

Estimados lectores,

En esta septuagésima primera edición del Reporte Tributario, Nº71 Mayo/2016, seguiremos analizando aspectos relacionados con la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y, al igual que en el número anterior, adicionaremos algunos alcances de la Ley 20.899 sobre simplificación. En esta ocasión, comenzamos con el estudio del régimen de renta atribuida.

Como es sabido, la Ley 20.780 estableció dos regímenes generales de tributación cuya aplicación comenzará a partir del 1º de enero del 2017: el régimen con imputación total del Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales, también llamado régimen de renta atribuida, y el régimen con deducción parcial de crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales, conocido también como régimen parcialmente integrado. La introducción de ambos regímenes implica una novedad para los contribuyentes que se habían acostumbrado a trabajar con el FUT, lo que plantea el desafío de aprender a manejar registros nuevos, como el Registro de rentas atribuidas propias (RAP), el fondo de utilidades financieras (FUF), el registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX), entre otros. Por esta razón, el CET inicia en este reporte un análisis de los regímenes optativos de tributación para ayudar en la capacitación de nuestros lectores.

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.

REFORMA TRIBUTARIA – INTRODUCCIÓN AL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SOBRE RENTA ATRIBUIDA ESTABLECIDO EN LA LETRA A) DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR.

I. INTRODUCCIÓN.



A partir del 1° de enero de 2017 comienza la entrada en vigencia de los nuevos regímenes de tributación de la Ley sobre Impuesto a la Renta incorporados por la Reforma Tributaria, establecida a través de la Ley N° 20.780 de 2014 y N° 20.899 de 2016, con lo que terminaría la implementación gradual de dicha reforma, poniéndose fin al régimen transitorio, y pasando al ejercicio de las normas permanentes sobre la materia.

El nuevo artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece dos regímenes generales alternativos de tributación, en sus letras A) y B), respectivamente. La letra A) establece el conocido régimen con imputación total del Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales, también llamado régimen de renta atribuida, y la letra B) contiene el régimen con deducción parcial de crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales, conocido también como régimen parcialmente integrado. Las diferencias entre ambos regímenes son sustanciales, por lo que el análisis de cada uno de ellos, y de ambos en conjunto, debe partir de lo más básico para avanzar hacia lo más complejo, a fin de comprender su lógica y mecanismo.

En términos generales, el régimen de renta atribuida plantea que la tributación de las rentas generadas por las empresas deben tributar totalmente en el mismo año en que se generan, es decir, afectarse con el Impuesto de Primera Categoría y con los impuestos finales en el mismo ejercicio, manteniéndose la integración entre dichos tributos. Por su parte, el régimen parcialmente integrado plantea la lógica de que las rentas generadas por la empresa se gravarán con Impuesto de Primera Categoría cuando se generen y con los impuestos finales cuando éstas sean retiradas o distribuidas a los propietarios, sin embargo el Impuesto de Primera Categoría se integrará con el impuesto final respectivo sólo en una parte, lo cual redundará en una mayor carga tributaria para sus propietarios.

Así las cosas, el Centro de Estudios Tributarios, a través del presente reporte, invita a los alumnos, docentes y profesionales de la materia tributaria a introducirse en el régimen de renta atribuida, analizando en primera instancia sus aspectos generales, que permitirán al lector ir vislumbrando los pros y contras de este mecanismo, cuyo conocimiento iremos profundizando en los siguientes reportes.

II. CONCEPTO DE RENTA ATRIBUIDA.



El concepto de renta atribuida, incorporado por la Reforma Tributaria, se abordó en la definición de renta¹ contenida en Ley sobre Impuesto a la Renta², en el cual se precisa que se entiende por “renta” los ingresos que constituyan utilidades o

¹N° 1 del artículo 2°.

² En adelante, indistintamente, LIR.

beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación.

En concordancia con lo anterior, el inciso segundo del N° 2 del artículo 2° de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017, señala que se entiende por renta atribuida a “aquella que, para efectos tributarios, corresponde 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 Categoría³ 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, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda”.

De las definiciones antes citadas se desprenden una serie de elementos que nos permitirán comprender de mejor manera el régimen de renta atribuida, los cuales comentamos a continuación:

1. En primer lugar, destacar que el principio rector de este régimen radica en que las rentas que genere la empresa o aquellas que le sean atribuidas, tributarán en el mismo año comercial con el Impuesto de Primera Categoría y con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, es decir, la situación tributaria de dichas rentas queda completada en el año en que se originan, no obstante que el flujo monetario de dichas rentas pueda generarse en los años posteriores.
2. El concepto de renta atribuida se definió “para efectos tributarios”, lo que quiere decir que dicha renta no debería ser considerada, por ejemplo, para fines previsionales o de evaluación de capacidad de pago de un contribuyente, sino que sólo para efectos de gravarla con tributos.
3. Asimismo, dicha renta atribuida formará parte de la base imponible del contribuyente dado que ostenta el “carácter de propietario, comunero, socio o accionista”, por lo que una persona que no participe en la propiedad de una empresa en ningún caso podría recibir rentas atribuidas.
4. Es la empresa o sociedad sujeta al Impuesto de Primera Categoría la que debe estar acogida al régimen de renta atribuida, la cual atribuirá a los propietarios aquellas rentas percibidas o devengadas que genere, a causa del giro de sus actividades o aquellas que le sean atribuidas por las sociedades en las que ésta participe. No obstante lo anterior, como veremos más adelante, serán los propietarios, comuneros, socios o accionistas los que deberán tomar la decisión de acogerse a este régimen.

³En adelante, indistintamente, IDPC.

III. REQUISITOS PARA ACOGERSE AL RÉGIMEN.



Para acogerse al régimen de renta atribuida los contribuyentes están obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa y deben cumplir una serie de otros requisitos, los que podríamos agrupar en los siguientes conceptos:

1. Requisitos de tipo jurídico del contribuyente⁴.

Para acogerse al régimen en análisis los contribuyentes deberán tener una de las siguientes calidades jurídicas:

- i. Empresario Individual.
- ii. Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.
- iii. Establecimiento Permanente (Contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR).
- iv. Comunidades.
- v. Sociedades por acciones.
- vi. Sociedades de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones)

Como se aprecia, el legislador excluyó de la posibilidad de elegir el régimen de renta atribuida a las sociedades anónimas, abiertas y cerradas, así como también a las sociedades en comanditas por acciones, presumiblemente porque entre sus accionistas hay diversidad de minoritarios que se verían afectados con impuestos sin percibir rentas que les permita pagar dichos tributos. De esta forma, las sociedades anónimas o en comandita por acciones nunca podrán estar acogidas al régimen de renta atribuida.

2. Requisitos que deben cumplir los propietarios.

Para optar por la renta atribuida, los empresarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa deberán corresponder a:

- i. Personas naturales con domicilio o residencia en Chile, y/o
- ii. Personas sin domicilio ni residencia en el país.

De acuerdo a lo expresado, un contribuyente que se acoja al régimen de renta atribuida podrá tener entre sus propietarios sólo a personas naturales con residencia o domicilio en Chile, sólo a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile o a una combinación de ambos.

Este requisito dice relación a la gran complejidad que resultaría la aplicación de este régimen en aquellos contribuyentes cuyos propietarios sean otras personas jurídicas, generándose cadenas interminables de atribución, en las que en muchas ocasiones, dadas las estructuras de los holdings de nuestro país, terminarían en una referencia circular respecto de aquellas empresas que tienen participaciones recíprocas.

⁴ Inciso 2° del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

3. Requisitos de información al SII⁵.

Para acogerse al régimen en análisis los contribuyentes deben presentar ante el Servicio de Impuestos Internos⁶ una declaración en la que se contenga la decisión de acogerse al régimen, con las siguientes precisiones, dependiendo del tipo de contribuyente que se trate:

- i. Los Empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes del N° 1 del artículo 58 de la LIR, sólo requerirán de la declaración suscrita por el contribuyente, sin ninguna formalidad legal adicional.
- ii. En el caso de las comunidades, la declaración deberá estar suscrita por todos los comuneros, quienes deben adoptar por unanimidad la opción.
- iii. Tratándose de las sociedades de personas, excluidas las comanditas por acción, y las sociedades por acciones, la declaración debe ser suscrita por la sociedad⁷, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo unánime de todos los socios o accionistas.

La LIR precisa que, tratándose de sociedades por acciones que optaron por el régimen de renta atribuida, en caso de cesión de las acciones a una persona jurídica constituida en Chile o a otra entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en el país o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, se deberá aprobar por unanimidad tal enajenación, previamente, en junta de accionistas. Se entiende que esta disposición legal sólo busca prevenir que un accionista de mutuo propio haga que la sociedad por acciones deba cambiarse de régimen por el hecho de ceder sus acciones a una persona que no cumple los requisitos señalados en el punto 2 anterior. En caso de materializarse la cesión de las acciones, previa aprobación en junta de accionistas, igualmente la sociedad deberá cambiarse al régimen parcialmente integrado⁸ a contar del 1° de enero del año comercial siguiente al acontecimiento de este hecho.

Asimismo, en caso que se estipule en contrario o que se enajenen las acciones sin llevarse a cabo la junta de accionistas mencionada en el párrafo anterior, la sociedad por acciones no podrá acogerse al régimen de renta atribuida o deberá abandonarlo a contar del 1° de enero del año comercial siguiente al acontecimiento de este hecho.

IV. FORMA Y PLAZO PARA ACOGERSE AL RÉGIMEN.



Respecto a la forma y plazo para acogerse al régimen de renta atribuida se debe distinguir entre el primer año de aplicación de dicho régimen y los años siguientes, así como también hay que tener presente si se trata de contribuyentes en ejercicio

⁵ Inciso sexto del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

⁶ En adelante, indistintamente, SII.

⁷ Se entiende que a través del representante legal.

⁸ Contenido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente desde el 1° de enero de 2017.

o que recién inician sus actividades.

Primer año de aplicación del régimen⁹, aviso durante el año 2016.

Respecto a los contribuyentes que cuenten con inicio de actividades con anterioridad al 1° de junio de 2016, y que cumplan con los requisitos enunciados anteriormente en este reporte, deben ejercer la opción de acogerse al régimen de renta atribuida entre los meses de junio a diciembre de 2016.

Respecto a los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de junio de 2016, deberán ejercer la opción de acogerse al régimen en comento en el plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades¹⁰ y hasta el término del año comercial 2016 cuando esta última será una fecha posterior, en la declaración que deban presentar dando el aviso correspondiente al SII a través del Formulario N° 4415, o bien, en una declaración complementaria que deberán presentar para tal efecto. En este sentido, por ejemplo, si el contribuyente comienza sus actividades en el mes de diciembre de 2016, podrá presentar el aviso al SII hasta febrero de 2017.

Años siguientes de aplicación del régimen¹¹, aviso desde el 1° de enero de 2017 en adelante.

Los contribuyentes que se encuentren acogidos a los otros regímenes de tributación que establece la LIR podrán ejercer la opción desde el 1° de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, debiendo cumplir con los requisitos señalados precedentemente.

Los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de enero de 2017 deberán ejercer la opción en el plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, entendiéndose que para esto debería materializarse a través del Formulario N° 4415 del SII.

Es preciso señalar que el SII determinará mediante resolución las formalidades que deben cumplir las declaraciones referidas a la opción de acogerse al régimen de renta atribuida¹².

V. RÉGIMEN POR DEFECTO



A través del inciso tercero del artículo 14 de la LIR vigente a partir del 1° de enero de 2017 el legislador contempló una norma de simplificación para los contribuyentes, respecto de ejercer la opción de acogerse al régimen de renta atribuida dando el aviso correspondiente al SII.

⁹ N° 10 del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780, de 2014, modificado por la Ley N° 20.899, de 2016.

¹⁰ Inciso primero del artículo 68 del Código Tributario.

¹¹ Inciso cuarto del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

¹² N° 1 de la letra F) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

Conforme a lo anterior, la ley establece que los contribuyentes que se señalan a continuación, en caso que no ejerzan la opción de acogerse al régimen en comento, quedarán automáticamente acogidos al régimen de renta atribuida:

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

Es preciso señalar que los empresarios, comuneros y socios de las entidades antes enumeradas deben ser exclusivamente personas naturales con domicilio y residencia en Chile, es decir, sólo contribuyentes del IGC.

En base a lo antes dicho, no aplicará el régimen por defecto para, entre otros, los siguientes contribuyentes: empresa individual de responsabilidad limitada con socio sin domicilio ni residencia en Chile, sociedades de personas con uno o todos sus socios sin domicilio ni residencia en Chile o que uno de ellos sea persona jurídica, etc.

Finalmente, los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR y las sociedades por acciones que no ejerzan la opción, quedarán acogidas por defecto al régimen de tributación parcialmente integrado, contenido en la letra B) del artículo 14 de la LIR vigente a partir del 1° de enero de 2017.

VI. TRIBUTACIÓN A NIVEL DE LA EMPRESA.



En términos generales, por el sólo hecho de que una empresa se acoja al régimen de renta atribuida no significa que vaya a cambiar la tributación a la que estaba afecta antes de la Reforma Tributaria. De hecho, a este régimen le sigue aplicando en su totalidad el sistema integrado de tributación, el mecanismo de determinación de la base imponible sigue siendo el señalado en los artículos 29 al 33 de la LIR y le aplican los mismos tributos que existían con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha reforma.

No obstante lo anterior, la mencionada reforma estableció algunas modificaciones e innovaciones que afectan a la empresa que se acoja a este régimen, las que señalamos a continuación:

1. La tasa del IDPC será de un 25%.
2. Se deben incorporar en la determinación de la RLI los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas, para que de esta forma se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos finales.
3. Se puede deducir de la RLI hasta el 50% de la misma, que se mantenga invertida en la empresa, con un tope máximo de UF 4.000.

4. Las pérdidas tributarias no podrán ser imputadas a las utilidades acumuladas en la empresa, sino que desde el 1° de enero de 2017 dichas pérdidas se considerarán como gasto para el ejercicio siguiente (imputación “hacia adelante”), pudiendo también ser imputadas a los dividendos o retiros que se perciban de otras sociedades con la posibilidad de recuperar el crédito por IDPC asociados a los mismos.

VII. DETERMINACIÓN DE LA RENTA A ATRIBUIR¹³.



Por regla general, las rentas que se atribuirán al empresario, comunero, socio o accionista corresponderán a aquellas que perciba o devengue la respectiva empresa, al término del ejercicio, producto del desarrollo de su actividad económica.

No obstante lo anterior, la empresa acogida al régimen de renta atribuida podría participar en la propiedad de otras empresas, las que podrían estar acogidas a otros regímenes de tributación establecidos en la LIR, las cuales distribuirán y atribuirán sus rentas, según corresponda. Por lo antes dicho, al momento de atribuir rentas distinguiremos entre rentas propias y rentas de terceros.

Rentas propias. Para determinar el monto de las rentas a atribuir al final de cada ejercicio la empresa deberá considerar:

1. La Renta Líquida Imponible positiva determinada al 31 de diciembre del año correspondiente.
2. Las rentas percibidas o devengadas que se encuentren exentas del IDPC, y por ende no incorporadas en la determinación de la RLI, como lo serían, por ejemplo, los beneficios distribuidos por los Fondos de Inversión Privados.
3. Las rentas percibidas a título de retiros o dividendos, afectas a IGC o IA, provenientes de empresas en las cuales participa como comunero, socio o accionista. Es preciso señalar que estas rentas se incorporarán a la RLI del contribuyente acogido al régimen en análisis, siendo atribuidas por esa vía, de acuerdo a lo dispuesto en la letra c) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 y en el N° 5 del artículo 33, ambos de la LIR vigente a partir del 1° de enero de 2017.

Rentas de terceros. Estas rentas corresponden a aquellas que sean atribuidas al contribuyente acogido al régimen de renta en comento, por las participaciones que pueda tener en empresas

¹³Según lo dispuesto en el N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

acogidas a los regímenes tributarios de la LIR que también atribuyen rentas, tales como: renta presunta¹⁴, régimen simplificado contenido en la letra A) del artículo 14 ter, etc.

Estas rentas no se incorporarán a la RLI del contribuyente acogido al régimen de renta atribuida, sino que siempre se deberán atribuir a los propietarios, comuneros, socios o accionistas para su incorporación en la base imponible de los impuestos finales.

CONTROL DE LAS RENTAS (REGISTROS)¹⁵.



dividendos o retiros.

Dado el mecanismo de tributación que plantea el régimen de renta atribuida, se hace estrictamente necesario mantener un correcto control de las rentas que han completado totalmente su tributación, a fin de evitar que éstas queden gravadas nuevamente al momento de su distribución como

Dicho lo anterior, el legislador ha previsto que deben implementarse los siguientes registros:

1. Registro de rentas atribuidas propias (RAP). Se registra el saldo positivo de la RLI determinada al término del ejercicio. De este registro se rebajarán las cantidades que correspondan a los conceptos precisados en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR, como por ejemplo el IDPC o las multas pagadas a las instituciones fiscales, pudiendo incluso generar dichas partidas un saldo negativo de este registro.

Un punto relevante a tener presente se refiere al hecho que los retiros efectuados o dividendos distribuidos que se imputen a este registro se considerarán para todos los efectos de la LIR como ingresos no constitutivos de renta (INR).

2. Diferencia entre la depreciación acelerada y normal, también denominado fondo de utilidades financieras (FUF). Se deberá mantener el control de esta diferencia toda vez que se encuentra disponible para distribución o retiro, dado que la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la primera categoría. Cabe señalar que el saldo de las rentas de esta naturaleza existentes al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior¹⁶.
3. Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX). Se anotarán las rentas exentas de los IGC o IA y los INR percibidos, así como también las rentas de esta misma naturaleza percibidos a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa.

¹⁴Sólo en caso del empresario individual, toda vez que en una empresa acogida al régimen de renta presunta no pueden participar personas jurídicas como dueños.

¹⁵Según lo dispuesto en el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

¹⁶Según lo dispuesto en el inciso final de la letra b) del N° 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780, de 2014, modificado por la Ley N° 20.899, de 2016.

Cabe señalar que el saldo de las rentas acumuladas en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior¹⁷.

4. Saldo acumulado de crédito (SAC). En este registro se controlarán los créditos por IDPC y por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera, distinguiendo entre los que dan derecho a devolución y los que no. Formarán parte de este registro, por ejemplo, los créditos por IDPC que provengan de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016.

Cabe precisar que no formará parte de este registro SAC el crédito IDPC ni por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera que se deriven de la RLI de la empresa acogida al régimen de renta atribuida, toda vez que ellos serán asignados en la atribución de dicha RLI.

VIII. REGLAS DE ATRIBUCIÓN DE LAS RENTAS¹⁸.



Para atribuir las rentas distinguiremos entre aquellos contribuyentes acogidos al régimen en comento que están conformados por un único propietario, respecto de aquellos que están conformados por más de uno.

1. Los contribuyentes que estén conformados por sólo un propietario deberán atribuir el 100% de las rentas a dicho propietario, a fin de que éste tribute sobre tales cantidades en el año respectivo.
2. Respecto de aquellos contribuyentes que estén conformados por más de un comunero, socio o accionista, el legislador ha previsto los siguientes mecanismos de atribución:
 - a. Por acuerdo de los dueños. La atribución de las rentas se efectuará en la forma en que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado. En este caso, se deberá dejar constancia por escrito de este acuerdo en el contrato social, estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, debiéndose, en todos los casos, informarse al SII de dicho acuerdo.
 - b. Según aporte al capital. En caso que no aplique la regla de la letra a. anterior la atribución se efectuará en la misma proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado el capital en la empresa.

En caso que se haya enterado sólo una parte del capital, la atribución total de rentas se efectuará considerando sólo la parte realmente aportada, por lo que si

¹⁷ Según lo dispuesto en el inciso cuarto de la letra b) del N° 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780, de 2014, modificado por la Ley N° 20.899, de 2016.

¹⁸ Según lo dispuesto en el N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

un socio o accionista no ha aportado nada del capital que suscribió o se comprometió a aportar, no se le atribuirá renta alguna.

En caso que ninguno de los socios o accionistas haya pagado el capital, es decir, este último en su totalidad sólo se encuentre suscrito, la atribución de la renta se efectuará en la proporción en que el capital se encuentre suscrito.

Tratándose de comuneros, la atribución de las rentas se efectuará en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

Finalmente, señalar que lo precisado en este punto 2 también debe ser informado al SII.

IX. TRIBUTACIÓN A NIVEL DEL PROPIETARIO.



Base Imponible. Tanto los contribuyentes del IGC como del IA deberán incorporar en sus bases tributables aquellas rentas que les sean atribuidas desde las empresas en las que participan, así como también aquellas rentas afectas a los impuestos señalados que retiren o les distribuyan en su calidad de propietario, comunero, socio o accionista.

Cabe precisar que no aplicará el incremento por IDPC respecto de las rentas que se atribuyan a los contribuyentes del IGC e IA, toda vez que dicha atribución dice relación con la totalidad de la RLI. El incremento por IDPC formará parte de la base imponible del IGC e IA respecto de aquellas cantidades retiradas o que les sean distribuidas a las cuales se les asignen créditos contenidos en el registro SAC aludido anteriormente en este reporte.

No obstante lo anterior, en cuanto a las rentas que retiren o les distribuyan, habrá que distinguir entre aquellas rentas que ya completaron su tributación respecto de aquellas que están pendientes de afectarse con los impuestos finales, a fin de que no se vean afectadas con una doble tributación. Por ejemplo, no formarán parte de la base imponible del IGC o IA aquellos retiros imputados en el registro RAP, cuyas rentas son calificadas como ingresos no renta.

Tasa del Impuesto. Respecto de los contribuyentes del IGC, aplicará la escala progresiva de tasas contenida en el artículo 52 de la LIR, en la cual, a partir del 1° de enero de 2017, figura como tasa máxima un 35%.

En cuanto a los contribuyentes del IA, le aplicará la tasa del 35%, según lo establecido en el artículo 58 y en el inciso primero del artículo 60, ambos de la LIR.

Crédito por IDPC. Corresponderá el crédito por IDPC en contra de los IGC o IA en las situaciones que a continuación se señalan:

1. En las rentas propias que atribuya el contribuyente acogido al régimen en análisis a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas. En este caso el crédito corresponderá a la misma tasa del IDPC con que se afectaron dichas rentas.
2. En las rentas que le atribuyan terceros al contribuyente acogido a renta atribuida en su calidad de comunero, socio o accionista, las que a su vez deben ser atribuidas a los contribuyentes de impuestos finales. En este caso el crédito corresponderá a la tasa del IDPC que afectó a la empresa que atribuye en primer término. Es preciso destacar que este caso se refiere exclusivamente al empresario individual, toda vez que es el único que podría ser comunero, socio o accionista de una empresa acogida a renta atribuida, dado el requisito de ostentar la calidad de persona natural que deben cumplir los propietarios de dichas empresas.
3. En las rentas que perciba a título de retiros o dividendos afectos a los IGC o IA provenientes de empresas acogidas al régimen de renta atribuida. En este caso el crédito por IDPC corresponderá a aquel que resulte de la imputación que se efectúe al registro SAC.

X. SALIDA DEL RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA.



En primer lugar cabe señalar que los contribuyentes que opten por acogerse al régimen de renta atribuida deberán mantenerse en él al menos durante 5 años comerciales consecutivos, pudiendo, una vez transcurrido dicho plazo, acogerse al régimen parcialmente integrado contenido en la letra B) del artículo 14 de la LIR.

A continuación se señalan aquellas situaciones en las cuales un contribuyente puede o debe dejar el régimen de renta atribuida, generándose efectos que serán abordados en ediciones posteriores del Reporte Tributario:

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

XI. CONCLUSIÓN.



A partir del 1° de enero del año 2017 comienzan a regir los nuevos regímenes de tributación que incorporó la Reforma Tributaria a la LIR, por lo que los contribuyentes que determinen sus rentas efectivas según contabilidad

completa deberán optar por el régimen de renta atribuida o por el parcialmente integrado.

A través del concepto de renta atribuida se entiende la lógica de dicho régimen, la cual radica en que la tributación total sobre la renta generada se aplica en el mismo ejercicio tanto a nivel de empresa como de sus propietarios, contribuyentes de impuestos finales.

Para acogerse al régimen de renta atribuida los contribuyentes deben cumplir ciertos requisitos, tanto de tipo jurídico de la empresa que se acoge como del tipo de composición societaria de la misma. De acuerdo a lo que se desprende de la LIR, a este régimen jamás podrá acogerse una sociedad anónima, abierta o cerrada, ni una sociedad en comandita por acciones. El plazo para acogerse a este régimen debe ejercerse durante el año comercial 2016, si los contribuyentes han iniciado actividades antes del 1° de junio el aviso deben materializarlo ante el SII entre el 1° de junio y el 31 de diciembre de dicho año, mientras que los que inicien actividades después del 1° de junio deberán dar aviso de su opción en su declaración de inicio de actividades o hasta el 31 de diciembre de 2016, cuando esta sea una fecha posterior. En caso que los contribuyentes no opten, aplicará el régimen por defecto establecido en la LIR.

Para atribuir las rentas las empresas deberán distinguir entre aquellas generadas en el giro de sus actividades, incluidos los dividendos y retiros afectos a IGC o IA percibidos desde otras empresas, respecto de aquellas que les sean atribuidas por otras sociedades en las que participa. Dichas rentas formarán parte de la base imponible de los impuestos finales al igual que aquellas que retiren o que les sean distribuidas a título de dividendos, siempre que se encuentren afectas a IGC o IA. Sobre las rentas que se atribuyan procederá siempre el crédito por impuesto de primera categoría, en la medida que la renta haya sido gravada con dicho tributo, mientras que respecto de las rentas que se retiren o distribuyan dependerá de la imputación a los registros respectivos y de la disponibilidad de créditos en el registro SAC.

Finalmente, señalar que los contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida podrán salir de él voluntariamente, después de haber permanecido al menos 5 años consecutivos, o por el hecho de haber incumplido alguno de los requisitos señalados en la ley.



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