

REPORTE TRIBUTARIO

Nº107
AGOSTO 2019

CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

Estimados lectores,

En esta centésima séptima edición del Reporte Tributario, N°107 agosto/2019, estudiaremos un tema de tremenda importancia en un sistema integrado de tributación como el nuestro, y que permite que el contribuyente de impuestos finales reconozca lo pagado por la empresa: nos referimos al crédito por impuesto de primera categoría.

La normativa establece la necesidad de efectuar diferencias en el tratamiento respecto de los créditos que dan derecho a devolución y aquellos que no; como, asimismo, los que están sujetos a la obligación de restitución y los que no. La legislación contempla, además de su regulación general, una serie de situaciones especiales que vale la pena conocer. En este punto, nos detendremos en el crédito por impuesto de primera categoría pagado en forma voluntaria; los créditos certificados en exceso o los créditos indebidos que pueden ser otorgados a los contribuyentes de impuesto adicional. Todas estas distinciones y situaciones especiales, hacen necesario su estudio en profundidad.

El Centro de Estudios Tributarios sigue trabajando para colaborar en la difusión de las materias relacionadas con tributación. En ese contexto, 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.

Invitamos asimismo a todos los lectores a interiorizarse detalladamente de las labores y actividades que desarrolla el Centro de Estudios Tributarios (CET UChile).

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

CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

I. INTRODUCCIÓN



El IDPC¹ es el principal tributo que afecta a las rentas que obtienen las empresas. Sin embargo, dicha carga tributaria, en nuestro sistema tributario, no corresponde a la tributación final que afecta a las rentas empresariales.

Los impuestos que en definitiva gravan a tales rentas son aquellos que soportan los propietarios de las empresas, esto es, el IGC² o IA³, dependiendo del domicilio o residencia de los contribuyentes.

Esta afirmación tiene sustento en la integración de los tributos consagrada en el artículo 20 de la LIR⁴. Dicha norma establece que el IDPC podrá ser utilizado como crédito frente a los IGC o IA, según corresponda. Es decir, el impuesto que grava la renta empresarial constituye solo un anticipo de los impuestos que deben pagar los dueños de las empresas.

Por otra parte, nuestra legislación contempla numerosas situaciones especiales relacionadas con el señalado crédito. Por ejemplo, podemos encontrar casos en los que el crédito por IDPC puede ser recuperado como PPUA⁵ cuando la renta a la cual está vinculado es absorbida por una pérdida tributaria, puede dar origen a devolución cuando excede al IGC, o bien puede ser imputado frente a determinados tributos, pero en caso de exceder dicha diferencia se pierde.

También podemos encontrar otras situaciones, como el caso del crédito por IDPC pagado voluntariamente, o el caso de los créditos certificados en exceso, los créditos indebidos en el caso que se otorguen a los contribuyentes del IA. La lista sigue, también tenemos los créditos con obligación de restitución cuando estamos frente a contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos, créditos ficticios en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuidas, pero acogidos al beneficio de la Ley de Zona Franca.

En resumen, dada la cantidad de situaciones vinculadas con el crédito por IDPC, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile invita a la comunidad universitaria y a los profesionales del área, a revisar el presente material docente para efectos de estudiar esta importante materia que afecta a la mayoría de los contribuyentes de nuestro país.

¹ Impuesto de Primera Categoría.

² Impuesto Global Complementario.

³ Impuesto Adicional.

⁴ Ley sobre Impuestos a la Renta.

⁵ Pago provisional por utilidades absorbidas.

II. INTEGRACIÓN DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA CON LOS IMPUESTOS FINALES



Las rentas del capital que obtienen las empresas se caracterizan por su tributación en dos niveles. Primero, la empresa propiamente tal como ente generador de la renta debe cumplir con el IDPC con tasa 25%⁶ o 27%⁷ dependiendo del régimen al cual se encuentre sujeta. A continuación, los propietarios de las empresas deben pagar el impuesto final, sea este el IGC⁸ o IA⁹, sobre las mismas rentas, pudiendo otorgar, imputar o rebajar como crédito el IDPC que previamente gravó la renta de la empresa.

A través de este mecanismo se consagra en nuestro Sistema Tributario el llamado principio de integración de los tributos empresariales con los impuestos personales. Es decir, el impuesto que pagan las empresas constituye un anticipo del impuesto que deben pagar sus propietarios.

La norma legal expresamente señala lo siguiente:

“Artículo 20.- Establécese un impuesto de 25% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3 y 63. En el caso de los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, el impuesto será de 27%.”

Como se puede observar, además de establecerse el tributo de categoría y su imputación a los impuestos finales, la ley ordena otorgar el crédito de acuerdo a las normas del artículo 56 N° 3 y 63. El artículo 56 N° 3 es aplicable cuando el crédito es imputado al IGC y el artículo 63 cuando es imputado al IA. En términos generales, las indicadas normas prescriben que el crédito corresponderá a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas que se encuentren incluidas en la base imponible del propietario, la misma tasa de impuesto con la que se gravaron a nivel empresarial. Es decir, si la renta se gravó con tasa 25% y la misma renta forma parte de la base imponible del IGC, se otorgará un crédito también de tasa 25%.

Por ejemplo, si una sociedad de responsabilidad limitada tributa según contrato por el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas, de acuerdo a la letra b) del N° 1 del artículo 20, y su renta al término del ejercicio asciende a la suma de \$10.000.000, ésta se gravará con tasa del 25%, de acuerdo al artículo 20. Luego, la misma renta deberá formar parte de la base imponible del IGC de sus propietarios, ocasión en la que tendrán derecho a un crédito equivalente a la misma tasa de 25%, de acuerdo al artículo 56 N° 3.¹⁰

Sin perjuicio de lo anterior, debemos tener presente que cuando se trate de empresas obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, las reglas de asignación del crédito se

⁶ Esta tasa de 25% es la regla general, salvo el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos, establecido en la letra B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁷ Esta tasa de 27% es aplicable exclusivamente para los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos, establecido en la letra B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁸ Afecta a las personas naturales con domicilio o residencia en Chile.

⁹ Afecta a las personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile.

¹⁰ O artículo 63 si la renta debe gravarse con el impuesto Adicional.

encuentran dentro de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, según las cuales los créditos tendrán reglas especiales de asignación, que veremos en los títulos siguientes.

III. CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA EN EMPRESA OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD COMPLETA, SUJETAS AL RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA



En el caso de empresas sujetas al régimen de renta atribuida, sus propietarios tendrán derecho a créditos por IDPC sobre las rentas que se les atribuya, el que será equivalente al que resulte de aplicar la tasa del IDPC que hubiere afectado a dichas cantidades, según lo dispuesto en el inciso final del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR. En cambio, la norma legal que establece la asignación del crédito por IDPC a los retiros, remesas y distribuciones que perciban sus propietarios¹¹ se encuentra en el N° 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Por su parte, la letra d) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la mencionada ley, obliga a las mismas empresas a llevar un registro especial para controlar el crédito por IDPC, que se encuentre acumulado dentro de las citadas entidades.

Este registro especial se conoce como registro SAC¹² y en él se debe controlar en forma separada aquellos créditos cuya devolución no sea procedente en caso de determinarse un excedente producto de su imputación en contra del IGC o IA, respecto de aquellos que permiten su devolución.

La ley no establece en qué orden deben ser asignados los créditos. Sin embargo, la administración tributaria mediante la Circular N° 49 de 2016, instruyó que dicha asignación deberá efectuarse en el mismo orden en que deben ser imputados de acuerdo al artículo 56 N° 3 de la LIR. Es decir, en primer lugar, deben ser asignados los créditos sin derecho a devolución y a continuación aquellos créditos que lo permiten.

Orden de asignación del crédito por IDPC:

1. Sin devolución
2. Con devolución

En cuanto al monto del crédito, la ley ordena determinarlo con base a un factor que resulta de dividir la tasa del IDPC (25%) vigente en el año comercial en que se efectúan los retiros, remesas o distribuciones, en cien menos la tasa del citado tributo. Esto se puede representar de la siguiente forma:

0,25	=	0,333333
0,75		

¹¹ Sean éstos propietarios de los impuestos finales u otras empresas.

¹² Saldo acumulado de créditos.

El crédito en comento solo puede ser asignado a los retiros, remesas o distribuciones que se encuentren afectos a los impuestos finales¹³, aplicando sobre ellos el factor de asignación con tope del crédito acumulado en el registro SAC.

Ejemplo:

Detalle	RAP	DDAN	REX	SAC	
				0,333333	
				Sin dev.	Con dev.
Rem. Antes de imputaciones al 31.12	0	0	0	1.000	3.000
Retiros (4.500 x 0,333333 = 1.500)				- 1.000	- 500
Remanente Final	0	0	0	0	2.500

Al quedar los retiros sin imputación de todas formas deben gravarse con los impuestos finales, por lo tanto, tienen derecho al crédito acumulado en el registro SAC, el cual se asigna con el factor 0,333333, pero comenzando por aquellos sin derecho a devolución (\$1.000) y a continuación por aquellos que lo permiten (\$500), siempre hasta el tope de los créditos acumulado en el registro.

Se hace presente, que tanto el retiro como el crédito por IDPC asignado, deben formar parte de la base imponible afecta a impuestos, por expresa disposición del artículo 54¹⁴ y 62¹⁵ respectivamente.

IV. CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA EN EMPRESA OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD COMPLETA, SUJETAS AL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN PARCIAL DE CRÉDITOS



Respecto a las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, la norma legal que establece la asignación del crédito por IDPC a los retiros, remesas y distribuciones que perciban sus propietarios¹⁶ se encuentra en el N° 3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

Por su parte, la letra d) del N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la citada ley, obliga a las empresas a llevar un registro especial para controlar el crédito por IDPC, que se encuentre acumulado en las mencionadas entidades.

Este registro especial también se conoce como registro SAC y en él se debe controlar en forma separada aquellos créditos que tienen la obligación de restituir respecto de aquellos que no tienen tal obligación. Además, dentro de cada tipo de crédito deberá también controlarse en forma separada aquellos cuya devolución no sea procedente en caso de determinarse un excedente producto de su imputación contra del IGC o IA, respecto de aquellos que permiten tal devolución.

¹³ Esto es a los IGC o IA.

¹⁴ En el caso de los contribuyentes del IGC.

¹⁵ En el caso de los contribuyentes del IA.

¹⁶ Sean éstos propietarios de los impuestos finales u otras empresas.

El inciso 7° del N° 3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, señala que cuando corresponda asignar los créditos acumulados en el registro SAC deberá comenzarse por aquellos que no tienen la obligación de restituir, y una vez consumidos éstos, se continuará con aquellos que efectivamente tienen tal obligación.

Al igual que en el régimen de renta atribuida, la ley no establece en qué orden deben ser asignados los créditos con y sin derecho a devolución. Sin embargo, la administración tributaria mediante la Circular N° 49 de 2016, instruyó que dicha asignación deberá efectuarse en el mismo orden en que deben ser imputados de acuerdo al artículo 56 N° 3 de la LIR. Es decir, en primer lugar, deben ser asignados los créditos sin derecho a devolución y a continuación aquellos créditos que lo permiten.

Orden de asignación del crédito por IDPC:

1. Sin restitución (1° sin devolución – 2° con devolución)
2. Con restitución (1° sin devolución – 2° con devolución)

En cuanto al monto del crédito, la ley ordena determinarlo con base a un factor que resulta de dividir la tasa del IDPC (27%) vigente en el año comercial en que se efectúan los retiros, remesas o distribuciones, en cien menos la tasa del citado tributo. Esto se puede representar de la siguiente forma:

$$\frac{0,27}{0,73} = 0,369863$$

El crédito en comento solo puede ser asignado a los retiros, remesas o distribuciones que se encuentren afectos a los impuestos finales, aplicando sobre ellos el factor de asignación con tope del crédito acumulado en el registro SAC.

Ejemplo:

Detalle	RAP	DDAN	REX	SAC			
				0,369863			
				Sin restitución		Con restitución	
				Sin dev.	Con dev.	Sin dev.	Con dev.
Rem. Antes de imputaciones al 31.12	0	0	0	1.000	200	150	320
Retiros (4.056 x 0,369863 = 1.500)				- 1.000	- 200	-150	-150
Remanente Final	0	0	0	0	0	0	170

Al quedar los retiros sin imputación de todas formas deben gravarse con los impuestos finales, por lo tanto, tienen derecho al crédito acumulado en el registro SAC, el cual se asigna con el factor 0,369863, comenzando por aquellos sin la obligación de restituir, dentro de los cuales se imputan primero aquellos sin derecho a devolución (\$1.000) y a continuación aquellos que lo permiten (\$200). Posteriormente, se asignan los créditos con obligación de restitución, dentro de los cuales

primero se imputan aquellos sin derecho a devolución (\$150), y finalmente, aquellos que lo permiten (\$150).

Se hace presente que tanto el retiro como el crédito por IDPC asignado, tengan o no la obligación de restituir, deben formar parte de la base imponible afecta a impuestos, por expresa disposición del artículo 54.¹⁷ y 62.¹⁸ respectivamente.

V. CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA SIN DERECHO A DEVOLUCIÓN



Como se ha señalado precedentemente, existen créditos con derecho a devolución y créditos que no tienen tal derecho. La LIR expresamente se refiere a estos casos, y básicamente atiende a la forma en que el contribuyente pagó el IDPC.

Es así como la letra a) del N° 1 del artículo 20 de la LIR, prescribe que en el caso de la explotación de bienes raíces agrícolas, del monto del IDPC podrá rebajarse el impuesto territorial pagado. Sin embargo, además señala que en tal situación no dará derecho a devolución conforme a lo dispuesto en los artículos 31 N° 3.¹⁹, 56 N° 3.²⁰ y 63.²¹, ni a ninguna otra disposición legal, el IDPC en aquella parte que se haya deducido de dicho tributo el crédito por impuesto territorial.

Es importante destacar, que la restricción de la devolución del crédito ocurrirá siempre que se financie el IDPC con el impuesto territorial. Por ejemplo, otro caso ocurre en el arrendamiento de bienes raíces agrícolas y no agrícolas²² o en las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construyan o manden a construir para su venta posterior.²³

Por otra parte, tenemos la situación del IDPC cuando es financiado con impuestos pagados en el exterior (IPE), circunstancia en la cual tampoco procede la devolución del crédito. La norma que establece esta restricción se encuentra en el N° 7 de la letra E) del artículo 41A de la LIR, que señala lo siguiente:

“No podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno conforme a lo dispuesto por los artículos 31, número 3; 56, número 3, y 63, ni a ninguna otra disposición legal, el impuesto de primera categoría en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo el crédito que establece este artículo y el artículo 41 C. Tampoco otorgará tal derecho, cualquier otro crédito al que se impute el crédito por impuestos de primera categoría que haya sido pagado con el crédito que establece este artículo y el artículo 41 C.”

¹⁷ En el caso de los contribuyentes del IGC.

¹⁸ En el caso de los contribuyentes del IA.

¹⁹ El pago provisional por utilidades absorbidas (PPUA) recuperado a través de esta norma legal, solo podrá ser imputado a cualquier obligación tributaria que el contribuyente deba pagar a través de su declaración anual de impuestos a la renta, pero su excedente no tendrá derecho a devolución.

²⁰ Cuando el crédito exceda el IGC, no tendrá derecho a devolución.

²¹ Cuando el crédito exceda el IA, no tendrá derecho a devolución.

²² Letra b) del N° 1 del artículo 20 de la LIR.

²³ Letra c) del N° 1 del artículo 20 de la LIR.

En resumen, en los casos en que los contribuyentes tengan derecho a rebajar como crédito del IDPC el impuesto territorial pagado o los impuestos pagados en exterior, el impuesto de categoría financiado de esta manera, constituirá un crédito sin derecho a devolución. En tales casos, los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida o al régimen de imputación parcial de créditos, deberán controlar en forma separada dentro de su registro SAC dichas cantidades.

VI. CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA CON RESTITUCIÓN



Los créditos con la obligación de restituir solo pueden originarse en empresas sujetas al régimen de imputación parcial del crédito²⁴, y corresponde al IDPC que gravó a la renta líquida imponible de estos contribuyentes.

La restitución básicamente consiste en una obligación tributaria que recae en la utilización del crédito, sin atender al contribuyente que se favorecerá con éste. La obligación de restituir surgirá cuando el crédito se impute a algún impuesto, o bien, se solicite su devolución.

De esta manera, nacerá la obligación de restituir cuando el crédito se impute al IGC²⁵, al IA²⁶, al IDPC²⁷ o al ITG²⁸.

Una vez que el IDPC grave a la renta líquida imponible del contribuyente sujeto al régimen de imputación parcial de créditos, deberá ser controlado en una columna separada dentro del Registro SAC para su posterior asignación en los términos señalados en el N° IV anterior.

Sin embargo, hay situaciones en las cuales el crédito por IDPC no deberá restituir, aun cuando tenga la obligación. Este es el caso de las empresas sujetas al régimen de renta atribuida o del régimen de imputación parcial de créditos que determinen una pérdida tributaria y que en el mismo ejercicio perciban retiros o dividendos afectos a los impuestos finales con derecho al crédito en comento. En tal caso, de acuerdo al N° 3 del artículo 31, se podrá recuperar el crédito asociado a los retiros o dividendos absorbidos con la pérdida tributaria como un pago provisional. Ahora, si el crédito en cuestión tiene la obligación de restituir, de todas formas, se recupera el 100% de su monto.

Otro caso corresponde cuando el crédito con la obligación de restituir es asignado a un retiro o dividendo percibido por un contribuyente del IA, y dicho contribuyente tiene domicilio o residencia en un país con el cual Chile mantiene vigente un convenio para evitar la doble tributación internacional, o al menos se encuentre suscrito, pero en este último caso, solo hasta el 31 de diciembre de 2021.²⁹

²⁴ Artículo 14 letra B) de la LIR.

²⁵ Artículo 56 N° 3 de la LIR.

²⁶ Artículo 63 de la LIR.

²⁷ Artículo 33 N° 5 de la LIR.

²⁸ Impuesto de término de giro. Artículo 38 bis N° 2 de la LIR.

²⁹ Ley N° 21.047 de 23.11.2017 y Circular N° 31 de 23.05.2018.

Por otra parte, en lo que se refiere a la forma en que se debe restituir, la ley contempla dos métodos para hacerlo, dependiendo si el crédito es imputable a un impuesto final o un impuesto empresarial.

Si el crédito con la obligación a restituir se rebajará del IGC o IA (impuestos finales), los artículos 56 N° 3 y 63, según corresponda, establecen la obligación de pagar un débito fiscal equivalente al 35% del monto del crédito, el que para todos los efectos legales se considera como un mayor IGC o un mayor IA, según el caso.

Por ejemplo:

Dividendo	10.000.000	
Crédito por IDPC	<u>3.698.630</u>	(10.000.000 x 0,369863)
Base imponible IGC	13.698.630	
IGC - AT.2019 (art. 52)	234.618	(13.698.630 x 0,04 - 313.327,44)
DF por restitución (art. 56 N°3)	1.294.521	(3.698.630 x 35%)
Crédito por IDPC	<u>- 3.698.630</u>	
Resultado liquidación de impuesto	- 2.169.491	

El mismo procedimiento debe realizarse en el caso de los contribuyentes del IA, pero en tal caso habrá obligación de retener dicho tributo por parte de la empresa.³⁰

Si el crédito con la obligación de restituir se rebaja del IDPC o del ITG (impuestos empresariales), los artículos 33 N° 5 y 38 bis N° 2, respectivamente, prescriben que la restitución se materializará con la utilización solo del 65% del mencionado crédito.

Considerando el ejemplo anterior, significará que en este último caso no se pagará un débito fiscal, sino que se soportará un castigo con la utilización parcial del crédito. Es decir, solo se podrá utilizar la suma de \$2.404.110.- (\$3.698.630 x 65%).

VII. CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA VOLUNTARIO³¹



Los contribuyentes del régimen de renta atribuida, así como los contribuyentes del régimen de imputación de créditos, de acuerdo a lo dispuesto a las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, respectivamente, pueden optar por pagar un IDPC en forma voluntaria.

Para que proceda el derecho a pagar este impuesto voluntario deben cumplirse copulativamente dos requisitos. El primero, consiste en la determinación de retiros, remesas o distribuciones

³⁰ Salvo la restitución, cuando exista un convenio para evitar la doble tributación internacional vigente o suscrito. En este último caso hasta el 31.12.2021.

³¹ Artículo 14 letra A) N° 5 inciso 7° y artículo 14 letra B) N° 3 incisos 9° y 10°.

afectos a los impuestos finales, y segundo, que la empresa no mantenga saldos de créditos en el registro SAC.

Este crédito se pagará a título de IDPC, por lo tanto, los propietarios que perciban los retiros o dividendos a los cuales se asocie este crédito, lo podrán utilizar contra los tributos que los afecten en las mismas condiciones que cualquier crédito por IDPC común, pero con la salvedad que tiene certeza que tiene derecho a devolución y no tiene la obligación de restituir, aun cuando el impuesto voluntario lo haya pagado una empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos. La no restitución se fundamenta en que este impuesto voluntario no corresponde al tributo que grava a la renta líquida imponible de conformidad al artículo 20, sino que proviene de una norma especial que regula la tributación de los propietarios en el artículo 14 de la LIR.

Una situación que debe tenerse presente, es que la administración tributaria mediante la Circular N° 49 de 2016, señaló que, al momento del pago del impuesto voluntario en la declaración anual de impuestos a la renta de la empresa, no podrá rebajarse ningún crédito que corrientemente pueda rebajarse del IDPC. En consecuencia, este tributo voluntario no puede ser financiado con créditos por la adquisición de activos fijos, créditos por donaciones, crédito por contribuciones, etc.

Otra característica de este crédito voluntario, es que la base imponible sobre la cual se determinó puede deducirse de la renta líquida imponible del IDPC correspondiente al año en que se haya pagado este tributo, pero con tope de dicha renta. En caso que se produzca un excedente, podrá deducirse en los años posteriores, debidamente reajustado³², hasta su total extinción.

Contribuyentes del artículo 14 letra A)		
Retiros afectos del ejercicio, sin crédito	2.000.000	
Base imponible IDPC voluntario	2.666.667	(2.000.000 / 0,75)
Crédito voluntario determinado	666.667	(2.666.666 x 25%)

VIII. CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA EXCESIVO



El artículo 14 letra F) N° 2 de la LIR, contempla una nueva situación particular, que corresponde al caso en que la empresa otorga y certifica a sus propietarios un crédito por IDPC superior al que correspondía asignar de acuerdo a lo establecido por la ley.

El error en la asignación de un crédito puede tener distintos orígenes, por ejemplo, la empresa asignó el crédito con tasa 25%, pero la empresa no mantenía saldos en el registro SAC, o bien, la empresa asignó un crédito con tasa 27%, pero la empresa estaba sujeta al régimen de renta atribuida. Como sea, existiendo un error y el crédito fue otorgado y certificado, dicho crédito queda a firme para los propietarios. Es decir, aquellos podrán utilizar el crédito excesivo en contra de los impuestos que correspondan.

³² Por la variación del IPC.

Sin embargo, en la situación descrita, la empresa deberá pagar al Fisco la parte del crédito o el total, según corresponda, que se otorgó y certificó en exceso. De este modo, no se produce un perjuicio fiscal, porque el menor IGC³³ que pagó el propietario al utilizar este crédito excesivo, se compensa con el pago que debe realizar la empresa.

Por otra parte, el desembolso que efectuó la empresa por el pago de este crédito excesivo, representará para los propietarios un nuevo retiro o dividendo que se entiende percibido en el año en que la empresa realizó el pago.

Debe tenerse presente, que este crédito excesivo es diferente al crédito voluntario tratado en número VII anterior, porque este crédito responde a un error, y la ley no permite rebajar la renta líquida imponible por este concepto.

IX. CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA INDEBIDO



El crédito por IDPC indebido es una figura que la encontramos cuando una empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos realiza el pago de retiros, remesas o distribuciones a sus propietarios sin domicilio ni residencia en Chile.

Es decir, la figura del crédito indebido tiene su origen cuando se determinan las retenciones de IA que afectan a las señaladas cantidades. Para que se configure la situación descrita deben conjugarse las siguientes situaciones:

- i. La empresa debe estar sujeta al régimen de imputación parcial de créditos.
- ii. La empresa pagó³⁴ retiros, remesas o distribuciones que quedaron en carácter de provisorios.
- iii. Al término del ejercicio la empresa no acumuló créditos por IDPC en el registro SAC suficientes para asignar a los retiros provisorios.

En primer término, debemos aclarar que los retiros, remesas o distribuciones tienen el carácter provisorio para efectos tributarios cuando al momento de su pago, abono en cuenta o puesta a disposición no existen saldos en los registros RAI³⁵, DDAN³⁶ ni REX³⁷ en los cuales pueda efectuarse la imputación de dichas cantidades, de modo de resolver su calificación tributaria en ese momento.

En tal caso, la empresa deberá de todas formas otorgar un crédito por IDPC que tendrá el carácter de provisorio. Es decir, este crédito asume el tratamiento de anticipo del crédito que la empresa

³³ O el impuesto que corresponda.

³⁴ Puede ser pago, abono en cuenta o puesta a disposición.

³⁵ Rentas afectas a impuestos, según la letra a) del N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

³⁶ Diferencia entre la depreciación acelerada y la normal, según la letra b) del N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

³⁷ Rentas exentas e ingresos no renta, según la letra c) del N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

acumulará al término del ejercicio con motivo del IDPC que determine sobre su renta líquida imponible.

Ahora bien, dado que dicho crédito provisorio es a cuenta del impuesto que gravará a la renta líquida imponible de una empresa sujeta al régimen de imputación parcial de crédito, el crédito en comento rebajado al momento de efectuar la retención de IA tendrá la obligación de restituir. Es decir, se deberá también retener el débito fiscal de tasa 35% sobre el mencionado crédito, el cual, para todos los efectos legales, se considera un mayor IA retenido.

Si al cierre del ejercicio, la empresa no acumula créditos en su registro SAC que puedan ser asignados a los retiros, remesas o distribuciones que en el ejercicio quedaron como provisorios, pero que en definitiva resultaron afectos con el IA, el inciso 4° del N° 4 del artículo 74 de la LIR, ordena a la empresa a pagar al Fisco, por cuenta del contribuyente del IA, la diferencia de impuesto que resulte al haberse deducido un mayor crédito al que correspondía. Dicho pago se efectuará en la misma declaración anual de impuestos a la renta que debe presentar la empresa, debidamente reajustado.

Si en un ejercicio determinado, con una variación de IPC³⁸ igual a cero, una empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos paga un retiro a un socio del IA la suma de \$1.000.000, y en tal ejercicio la misma empresa no registra saldos iniciales en los registros RAI, DDAN, REX y SAC, dicha empresa deberá efectuar la siguiente retención de IA en el mes de la remesa. Asimismo, deberá recalcular el tributo al término del ejercicio, suponiendo que a tal fecha los retiros han quedado afectos y la empresa continúa sin saldos en el registro SAC.

Determinación retención		Recálculo retención	
Retiro provisorio	1.000.000	Retiros afectos (antes provisorio)	1.000.000
Crédito por IDPC	<u>369.863</u> (1.000.000 x 0,369863)	Crédito por IDPC	<u>-</u>
Base de retención	1.369.863	Base de retención	1.000.000
Retención de IA	479.452 (1.369.863 x 35%)	Retención de IA	350.000 (1.000.000 x 35%)
DF por restitución	129.452 (369.863 x 35%)	DF por restitución	-
Crédito con restitución	<u>- 369.863</u>	Crédito con restitución	<u>-</u>
Retención F50	239.041	Retención F50	350.000
		Diferencia de impuesto por crédito indebido	110.959 (350.000 - 239.041)

Es importante que tampoco se confunda este crédito indebido con el crédito voluntario o el excesivo, analizado precedentemente, porque el contribuyente al momento de la remesa está obligado a otorgarlo.

X. CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA FICTICIO³⁹



Conforme al artículo 23 del DFL N° 341 de 1977, las sociedades administradoras y los usuarios que se instalen dentro de las Zonas Francas están exentas del IDPC por sus utilidades, pero éstas se encuentran afectas a los IGC o IA. Se hace presente,

³⁸ Índice de precios al consumidor.

³⁹ Para una revisión más profunda sobre esta materia, se sugiere revisar el reporte tributario N° 68 de enero de 2016.

que este beneficio está reservado solo para aquellas operaciones que se desarrollen dentro de las zonas y depósitos francos.⁴⁰

No obstante la exención, los propietarios de las citadas empresas tendrán derecho a usar en la determinación de sus impuestos personales por las rentas que se les atribuyan en conformidad al artículo 14 letra A) de la LIR, un crédito ficticio equivalente al 50% del crédito establecido en el artículo 56 N° 3 y 63 de la LIR, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el IDPC.⁴¹

En esta ocasión estamos frente a un excelente beneficio tributario, porque a pesar de que las empresas no pagan el IDPC, la ley otorga la posibilidad a sus propietarios de imputar como crédito el 50% del mencionado tributo que hubiere afectado a la entidad en caso de no existir la exención.

Entonces, si la empresa sujeta al régimen de renta atribuida determina una renta líquida imponible de \$1.000.000 no pagará sobre esta cantidad el IDPC con motivo de la exención. Sin embargo, al momento de certificar la renta atribuida deberá realizarlo en los siguientes términos:

Renta atribuida	\$1.000.000
Crédito por IDPC	\$ 125.000 (1.000.000 x 25% x 50%)

XI. CONCLUSIONES



A través de la mecánica del crédito por IDPC se materializa el sistema integrado de tributación en Chile. Dicho sistema consiste en gravar la renta a nivel empresarial con el IDPC, el cual luego puede ser imputado como crédito cuando las mismas rentas deban gravarse con los impuestos finales que afecta a los propietarios de dichas empresas.

En caso que el crédito por IDPC resulte inferior al impuesto final, los propietarios deberán pagar la diferencia correspondiente. En caso contrario, el excedente del crédito podrá solicitarse su devolución, salvo que el tributo de categoría haya sido financiado con el impuesto territorial o con créditos por impuestos pagados en el exterior, ocasiones en que el crédito no tendrá derecho a devolución.

El crédito que tiene la obligación de restituir, corresponde al IDPC que grava a la renta líquida imponible de las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos y se controla en forma separada en el registro SAC. Cuando este crédito se asigne a los retiros, remesas o distribuciones y sea utilizado contra los impuestos correspondientes, deberá restituir. Es decir, se deberá pagar un débito fiscal equivalente al 35% del señalado crédito, cuando se impute a los impuestos finales, o bien, podrá utilizarse solo el 65% del crédito cuando se impute a un impuesto empresarial, como ocurre con el IDPC en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de renta

⁴⁰ La ley Navarino y ley Tierra del fuego también tiene este beneficio. Ver reporte tributario N° 68 de enero de 2016.

⁴¹ Según lo dispuesto en el N° 6 del artículo 17 de la Ley N° 20.780 de 2014.

atribuida, o el ITG en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos.

El crédito voluntario corresponde al IDPC que pueden pagar las empresas optativamente, cuando los repartos resultan afectos a los impuestos finales, pero no existen créditos acumulados en el registro SAC. Dicho crédito no tendrá obligación de restituir, procederá su devolución y la base sobre la cual se pagó dicho tributo puede deducirse de la renta líquida imponible a contar del año en que se materialice su pago, con tope de dicha renta y hasta su total extinción.

Por su parte, el crédito excesivo corresponde al crédito otorgado por un monto superior al que legalmente debe asignarse a un reparto de utilidades, el cual quedará a firme para quien percibe el retiro o distribución, pero la empresa deberá pagarlo al Fisco.

El crédito indebido, corresponde al crédito por IDPC otorgado provisoriamente contra las retenciones de IA, en el caso de retiros, remesas o distribuciones que resulten provisorios, pero que al término del ejercicio se constata que dicho crédito no correspondía de acuerdo a los saldos finales del registro SAC, debiendo la empresa pagar al Fisco el menor IA retenido.

Finalmente, el crédito por IDPC ficticio, corresponde al otorgado sobre las rentas atribuidas de empresas favorecidas con el régimen Zona Franca, el cual se otorga aun cuando tales empresas se encuentran exentas del mencionado gravamen. Dicho crédito es equivalente al 50% del impuesto que habría correspondido en el caso que la renta hubiese sido gravada con el citado gravamen.



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