

Estimados lectores,

En esta septuagésima segunda edición del Reporte Tributario, N°72 Junio/2016, seguiremos analizando aspectos relacionados con la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y, al igual que en los últimos números, adicionaremos algunos alcances de la Ley 20.899 sobre simplificación. En esta ocasión, continuamos con el estudio del régimen de renta atribuida.

En el reporte anterior comenzamos con el estudio del mencionado régimen, señalando sus características principales y los contribuyentes que podían acogerse a él. Ahora, una vez que se han visto los aspectos teóricos generales del sistema de Renta Atribuida, nos corresponde analizar la situación con casos específicos, para lo que hemos tomado una empresa que comienza sus actividades en el año 2017 y otra con un contribuyente que tiene saldos de utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de 2016. Aspectos tales como la determinación de la renta líquida imponible, la atribución de rentas a los propietarios, la imputación de los retiros, distribuciones o remesas y la confección de los distintos registros de control que correspondan son todos elementos que un asesor debe considerar, razón por la cual ponemos a disposición de la comunidad este material que estamos seguros será de gran utilidad.

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 – CASOS PRÁCTICOS DEL RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA

I. INTRODUCCIÓN



Continuando con el análisis del régimen de renta atribuida, establecido en la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a partir del 1° de enero del año 2017, el cual abordamos desde un punto de vista teórico en el reporte del mes anterior, consideramos necesario plantear algunas situaciones prácticas que permitan al lector aterrizar los conceptos y mecanismos que contiene el régimen de tributación aludido.

Para aquellos contribuyentes que inicien actividades durante el año comercial 2017, y opten por acogerse al régimen de renta atribuida, cumpliendo con los requisitos legales para estos efectos, la mecánica y procedimientos que deberán aplicar para determinar su renta líquida imponible, atribuir las rentas a sus propietarios, imputar los retiros, distribuciones o remesas y confeccionar los distintos registros de control que correspondan, serán más bien simples, dado que no deberá considerar saldos de utilidades provenientes de ejercicios anteriores al momento de imputar los retiros y asignar los créditos por impuesto de primera categoría que correspondan.

En una situación un tanto distinta se encontrarán los contribuyentes que tengan saldos de utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de 2016 y se acojan al régimen de atribución de renta, dado que para imputar las distribuciones, remesas o retiros efectuados por los propietarios deberán tener en consideración dichas rentas en caso que dichos retiros superen las contenidas en el registro de rentas atribuidas propias, la diferencia de la depreciación acelerada y normal y las contenidas en el registro de ingresos no renta o rentas exentas, situación ante la cual el legislador ha previsto un mecanismo que permita asignar el crédito por impuesto de primera categoría que tienen las rentas acumuladas en el FUT en base a una tasa efectiva.

Las dos situaciones antes descritas serán abordadas a través de dos casos prácticos en el presente reporte, a fin de lograr una mejor comprensión del régimen de renta atribuida, por lo que el Centro de Estudios Tributarios invita a los alumnos, profesores y profesionales interesados en las materias tributarias a interiorizarse de los detalles de dichos casos, los cuales aumentarán en complejidad en los reportes tributarios de los meses siguientes.

II. CASO 1. CONTRIBUYENTE CON INICIO DE ACTIVIDADES EN EL AÑO 2017, SIN INVERSIONES EN OTRAS SOCIEDADES.



Respecto al contribuyente que se acoge al régimen de Renta Atribuida, el caso que se presenta a continuación persigue los siguientes objetivos:

1. Mostrar la determinación de la Renta Líquida Imponible¹.
2. Atribuir la Renta Líquida Imponible a los propietarios.

¹ En adelante, indistintamente, RLI.

3. Confeccionar los registros que establece el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
4. Imputar a dichos registros los retiros que efectúen los socios.
5. Determinar la tributación final de los propietarios.

Planteamiento del caso.

La sociedad Reformada Ltda. aporta los siguientes antecedentes al 31 de diciembre de 2017:

- a. La sociedad presentó ante el Servicio de Impuestos Internos su declaración de inicio de actividades el día 1° de abril del año 2017, oportunidad en la cual optó por acogerse al régimen de Renta Atribuida, cumpliendo con todos los requisitos legales para tales efectos.²
- b. Los socios, todos personas naturales con domicilio y residencia en Chile, acordaron atribuir las rentas de la siguiente manera:

Socio A	30%
Socio B	30%
Socio C	40%

- c. La determinación de la Renta Líquida Imponible se efectuó como sigue:

Resultado según balace al 31.12.2017	\$ 125.500.000
<u>Agregados:</u>	\$ 21.405.600
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 155.600
Depreciación financiera del activo fijo	\$ 15.600.000
Provisión de vacaciones	\$ 5.650.000
 <u>Deducciones:</u>	 -\$ 12.000.000
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 12.000.000
<hr/> Renta Líquida Imponible al 31.12.2017	<hr/> \$ 134.905.600
 Impuesto de Primera Categoría, tasa 25%	 \$ 33.726.400

- d. Los socios efectuaron los siguientes retiros durante el año comercial 2017, los que se encuentran actualizados:

Mes	Monto
Abril	Socio A: \$8.000.000.- Socio B: \$6.500.000.- Socio C: \$9.000.000.-
Septiembre	Socio A: \$13.000.000.- Socio C: \$18.000.000.-

² Los requisitos para acogerse a este régimen fueron tratados en el reporte del mes de mayo de 2016.

Desarrollo del Caso.

a. Determinación de la RLI.

Como se aprecia en el planteamiento del caso, la determinación de la Renta Líquida Imponible de un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida no varía la mecánica establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR.

No obstante lo anterior, dicha mecánica se verá modificada por la incorporación, efectuada por la Reforma Tributaria, del N°5 del artículo 33 de la citada ley, en el cual se establece que los retiros y dividendos afectos a los impuestos finales deben incorporarse a la RLI de la empresa acogida a renta atribuida.

Por otro lado, cabe precisar que cuando la empresa determine una RLI negativa o pérdida tributaria, no habrá atribución de rentas a los propietarios ni tampoco se incorporará dicho monto al registro RAP, por lo que los retiros que efectuaron los socios durante el año comercial 2017 tributarán con el IGC sin derecho a crédito por impuesto de primera categoría, sin perjuicio de la opción que tiene la empresa de pagar voluntariamente dicho tributo.

b. Determinación de la renta a atribuir.

De acuerdo al caso planteado, la única renta a atribuir a los socios, contribuyentes de los impuestos finales, corresponderá a la Renta Líquida Imponible determinada por la sociedad al 31 de diciembre de 2017, de la siguiente forma:

Socio	% Atribución	RLI	Renta Atribuida
Socio A	30%	\$ 134.905.600	\$ 40.471.680
Socio B	30%		\$ 40.471.680
Socio C	40%		\$ 53.962.240
Total	100%		\$ 134.905.600

Como se aprecia en la tabla, a cada socio le corresponderá tributar sobre un monto de la renta generada por la empresa, el que se determina multiplicando el porcentaje de atribución definido en el inicio de actividades, por la RLI determinada al 31 de diciembre. Lo anterior, con independencia de si los socios efectúen o no retiros.

Al observar la determinación de la RLI se puede apreciar que se está atribuyendo a los socios aquellos gastos rechazados a que hace mención el inciso segundo del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta³, cantidades que, como se verá en la letra siguiente, se rebajarán del Registro de Rentas Atribuidas Propias puesto que no están disponibles para ser retiradas.

Finalmente, precisar que las rentas que se atribuyen a los propietarios tienen derecho al crédito por IDPC, el cual se determinará aplicando a la renta atribuida a cada socio la tasa del referido tributo de categoría, es decir, 25%.

³ Vigente a partir del 1° de enero de 2017.

c. Confección de registros.

A fin de controlar la tributación de los socios, y de conformidad a lo prescrito por el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta⁴, la empresa deberá confeccionar, al 31 de diciembre de cada año, los registros de rentas atribuidas propias (RAP), de diferencias entre depreciación normal y acelerada (FUF), de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX) y el de saldo acumulado de créditos (SAC).

Para el caso planteado, la empresa sólo deberá completar el registro RAP, toda vez que no se generaron rentas o créditos a incorporar a los demás registros.

DETALLE	CONTROL	RAP	FUF	REX	SAC
Renta Líquida Imponible al 31.12.2017	\$ 134.905.600	\$ 134.905.600	\$ -	\$ -	\$ -
<i>Menos:</i>					
Multas fiscales pagadas, actualizadas	-\$ 155.600	-\$ 155.600	\$ -	\$ -	\$ -
Remanente antes de imputación de retiros	\$ 134.750.000	\$ 134.750.000	\$ -	\$ -	\$ -

Como se aprecia, al registro RAP se incorpora la RLI determinada por la sociedad, monto del cual se deducen aquellos gastos rechazados del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, que fueron agregados a la RLI, puesto que tales cantidades no están disponibles para ser retiradas por los socios, conforme a lo precisado en el segundo párrafo de la letra a) del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Además, tal como muestra el ejercicio, en el registro SAC no se reconoce monto alguno, toda vez que el crédito por Impuesto de Primera Categoría⁵ se asigna a las rentas atribuidas a los socios, el cual se imputará al Impuesto Global Complementario o Adicional⁶, según corresponda, como se aprecia en lo que se plantea más adelante.

d. Imputación de los retiros.

Para determinar la situación tributaria de los retiros que efectúen los propietarios, contribuyentes de los impuestos finales, debemos remitirnos a lo señalado en el N° 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, el cual establece el orden de imputación de los mismos. En este sentido, tales retiros se imputarán a los registros mencionados en la letra anterior, comenzando por el RAP, luego al FUF y finalmente al REX.

Para el caso en análisis, la imputación se deberá efectuar sólo al registro RAP, puesto que los retiros efectuados no superan el monto de dicho registro y, como ya se señaló anteriormente, la sociedad no generó otras rentas a clasificar en el FUF o REX.

A continuación se muestra la imputación respectiva:

⁴ En adelante, indistintamente, LIR.

⁵ En adelante, indistintamente, IDPC.

⁶ En adelante, indistintamente, IGC o IA, según corresponda.

DETALLE	CONTROL	RAP	FUF	REX	SAC
Renta Líquida Imponible al 31.12.2017	\$ 134.905.600	\$ 134.905.600	\$ -	\$ -	\$ -
<i>Menos:</i>					
Multas fiscales pagadas, actualizadas	-\$ 155.600	-\$ 155.600	\$ -	\$ -	\$ -
Remanente antes de imputación de retiros	\$ 134.750.000	\$ 134.750.000	\$ -	\$ -	\$ -
<i>Menos:</i>					
Retiros Socios A, reajustados. Abril 2017: \$ 8.000.000.- <u>Sept. 2017: \$13.000.000.-</u> Total \$21.000.000.-	-\$ 21.000.000	-\$ 21.000.000	\$ -	\$ -	\$ -
Retiros Socios B, reajustados. <u>Abril 2017: \$ 6.500.000.-</u> Total \$ 6.500.000.-	-\$ 6.500.000	-\$ 6.500.000	\$ -	\$ -	\$ -
Retiros Socios C, reajustados. Abril 2017: \$ 9.000.000.- <u>Sept. 2017: \$18.000.000.-</u> Total \$27.000.000.-	-\$ 27.000.000	-\$ 27.000.000	\$ -	\$ -	\$ -
Remanente para ejercicio siguiente	\$ 80.250.000	\$ 80.250.000	\$ -	\$ -	\$ -

Conforme a lo establecido en el último párrafo de la letra a) del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, cuando los retiros resultan imputados al registro RAP se considerarán, para todos los efectos de dicha ley, como ingresos no constitutivos de renta⁷, es decir, no tributarán con impuesto alguno, dado que dichas rentas fueron atribuidas al término del ejercicio en que éstas generaron, incorporándose en dicha oportunidad a la base imponible de los IGC o IA, según corresponda.

Para el caso en análisis, los retiros efectuados por los contribuyentes no se gravarán con impuesto alguno, dado que fueron imputados en su totalidad al registro RAP, por lo que no formarán parte de la base imponible de los IGC o IA, tal como se muestra en la letra siguiente. Además, cuando corresponda, la imputación de los retiros, remesas o distribuciones deberá efectuarse en forma proporcional, según lo señalado en el N° 5 de la letra A) del artículo 14.

e. Determinación de la tributación final de los propietarios.

Determinada la atribución de rentas e imputación de los retiros a los registros RAP, FUF y REX, resta identificar cuál será la tributación final de los propietarios de la empresa, contribuyentes del impuesto global complementario o adicional, según corresponda, lo que se expone a continuación:

⁷ En adelante, indistintamente, INR.

Socio A

Rentas Atribuidas desde la sociedad Reformada Ltda.	\$ 40.471.680
Retiros afectos al IGC o IA (imputados al FUF o no imputados a ningún registro)	\$ -
Incremento por IDPC	\$ -
Base Imponible del IGC	\$ 40.471.680
IGC según tabla *	\$ 3.298.902
Crédito por IDPC, tasa 25% (\$40.471.680 x 25%)	-\$ 10.117.920
Devolución a solicitar	\$ 6.819.018

Socio B

Rentas Atribuidas desde la sociedad Reformada Ltda.	\$ 40.471.680
Retiros afectos al IGC o IA (imputados al FUF o no imputados a ningún registro)	\$ -
Incremento por IDPC	\$ -
Base Imponible del IGC	\$ 40.471.680
IGC según tabla *	\$ 3.298.902
Crédito por IDPC, tasa 25% (\$40.471.680 x 25%)	-\$ 10.117.920
Devolución a solicitar	\$ 6.819.018

Socio C

Rentas Atribuidas desde la sociedad Reformada Ltda.	\$ 53.962.240
Retiros afectos al IGC o IA (imputados al FUF o no imputados a ningún registro)	\$ -
Incremento por IDPC	\$ -
Base Imponible del IGC	\$ 53.962.240
IGC según tabla *	\$ 6.802.133
Crédito por IDPC, tasa 25% (\$53.962.240 x 25%)	-\$ 13.490.560
Devolución a solicitar	\$ 6.688.427

(*) Para el cálculo del IGC se utilizaron los valores de la tabla de dicho impuesto, según valores para el AT 2016.

Para el caso en análisis, y tal como lo muestran los datos anteriores, los socios de la empresa tributarán únicamente por la renta atribuida propia generada por esta última. Respecto de los retiros efectuados por los propietarios durante el año comercial 2017, no tributarán con impuesto alguno, toda vez que tales cantidades fueron imputadas en su totalidad al registro RAP, por lo que su tributación se gatilló a través de la atribución de rentas. En caso que los retiros, remesas o distribuciones o parte de ellos sean imputados al registro FUF o no resulten imputados a ningún registro, es decir, que éstos excedan el monto contenido en el registro RAP, tales cantidades se gravarán con los impuestos finales, sin derecho a crédito por IDPC, a menos que la empresa pague voluntariamente dicho impuesto.

Finalmente, señalar que la tasa efectiva del IGC que afectó definitivamente a los socios fue de: Socios A y B un 8,2% y Socio C un 12,6%⁸.

⁸ La tasa efectiva se determinó dividiendo el IGC según tabla por la base imponible de dicho impuesto.

III. CASO 2. CONTRIBUYENTE CON INICIO DE ACTIVIDADES ANTES DEL AÑO 2017, SIN INVERSIONES EN OTRAS SOCIEDADES.



Respecto al contribuyente que se acoge al régimen de Renta Atribuida, el caso que se presenta a continuación persigue los siguientes objetivos:

1. Mostrar la determinación de la Renta Líquida Imponible.
2. Atribuir la Renta Líquida Imponible a los propietarios.
3. Confeccionar los registros que establece el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, considerando los saldos de los registros FUT y FUNT.
4. Imputar a dichos registros los retiros que efectúen los socios, considerando los saldos de los registros FUT y FUNT.
5. Determinar la tributación final de los propietarios.

Planteamiento del caso.

La sociedad Reformada Ltda. aporta los siguientes antecedentes al 31 de diciembre de 2017:

- e. La sociedad presentó ante el Servicio de Impuestos Internos su manifestación de acogerse al régimen de renta atribuida el día 30 de junio del año 2016, cumpliendo con todos los requisitos legales para tales efectos.
- f. Los socios, todos personas naturales con domicilio y residencia en Chile, acordaron atribuir las rentas de la siguiente manera:

Socio A	30%
Socio B	30%
Socio C	40%

- g. La determinación de la Renta Líquida Imponible se efectuó como sigue:

Resultado según balace al 31.12.2017		\$ 25.000.000
<u>Agregados:</u>		\$ 21.405.600
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 155.600	
Depreciación financiera del activo fijo	\$ 15.600.000	
Provisión de vacaciones	\$ 5.650.000	
 <u>Deducciones:</u>		 -\$ 12.000.000
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 12.000.000	
<hr/> Renta Líquida Imponible al 31.12.2017		\$ 34.405.600
 Impuesto de Primera Categoría, tasa 25%		 \$ 8.601.400

- h. Los saldos del fondo de utilidades tributables y no tributables al 31.12.2016 son los siguientes, los cuales se encuentran actualizados al 31.12.2017:

FUT:

Saldo de utilidades \$ 100.000.000.-
Saldo de créditos \$ 26.582.200.-

FUNT:

Ingresos No Renta \$ 15.000.000.-

- i. Los socios efectuaron los siguientes retiros durante el año comercial 2017, los que se encuentran actualizados:

Mes	Monto
Abril	Socio A: \$8.000.000.- Socio B: \$6.500.000.- Socio C: \$9.000.000.-
Septiembre	Socio A: \$13.000.000.- Socio C: \$18.000.000.-

Desarrollo del Caso.

- a. Determinación de la RLI.

Dado que no hay variaciones en cuanto a la determinación de la RLI, respecto a lo planteado en el caso anterior, son aplicables los mismos comentarios y precisiones efectuadas sobre la materia.

- b. Determinación de la renta a atribuir.

Al igual que lo planteado en el caso 1, la única renta a atribuir a los socios, contribuyentes de los impuestos finales, corresponderá a la Renta Líquida Imponible determinada por la sociedad al 31 de diciembre de 2017, de la siguiente forma:

Socio	% Atribución	RLI	Renta Atribuida
Socio A	30%	\$ 34.405.600	\$ 10.321.680
Socio B	30%		\$ 10.321.680
Socio C	40%		\$ 13.762.240
Total	100%		\$ 34.405.600

Son válidos del demás comentarios expresados al respecto en el caso 1. Tal como se señaló anteriormente, las rentas que se atribuyen a los propietarios tienen derecho al crédito por IDPC, el cual se determinará aplicando a la renta atribuida a cada socio la tasa del referido tributo de categoría, es decir, 25%.

- c. Confección de registros.

Tal como se señaló anteriormente, la empresa deberá confeccionar los registros de rentas atribuidas propias (RAP), de diferencias entre depreciación normal y acelerada (FUF), de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX) y el de saldo acumulado de créditos

(SAC). Además, tal como se plantea en este caso, y como lo precisa la Reforma Tributaria⁹, se deberá tener presente para la confección de estos registros el saldo de crédito por IDPC proveniente del FUT existente al 31 de diciembre de 2016, así como también considerar incorporado al registro REX desde el 1° de enero de 2017 aquel monto de utilidades acumuladas en el FUNT y el control de las rentas acumuladas a dicha fecha en tal registro, para efectos del control de la tasa promedio de crédito.

Para el caso planteado, la empresa deberá completar el registro RAP y el registro SAC, este último dará cuenta del crédito total proveniente del FUT determinado al 31 de diciembre de 2016, actualizado al 31.12.2017.

DETALLE	CONTROL	RAP	FUF	REX (INR)	SAC	
					Desde 1° enero 2017	Hasta el 31 de diciembre 2016
Renta Líquida Imponible al 31.12.2017	\$ 49.405.600	\$ 34.405.600	\$ -	\$ 15.000.000	\$ -	\$ 26.582.200
<i>Menos:</i>						
Multas fiscales pagadas, actualizadas	-\$ 155.600	-\$ 155.600	\$ -	\$ -	\$ -	
Remanente antes de imputación de retiros	\$ 49.250.000	\$ 34.250.000	\$ -	\$ 15.000.000	\$ -	\$ 26.582.200

Según se aprecia, para el caso en análisis se incorpora al RAP la RLI determinada por la sociedad, en el REX se registran los INR provenientes del FUNT y al SAC se agrega el saldo total de crédito que trae el FUT.

Además, se deberá llevar un control del saldo de FUT, lo cual tiene por objeto mantener el debido resguardo para el cálculo de la tasa efectiva de créditos.

d. Imputación de los retiros.

Para determinar la situación tributaria de los retiros que efectúen los propietarios, contribuyentes de los impuestos finales, debemos remitirnos a lo señalado en el N° 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, el cual establece el orden de imputación de los mismos. En este sentido, tales retiros se imputarán a los registros mencionados en la letra anterior, comenzando por el RAP, luego al FUF y finalmente al REX. Asimismo, de acuerdo a lo establecido por el literal i) de la letra c) del N° 1 del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 de 2014, modificada por la Ley N° 20.899 de 2016, en el caso que los retiros, distribuciones o remesas resulten imputados al registro FUF o no resulten imputados a ningún registro, igualmente tendrán derecho al crédito por IDPC, siempre que exista saldo en el registro SAC o la empresa opte por pagar voluntariamente el IDPC sobre dichos montos.

Para el caso en análisis, la imputación de los retiros debe efectuarse de la siguiente forma:

⁹ Literal i) de la letra c) e inciso cuarto del literal iii) de la letra b), ambos del N° 1 del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N° 20.780 de 2014, modificada por la Ley N° 20.899 de 2016.

DETALLE	CONTROL	RAP	FUF	REX	SAC	
					Desde 1° enero 2017	Hasta el 31 de diciembre 2016
Renta Líquida Imponible al 31.12.2017	\$ 49.405.600	\$ 34.405.600	\$ -	\$ 15.000.000	\$ -	\$ 26.582.200
<i>Menos:</i>						
Multas fiscales pagadas, actualizadas	-\$ 155.600	-\$ 155.600	\$ -	\$ -	\$ -	
Remanente antes de imputación de retiros	\$ 49.250.000	\$ 34.250.000	\$ -	\$ 15.000.000	\$ -	\$ 26.582.200
<i>Menos:</i>						
Retiros Socios A, reajustados. Abril 2017: \$ 8.000.000.- Sept. 2017: \$13.000.000.- Total \$21.000.000.- (38,53%)	-\$ 18.976.025	-\$ 13.196.525	\$ -	-\$ 5.779.500	\$ -	
Retiros Socios B, reajustados. Abril 2017: \$ 6.500.000.- Total \$ 6.500.000.- (11,93%)	-\$ 5.875.525	-\$ 4.086.025	\$ -	-\$ 1.789.500	\$ -	
Retiros Socios C, reajustados. Abril 2017: \$ 9.000.000.- Sept. 2017: \$18.000.000.- Total \$27.000.000.- (49,54%)	-\$ 24.398.450	-\$ 16.967.450	\$ -	-\$ 7.431.000	\$ -	
Total Retiros \$54.500.000.-						
Ajuste por retiros no imputados al registro RAP, los cuales se imputan a rentas acumuladas en el FUT: - Socio A - Socio B - Socio C						-\$ 537.741 -\$ 166.444 -\$ 691.381
Remanente para ejercicio siguiente	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 25.186.634

Tal como se aprecia en el cuadro anterior, dado que los retiros totales efectuados por los propietarios durante el año comercial 2017 sobrepasan a las rentas de los registros RAP y REX, la imputación a estos dos últimos debe efectuarse en la forma señalada en el N° 5 de la letra A) del artículo 14, es decir, para este caso particular, deberá determinarse una proporción en base a lo que representan los retiros de cada socio respecto al total de retiros de todos ellos. Dicha proporción se determinó de la siguiente forma:

	Monto	Proporción
Total Retiros Socio A	\$ 21.000.000	38,53%
Total Retiros Socio B	\$ 6.500.000	11,93%
Total Retiros Socio C	\$ 27.000.000	49,54%
Total Retiros 2017	\$ 54.500.000	100%

La proporción determinada de la forma antes expuesta se aplica tanto al registro RAP como al REX.

A consecuencia de que el total de retiros efectuados durante el año 2017 sobrepasa el total de rentas contenidas en los registros RAP y REX, y en vista de la existencia de saldos de utilidades provenientes del FUT, corresponde asignar crédito por IDPC a aquella parte de los retiros no imputados a los registros RAP y REX, según lo dispuesto en el literal i) de la letra c) del N° 1 del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N° 20.780 de 2014,

modificada por la Ley N° 20.899 de 2016. Dicha asignación de crédito se efectúa de la siguiente forma:

	Retiro Total	Retiro Imputado a RAP y REX	Retiro No Imputado a RAP ni REX	Crédito SAC
Total Retiros Socio A	\$ 21.000.000	\$ 18.977.065	\$ 2.022.935	\$ 537.741
Total Retiros Socio B	\$ 6.500.000	\$ 5.873.853	\$ 626.147	\$ 166.444
Total Retiros Socio C	\$ 27.000.000	\$ 24.399.082	\$ 2.600.918	\$ 691.381
Total Retiros 2017	\$ 54.500.000	\$ 49.250.000	\$ 5.250.000	\$ 1.395.566

Para determinar el crédito por IDPC a aquellos retiros no imputados al RAP ni al REX se debe usar una tasa promedio, la cual se determina de la siguiente forma:

$$\text{Tasa Promedio} = \frac{\text{Saldo de Crédito por IDPC}}{\text{Saldo de Utilidades del FUT}}$$

Para el caso en análisis, dicha tasa es de 0,265822, la cual resulta de dividir \$26.582.200 en \$100.000.000, montos que corresponden al saldo de crédito por IDPC y al saldo de utilidades netas¹⁰ acumuladas en el FUT, al 31.12.2016, respectivamente, según lo señala el planteamiento del caso. Al aplicar dicha tasa sobre el monto de los retiros no imputados a los registros RAP ni REX da como resultado el crédito del SAC a asignar a dichas cantidades.

A continuación se expone la comprobación de que la tasa promedio utilizada para la asignación de créditos del SAC se mantiene después de efectuadas las imputaciones a dicho registro:

Tasa Promedio Inicial

Saldo Inicial FUT	\$ 100.000.000
Saldo Inicial Créditos IDPC	\$ 26.582.200
Tasa Promedio Inicial	0,265822

Tasa Promedio Final

Saldo Final FUT	\$ 94.750.000
Saldo Final Créditos IDPC (SAC)	\$ 25.186.634
Tasa Promedio Final	0,265822

La disminución del saldo final de FUT, de \$100 millones a \$94.750.000, se debe a que los retiros que exceden a las rentas del registro RAP fueron imputados a las utilidades acumuladas que provienen de dicho FUT, razón por la cual se les asignó el correspondiente crédito por IDPC contenido en el registro SAC.

e. Determinación de la tributación final de los propietarios.

¹⁰ Descontado el IDPC correspondiente a la RLI del año comercial 2016(AT 2017).

Determinada la atribución de rentas e imputación de los retiros a los registros RAP, FUF, REX y SAC, resta identificar cuál será la tributación final de los propietarios de la empresa, contribuyentes del impuesto global complementario o adicional, según corresponda, lo que se expone a continuación:

Socio A

Rentas Atribuidas desde la sociedad Reformada Ltda.	\$ 10.321.680
Retiros afectos al IGC o IA (imputados al FUF o no imputados a ningún registro)	\$ 2.023.974
Incremento por IDPC	\$ 537.741
Base Imponible del IGC	\$ 12.883.396
IGC según tabla *	\$ 224.027
Crédito por IDPC, (\$2.580.420 + 537.741) **	\$ 3.118.161
Devolución a solicitar	-\$ 2.894.133

Socio B

Rentas Atribuidas desde la sociedad Reformada Ltda.	\$ 10.321.680
Retiros afectos al IGC o IA (imputados al FUF o no imputados a ningún registro)	\$ 624.475
Incremento por IDPC	\$ 166.444
Base Imponible del IGC	\$ 11.112.599
IGC según tabla *	\$ 153.196
Crédito por IDPC, (\$2.580.420 + 166.444) **	\$ 2.746.864
Devolución a solicitar	-\$ 2.593.668

Socio C

Rentas Atribuidas desde la sociedad Reformada Ltda.	\$ 13.762.240
Retiros afectos al IGC o IA (imputados al FUF o no imputados a ningún registro)	\$ 2.601.550
Incremento por IDPC	\$ 691.381
Base Imponible del IGC	\$ 17.055.171
IGC según tabla *	\$ 425.753
Crédito por IDPC, (\$3.440.560 + 691.381) **	\$ 4.131.941
Devolución a solicitar	-\$ 3.706.188

(*) Para el cálculo del IGC se utilizaron los valores de la tabla de dicho impuesto, según valores para el AT 2016.

(**) El crédito por IDPC corresponde a la suma del crédito asignado a la renta atribuida (con tasa 25%) más el que corresponde con motivo la imputación al SAC, esto último producto de que los retiros exceden al monto del registro RAP.

Para el caso en análisis, y tal como lo muestran los datos anteriores, los socios de la empresa tributarán por la renta atribuida propia generada por la empresa y por aquella parte de los retiros no imputados a los registros RAP ni REX.

IV. CONCLUSIÓN.



Para aquellos contribuyentes que se acojan al régimen de renta atribuida y no tengan inversiones en otras empresas, la mecánica de determinación de la RLI no varía respecto a lo planteado por los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente antes de la Reforma Tributaria. La mecánica de atribución de las rentas implicará únicamente considerar dicha RLI, la cual se genera por el desarrollo propio de su giro.

Respecto a quienes inicien actividades desde el 1° de enero del año 2017, y se acojan al régimen de tributación en análisis, la mecánica de imputación de remesas, retiros o distribuciones, así como la confección de los registros de control de las rentas, será sencilla, puesto que la asignación de los créditos por IDPC se aplicará al momento de atribuir las rentas, no generándose saldos para ejercicios anteriores, y las imputaciones de los mencionados retiros, remesas o distribuciones que se efectúen a los registros RAP y REX no tributarán con impuesto alguno, a diferencia de las imputaciones al registro FUF, cuyas cantidades se afectarán con los impuestos finales sin derecho al crédito por IDPC (a menos que la empresa opte por pagar voluntariamente el IDPC).

En cuanto a los contribuyentes que poseen utilidades acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016, que se acojan al régimen de renta atribuida, al momento de imputar los retiros, remesas o distribuciones, deberán tener presente el saldo de crédito por IDPC de dichas utilidades (contenido en el registro SAC), puesto que en caso que dichos retiros, remesas o distribuciones sean imputados al registro FUF o no resulten imputados a ningún registro, igualmente tendrán derecho al crédito por IDPC, pero en base a una tasa promedio y hasta el tope del saldo de dicho registro SAC.

Lo dicho en el párrafo anterior implica que la empresa no se acogió al pago del impuesto sustitutivo por el FUT al 31 de diciembre de 2016, puesto que en caso de haberse acogido a dicha opción por el total del saldo a dicha fecha el único saldo de rentas que hubiese tenido la empresa corresponderían a INR, los cuales se entienden incorporados al registro REX a partir del 1° de enero de 2017.



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