distribuya.

Finalmente, se establece un último registro, para controlar los saldos de créditos acumulados en la empresa, por concepto de impuesto de primera categoría de los artículos 56 N.º 3 y 63 de la LIR. Este crédito se otorgará a los retiros afectos al impuesto global complementario o adicional, vale decir, a los retiros, remesas o distribuciones imputados al registro d)⁷.

El mencionado crédito corresponde a la suma de los impuestos pagados por los siguientes conceptos:

1. Impuesto pagado por la empresa al aplicar lo dispuesto en el N.º 2 del artículo 38 bis, cuando un contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 opte por acogerse a las disposiciones de la letra A) del mismo artículo, pagando el impuesto de término de giro.
2. Aplicación de las normas del artículo 38 bis, en el caso de fusión con sociedades acogidas a lo dispuesto en el artículo 14, letra B).
3. El impuesto de primera categoría pagado voluntariamente por la sociedad, cuando no existen créditos acumulados y la empresa opta por pagar a título de impuesto de primera categoría una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa de dicho tributo a una cantidad tal, que al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto del retiros, remesa o distribución, según corresponda.

El formato propuesto para este registro sería el siguiente:

REGISTRO F) SOBRE SALDO ACUMULADO DE CRÉDITOS
Art. 14, letra A, N.º 4, letra f)

N.º	DETALLE	CONTROL	Crédito por IDPC con devolución	Crédito por IDPC sin devolución
I.	Impuestos pagados con ocasión de:			
	a) Cambio de régimen de tributación a que se refiere la letra b), del N.º 1, de la letra D) del artículo 14 (Régimen B al A) - Impuesto pagado por la empresa al aplicar lo dispuesto en el N.º 2 del artículo 38 bis.....	xxxx	xxxx	
	b) Aplicación de las normas del artículo 38 bis, en caso de fusión de sociedades del artículo 14 B). - Impuesto pagado por la empresa.....	xxxx	xxxx	
	c) IDPC pagado voluntariamente por la sociedad - Impuesto pagado por la empresa para asignar crédito a los retiros imputados al registro d) y no existen créditos acumulados.....	xxxx	xxxx	
	Total créditos acumulados reajustados a la fecha del retiro, remesa o distribución o al término de ejercicio, según corresponda.....	xxxx	xxxx	
II.	Menos:			
	a) Créditos asignados a los retiros, remesas o distribuciones, en la forma establecida en el N.º 5, del artículo 14 A. - Tasa de crédito al cierre del ejercicio anterior aplicada sobre los retiros imputados al registro d)..... - Tasa de crédito al cierre del ejercicio en curso en caso de retiros imputados al registro d) y no exista remanente de crédito.....	(xxxx) (xxxx)	(xxxx) (xxxx)	
	Saldo o remanente para el ejercicio siguiente.....	xxxx	xxxx	

⁷ Diferencia entre el patrimonio neto financiero o capital propio tributario (el mayor), menos los registros de rentas atribuidas propias, rentas exentas e ingresos no renta y los aportes de capital.

VI. BASE IMPONIBLE DE LOS IMPUESTOS PERSONALES



Como se puede observar, los registros especiales permiten definir la situación tributaria de las rentas sobre las cuales deben tributar los propietarios de las empresas. De este modo podemos señalar que los flujos tendrán la siguiente calificación tributaria.

- Cantidades retiradas imputadas al registro a) = sin tributación.
- Cantidades retiradas imputadas al registro c) = sin tributación¹.
- Cantidades retiradas imputadas al registro d) = afectos a impuestos personales, con crédito cuando corresponda, según registro f) o con el pago voluntario efectuado por la empresa.
- Cantidades retiradas no imputadas a ningún registro = afecto a impuestos personales con crédito cuando la sociedad voluntariamente paga el impuesto².

En cuando a la base imponible del impuesto global o adicional, ésta se determinaría de la siguiente forma:

- + Rentas atribuidas del registro a)³.
- + Rentas atribuidas del registro b)⁴.
- + Retiros imputados al registro d)⁵.
- + Retiros no imputados a ningún registro por exceder de ellos.
- = Base imponible de impuestos personales.

VII. FORMA DE EJERCER LA OPCIÓN DE ACOGERSE AL RÉGIMEN



De conformidad al inciso sexto del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los contribuyentes deberán optar por algún régimen tributario, sea el acogido a las disposiciones de la letra A) o letra B) del señalado artículo. Para dichos efectos se distinguen las formalidades según el tipo jurídico del contribuyente a saber:

- Los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes del artículo 58 N.º 1:

Estos contribuyentes deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos una declaración suscrita que contenga la decisión de acogerse a un régimen determinado.

¹ Sin perjuicio de la progresividad que exige el impuesto global complementario respecto de las rentas exentas.

² N.º 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según texto vigente a contar del 01.01.2017.

³ Saldo positivo RLI, más rentas exentas del IDPC, pero afectas a impuestos personales.

⁴ Rentas atribuidas por participación en otras sociedades netas de pérdidas tributarias.

⁵ Incluyendo incremento por impuesto de primera categoría, conforme al crédito asociado según registro f)

- Comunidades:

Serán los comuneros quienes por unanimidad deben adoptar el régimen particular y la declaración debe encontrarse suscrita por todos los comuneros.

- Sociedades de personas y sociedades por acción:

En este caso la opción se ejercerá presentando la declaración señalada deberá ser acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo por unanimidad de todos los socios o accionistas.

- Sociedades anónimas abiertas y cerradas:

La opción del régimen en cuestión debe ser aprobada por junta extraordinaria de accionistas, con un quórum de a lo menos dos tercios de las acciones emitidas con derecho a voto, y se hará efectiva presentando la declaración suscrita por la sociedad, acompañada del acta reducida a escritura pública, cumpliendo las formalidad que establece el artículo 3° de la Ley N.° 18.046.

VIII. CONTRIBUYENTES QUE NO ESCOGEN RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN



En el caso que los contribuyentes no opten por ninguno de los regímenes generales, se establecen reglas especiales distinguiendo entre los siguientes grupos de contribuyentes:

Empresario individual, empresa individual de responsabilidad limitada, comunidades⁶ y sociedades⁷ de personas:

Respecto de este grupo de contribuyentes se establece que deberán someterse a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR, referido al régimen de renta atribuida. Por lo tanto, estos contribuyentes les afectarán las disposiciones tratadas en este reporte.

Demás contribuyentes:

En este grupo se encuentran las comunidades y sociedades de personas compuestas por contribuyentes personas jurídicas o del impuesto adicional. Además se incluyen las sociedades por acción y sociedades anónimas en general. Estos contribuyentes, si no ejercieron la opción de régimen en comento, deberán someterse a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, referido al régimen de imputación parcial del impuesto de primera categoría en los impuestos finales.

⁶ En el caso que se encuentren compuestas sólo por personas naturales domiciliados o residentes en Chile.

⁷ En el caso que se encuentren compuestas sólo por personas naturales domiciliados o residentes en Chile.

IX. MANTENCIÓN EN EL RÉGIMEN



Un tratamiento novedoso que nos trae la reforma tributaria, consiste en que los contribuyentes deberán mantener obligatoriamente en el régimen por el cual hayan optado, por lo menos durante 5 años comerciales consecutivos, posteriores a los cuales podrán cambiarse al otro régimen optativos, en el cual también deben permanecerse durante al menos 5 años comerciales consecutivos, y así sucesivamente.

X. CONCLUSIÓN



El proyecto de reforma tributaria próximo a su publicación como ley de la República, tiene como principales características la eliminación del registro FUT y la incorporación de dos nuevos regímenes generales de tributación opcionales, el primero en el cual el impuesto de primera categoría se imputa totalmente a los impuestos personales de los propietarios de las empresas, quienes reconocerán las rentas empresariales, tanto percibidas como devengadas, en sus bases imponibles bajo el concepto de renta atribuida, y otro régimen donde la imputación del impuesto de primera categoría es parcial en los impuestos personales y los propietarios tributan sobre los retiros o distribuciones efectivamente percibidos.

El régimen de imputación total o renta atribuida, requiere que los contribuyentes establezcan tal atribución conforme al contrato social, estatuto o escritura pública, o en su defecto las rentas obtenidas por las empresas serán atribuidas a los propietarios en base al monto de los aportes efectivos de capital.

Este régimen requiere 6 registros especiales que podrían consolidarse en uno sólo, el primero para registrar las rentas atribuidas propias, el segundo para las rentas atribuidas ajenas, el tercero para registrar las rentas exentas e ingresos no renta, el cuarto para controlar utilidades no reconocidas en los registros a) y c), un quinto registro para controlar los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio y finalmente, otro para controlar los créditos por impuesto de primera categoría a que tienen derecho los retiros afectos a los impuestos global complementario o adicional.

Dependiendo del registro que soporte la imputación de los retiros, se producirá la calificación tributaria de la partida, similar a lo que ocurre actualmente con el registro FUT y FUNT.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE