

Estimados lectores,

En esta septuagésima octava edición del Reporte Tributario, N°78 Diciembre/2016, seguiremos con el estudio de aspectos relacionados con la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y, en particular, con el régimen semiintegrado o de integración parcial cuyo análisis comenzamos en el número anterior.

La situación de los contribuyentes que inicien actividades durante el año comercial 2017, y por tanto, no tengan saldos de utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) será totalmente diferente de aquella que encuentren los contribuyentes que sí mantengan estos saldos. En el primer caso, la mecánica para determinar su RLI, imputar los retiros, distribuciones o remesas, y la confección de los distintos registros de control será simple. En cambio, en el segundo caso, habrá que considerar un procedimiento que permite asignar el crédito por impuesto de primera categoría que tienen las rentas acumuladas en el FUT en base a una tasa efectiva. Ambas situaciones son analizadas a través de casos en el presente reporte.

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.

REFORMA TRIBUTARIA – CASOS PRÁCTICOS DEL RÉGIMEN SEMIINTEGRADO

I. INTRODUCCIÓN.



Continuando con el análisis del régimen semiintegrado, establecido en la letra B) 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 en comento, la mecánica y procedimientos que deberán aplicar para determinar su renta líquida imponible, 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 parcialmente integrado, dado que para imputar las distribuciones, remesas o retiros efectuados por los propietarios deberán tener en consideración dichas rentas en caso de existir reparto de utilidades durante el año comercial 2017, situación ante la cual el legislador ha previsto un mecanismo que permite 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 de este régimen, 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 semiintegrado, el caso que se presenta a continuación persigue los siguientes objetivos:

1. Mostrar la determinación de la Renta Líquida Imponible¹.
2. Confeccionar los registros que establece el N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹ En adelante, indistintamente, RLI.

3. Imputar a dichos registros los retiros que efectúen los socios.
4. 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 tributación semiintegrado.
- b. Los socios, de los cuales uno es persona jurídica y dos son personas naturales con domicilio y residencia en Chile, acordaron distribuir sus utilidades de la siguiente manera:

| | |
|--------------------|-----|
| Persona Natural 1 | 30% |
| Persona Natural 2 | 30% |
| Persona Jurídica 1 | 40% |

- c. El capital social, el cual se encuentra totalmente enterado, asciende a \$100.000.000.
- d. 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 |
| Renta Líquida Imponible al 31.12.2017 | \$ 134.905.600 |
| Impuesto de Primera Categoría, tasa 25,5% | \$ 34.400.928 |

- e. Los socios efectuaron los siguientes retiros durante el año comercial 2017:

| Mes | Monto |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Abril | Persona Natural 1: \$8.000.000.- Persona Natural 2: \$6.500.000.- Persona Jurídica 1: \$9.000.000.- |
| Septiembre | Persona Natural 1: \$13.000.000.- Persona Natural 2: \$18.000.000.- |

- f. El capital propio tributario de la empresa al 31.12.2017 es de \$180.250.000.
- g. Supuesto: No hay corrección monetaria en el período.

Desarrollo del Caso.

a. Determinación de la RLI.

Como se aprecia en el planteamiento del caso, en la determinación de la Renta Líquida Imponible de un contribuyente acogido al régimen semiintegrado no varía la mecánica establecida en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta².

Al contrario de lo que sucede en el régimen de Renta Atribuida, a los contribuyentes que se acojan al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR no les aplica lo establecido en el 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. En caso que se perciba el tipo de renta antes aludida, la empresa acogida al régimen semiintegrado incorporará el crédito por IDPC en el registro SAC y el dividendo neto formará parte del RAI vía Capital Propio Tributario³.

Por otro lado, cabe precisar que cuando la empresa determine una RLI negativa o pérdida tributaria, los retiros que efectuaron los socios durante el año comercial 2017 tributarán con el IGC o IA sin derecho a crédito por impuesto de primera categoría, sin perjuicio de la opción que tiene la empresa de pagar voluntariamente dicho tributo.

b. Confección de registros.

A fin de controlar la tributación de los socios, y de conformidad a lo prescrito por el N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, la empresa deberá confeccionar: el registro de rentas afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional (RAI), 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).

² En adelante, indistintamente, LIR.

³ En adelante, indistintamente, CPT.

Para el caso planteado, la empresa sólo deberá completar el RAI y SAC, toda vez que no se generaron otras rentas a incorporar a los demás registros.

| DETALLE | CONTROL | RAI | FUF | REX | SAC |
|-----------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-------------|-------------|----------------------|
| | | | | | Tasa 34,2281% |
| | | | | | Con Restitución |
| | | | | | Con Derecho a Devol. |
| Menos: | | | | | |
| <i>Retiros Abril 2017 (Provisorios)</i> | | | | | |
| Persona Natural 1: \$8.000.000.- | | | | | |
| Persona Natural 2: \$6.500.000.- | | | | | |
| Persona Jurídica 1: \$9.000.000.- | | | | | |
| Total Retiros Abril \$23.500.000.- | | | | | |
| <i>Retiros Septiembre 2017 (Provisorios)</i> | | | | | |
| Persona Natural 1: \$13.000.000.- | | | | | |
| Persona Natural 2: \$18.000.000.- | | | | | |
| Total Retiros Sept. \$31.000.000.- | | | | | |
| Más: | | | | | |
| Crédito por IDPC, de la RLI (\$134.905.600 x 25,5%) | | | | | \$ 34.400.928 |
| Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio: | \$ 134.750.000 | \$ 134.750.000 | | | |
| Capital Propio Tributario \$180.250.000.- | | | | | |
| (+) Retiros Provisorios \$ 54.500.000.- | | | | | |
| (-) Capital aportado (\$100.000.000).- | | | | | |
| RAI del Ejercicio \$134.750.000.- | | | | | |
| Remanente antes de imputación de retiros | \$ 134.750.000 | \$ 134.750.000 | \$ - | \$ - | \$ 34.400.928 |

De acuerdo al cuadro anterior, en el registro RAI se procede a incorporar el monto determinado conforme a la mecánica establecida en la letra a) del N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, del cual no forman parte los gastos rechazados del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, que fueron agregados a la RLI, pero que ya no forman parte del CPT por corresponder a un desembolso efectuado por la empresa. Al respecto, cabe hacer notar que los retiros provisorios del año deben ser sumados al CPT, toda vez que al determinar este último al 31 de diciembre tales retiros no forman parte del mismo, haciendo necesaria tal incorporación para proceder a definir correctamente la situación tributaria de ellos.

Finalmente, según se aprecia, en el registro SAC se incorpora el crédito por Impuesto de Primera Categoría⁴ asociado a la RLI determinada por la sociedad.

c. Imputación de los retiros, remesas o distribuciones.

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° 3 de la letra B) 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 RAI, luego al FUF y finalmente al REX, en este último caso partiendo por las rentas exentas de los impuestos finales y luego los ingresos no constitutivos de renta.

⁴ En adelante, indistintamente, IDPC.

Para el caso en análisis, la imputación se deberá hacer sólo al registro RAI, 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:

| DETALLE | CONTROL | RAI | FUF | REX | SAC |
|-------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-------------|-------------|----------------------|
| | | | | | Tasa 34,2281% |
| | | | | | Con Restitución |
| | | | | | Con Derecho a Devol. |
| Más: | | | | | |
| Crédito por IDPC, de la RLI (\$134.905.600 x 25,5%) | | | | | \$ 34.400.928 |
| Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio: | \$ 134.750.000 | \$ 134.750.000 | | | |
| Capital Propio Tributario \$180.250.000.- | | | | | |
| (+) Retiros Provisorios \$ 54.500.000.- | | | | | |
| (-) Capital aportado (\$100.000.000).- | | | | | |
| RAI del Ejercicio \$134.750.000.- | | | | | |
| Remanente antes de imputación de retiros | \$ 134.750.000 | \$ 134.750.000 | \$ - | \$ - | \$ 34.400.928 |
| Menos : | | | | | |
| <u>Retiros Abril 2017</u> | | | | | |
| Persona Natural 1: \$8.000.000.- | -\$ 8.000.000 | -\$ 8.000.000 | | | -\$ 2.738.248 |
| Persona Natural 2: \$6.500.000.- | -\$ 6.500.000 | -\$ 6.500.000 | | | -\$ 2.224.827 |
| Persona Jurídica 1: \$9.000.000.- | -\$ 9.000.000 | -\$ 9.000.000 | | | -\$ 3.080.529 |
| Total Retiros Abril \$23.500.000.- | | | | | |
| <u>Retiros Septiembre 2017</u> | | | | | |
| Persona Natural 1: \$13.000.000.- | -\$ 13.000.000 | -\$ 13.000.000 | | | -\$ 4.449.653 |
| Persona Natural 2: \$18.000.000.- | -\$ 18.000.000 | -\$ 18.000.000 | | | -\$ 6.161.058 |
| Total Retiros Sept. \$31.000.000.- | | | | | |
| <u>Ajuste crédito por IDPC GR inc. 2° art. 21 LIR</u> | | | | | |
| Multas fiscales pagadas, actualizadas | | | | | -\$ 53.259 |
| Remanente para ejercicio siguiente | \$ 80.250.000 | \$ 80.250.000 | \$ - | \$ - | \$ 15.693.355 |

Conforme a lo establecido en el último párrafo primero del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en el orden cronológico en que éstos se efectúen. Aquellos que resulten imputados al registro RAI y al registro FUF se encontrarán afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional⁵, con derecho a crédito por IDPC, cuando corresponda.

Para el caso en análisis, los retiros efectuados por los contribuyentes se gravarán con los impuestos finales, dado que fueron imputados en su totalidad al registro RAI, por lo que formarán parte de la base imponible de los IGC o IA, tal como se muestra en la letra siguiente.

El crédito asignado a cada uno de los retiros se determinó conforme a lo establecido en el inciso sexto del N° 3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, esto es, aplicando la fórmula que a continuación se detalla, considerando que la tasa del IDPC aplicable para el año comercial 2017 es de 25,5%:

⁵ En adelante, indistintamente, IGC o IA, según corresponda.

$$25,5 / (100 - 25,5) * 100\% = 34,2281\%$$

Los créditos por IDPC asignados estarán sujetos a la obligación de restitución que establecen los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR. En términos simples, dicho crédito se imputará sólo en un 65% en contra de los impuestos finales, pero la mecánica legal ordena utilizar el 100% del crédito en cuestión y luego pagar a título de débito fiscal un 35% del mismo.

Si se procede a determinar la tasa de crédito a aplicar durante el año comercial 2018 se tiene lo siguiente, considerando que la tasa del IDPC aplicable a partir del año comercial 2018 es de 27%:

$$27 / (100 - 27) * 100\% = 36,9863\%$$

d. Determinación de la tributación final de los propietarios.

Determinada la imputación de los retiros a los registros RAI, 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, o cómo registrará dichas cantidades el socio persona jurídica, lo que se expone a continuación:

Socio Persona Natural 1

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Retiro abril 2017, afectos al IGC o IA, imputados al RAI | \$ 8.000.000 |
| Incremento por IDPC retiro abril (\$8.000.000 x 34,2281%) | \$ 2.738.248 |
| Retiro sept. 2017, afectos al IGC o IA, imputados al RAI | \$ 13.000.000 |
| Incremento por IDPC retiro sept. (\$13.000.000 x 34,2281%) | \$ 4.449.653 |
| Base Imponible del IGC | \$ 28.187.901 |
| IGC según tabla * | \$ 1.383.191 |
| Crédito por IDPC con restitución, tasa 34,2281%, (\$2.738.248 + \$4.449.653) x 65% | -\$ 4.672.136 |
| Devolución a solicitar | \$ 3.288.944 |

Socio Persona Natural 2

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Retiro abril 2017, afectos al IGC o IA, imputados al RAI | \$ 6.500.000 |
| Incremento por IDPC retiro abril (\$6.500.000 x 34,2281%) | \$ 2.224.827 |
| Retiro sept. 2017, afectos al IGC o IA, imputados al RAI | \$ 18.000.000 |
| Incremento por IDPC retiro sept. (\$18.000.000 x 34,2281%) | \$ 6.161.058 |
| Base Imponible del IGC | \$ 32.885.885 |
| IGC según tabla * | \$ 2.017.419 |
| Crédito por IDPC con restitución, tasa 34,2281%, (\$2.224.827 + \$6.161.058) x 65% | -\$ 5.450.825 |
| Devolución a solicitar | \$ 3.433.406 |

Socio Persona Jurídica 1

| | |
|---------------------------------------------------------------|----------------------|
| Retiro abril 2017, afectos al IGC o IA, imputados al RAI | \$ 9.000.000 |
| Incremento por IDPC retiro abril (\$9.000.000 x 34,2281%) | \$ 3.080.529 |
| Total | \$ 12.080.529 |
| Crédito por IDPC con restitución, tasa 34,2281% (\$3.080.529) | -\$ 3.080.529 |

IMPORTANTE:

En el ejemplo expuesto se imputó el 65% del crédito por impuestos de primera categoría en contra de los impuestos finales, siendo ésta la característica principal de este régimen semiintegrado. Sin embargo, se reitera lo señalado anteriormente, en el sentido que la ley establece una mecánica especial de restitución, que consiste en utilizar el 100% del crédito y posteriormente pagar a título de débito fiscal el equivalente a un 35% del mismo.

(*) 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 personas naturales de la empresa tributarán únicamente por los retiros efectuados en el ejercicio, con derecho al crédito por IDPC sujeto a restitución. En caso que los retiros, remesas o distribuciones o parte de ellos hubieran sido imputados al registro FUF o no hubiesen resultado imputados a ningún registro, es decir, que éstos excediesen el monto contenido en el registro RAI, tales cantidades se gravarían con los impuestos finales, sin derecho a crédito por IDPC, a menos que la empresa pague voluntariamente dicho impuesto.

Para efectos de calcular la base imponible de los impuestos finales de los socios personas naturales, conforme a lo señalado en el inciso final del artículo 54 de la LIR, se procederá a agregar a dicha base un monto similar al crédito por IDPC que afectó a dichas rentas, sin distinguir si se trata de créditos con o sin obligación de restitución.

En el caso del Socio Persona Jurídica 1, la forma de incorporar el retiro efectuado dependerá del régimen tributario al cual se encuentre acogido. En caso que esté acogido al régimen de Renta Atribuida deberá incorporar a su RLI dicho retiro incrementado en un 100%, sin embargo sólo podrá imputar en contra del IDPC determinado sobre su RLI el 65% del crédito asignado a dicho retiro. En caso que el socio esté acogido al régimen semiintegrado, el crédito por IDPC sujeto a restitución deberá incorporarse al registro SAC, mientras que el retiro efectivo se incorporará al registro RAI vía determinación del CPT.

Finalmente, se señala que la tasa efectiva del IGC que afectó definitivamente a los socios personas naturales fue de un 13,8% para el Socio Persona Natural 1 y de un 15,1% para el Socio B⁶. Dichas tasas se ven aumentadas por el efecto del crédito por IDPC sujeto a restitución.

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 semiintegrado, el caso que se presenta a continuación persigue los siguientes objetivos:

⁶ La tasa efectiva se determinó dividiendo el IGC más el 35% de restitución por la base imponible de dicho impuesto.

1. Mostrar la determinación de la Renta Líquida Imponible.
2. Confeccionar los registros que establece el N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, considerando los saldos de los registros FUT y FUNT.
3. Imputar a dichos registros los retiros que efectúen los socios, considerando los saldos de los registros FUT y FUNT.
4. 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 manifestación de acogerse al régimen semiintegrado el día 30 de junio del año 2016.
- b. Los socios, de los cuales uno es persona jurídica y dos son personas naturales con domicilio y residencia en Chile, acordaron distribuir sus utilidades de la siguiente manera:

| | |
|--------------------|-----|
| Persona Natural 1 | 30% |
| Persona Natural 2 | 30% |
| Persona Jurídica 1 | 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 25,5% | \$ 34.400.928 |

- d. Los saldos del fondo de utilidades tributables y no tributables al 31.12.2016 son los siguientes:

FUT:

Saldo de utilidades \$ 100.000.000.-

Saldo de créditos \$ 26.582.200.-

FUNT:

Ingresos No Renta \$ 15.000.000.-

- e. Los socios efectuaron los siguientes retiros durante el año comercial 2017, los que se encuentran a su valor histórico:

| Mes | Monto |
|------------|-----------------------------------|
| Abril | Persona Natural 1: \$8.000.000.- |
| | Persona Natural 2: \$6.500.000.- |
| | Persona Jurídica 1: \$9.000.000.- |
| Septiembre | Persona Natural 1: \$13.000.000.- |
| | Persona Natural 2: \$18.000.000.- |

- f. El capital propio tributario de la empresa al 31.12.2017 es de \$295.250.000.-

- g. Supuesto: No hay corrección monetaria en el período.

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. Confección de registros.

Tal como se señaló anteriormente, la empresa deberá confeccionar los registros de rentas afectas a los impuestos finales (RAI), 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) en forma cronológica, en base a la fecha en que se efectúen los retiros, remesas o distribuciones. Además, tal como se plantea en este caso, y como lo precisa la Reforma Tributaria⁷, 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

⁷ Literal ii) 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.

de las rentas acumuladas a dicha fecha en tal registro, para efectos del control de la tasa efectiva de crédito.

Para el caso planteado, la empresa deberá completar el registro RAI, el registro REX y el registro SAC, este último dará cuenta del crédito total proveniente del FUT determinado al 31 de diciembre de 2016, actualizado a la fecha de los retiros, remesas o distribuciones.

| DETALLE | CONTROL | RAI | FUF | REX | SAC | | STUT |
|---------------------------------------|----------------|----------------|-----|---------------|----------------------|-----------------------------------------|----------------|
| | | | | | Hasta el 31.12.2016 | Desde 1° enero 2017 | |
| | | | | | Tasa 26,5822% | Tasa 34,2281% | |
| | | | | | Con Derecho a Devol. | Con Restitución Con Derecho a Devol. | |
| Saldos Iniciales, al 1° enero de 2017 | \$ 115.000.000 | \$ 100.000.000 | | \$ 15.000.000 | \$ 26.582.200 | | \$ 100.000.000 |

Según se aprecia, para el caso en análisis se incorpora al RAI el saldo de FUT existente en la empresa al 31.12.2016 y al registro REX el monto del FUNT a dicha fecha. Finalmente, en el registro SAC se anota el saldo de crédito por IDPC existente a la fecha antes aludida.

La tasa efectiva de crédito determinada en base a los saldos al 31.12.2016 se obtuvo de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\$26.582.200 / \$100.000.000 = 26,5822\%$$

Por último, 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 (STUT).

c. 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° 3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, el cual establece el orden de imputación de los mismos. En este sentido, tales retiros se imputarán en forma cronológica a los registros mencionados en la letra anterior, comenzando por el RAI, luego al FUF y finalmente al REX. Asimismo, de acuerdo a lo establecido por el literal ii) 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:

| DETALLE | CONTROL | RAI | FUF | REX | SAC | | STUT |
|-------------------------------------------------------|----------------|----------------|------|---------------|----------------------|-----------------------------------------|----------------|
| | | | | | Hasta el 31.12.2016 | Desde 1° enero 2017 | |
| | | | | | Tasa 26,5822% | Tasa 34,2281% | |
| | | | | | Con Derecho a Devol. | Con Restitución Con Derecho a Devol. | |
| Saldos Iniciales, al 1° enero de 2017 | \$ 115.000.000 | \$ 100.000.000 | | \$ 15.000.000 | \$ 26.582.200 | | \$ 100.000.000 |
| Menos: | | | | | | | |
| <i>Retiros Abril 2017</i> | | | | | | | |
| Persona Natural 1: \$8.000.000.- | -\$ 8.000.000 | -\$ 8.000.000 | | | -\$ 2.126.576 | | -\$ 8.000.000 |
| Persona Natural 2: \$6.500.000.- | -\$ 6.500.000 | -\$ 6.500.000 | | | -\$ 1.727.843 | | -\$ 6.500.000 |
| Persona Jurídica 1: \$9.000.000.- | -\$ 9.000.000 | -\$ 9.000.000 | | | -\$ 2.392.398 | | -\$ 9.000.000 |
| Total Retiros Abril \$23.500.000.- | | | | | | | |
| Saldo a abril de 2017 | \$ 91.500.000 | \$ 76.500.000 | \$ - | \$ 15.000.000 | \$ 20.335.383 | | \$ 76.500.000 |
| Menos: | | | | | | | |
| <i>Retiros Septiembre 2017</i> | | | | | | | |
| Persona Natural 1: \$13.000.000.- | -\$ 13.000.000 | -\$ 13.000.000 | | | -\$ 3.455.686 | | -\$ 13.000.000 |
| Persona Natural 2: \$18.000.000.- | -\$ 18.000.000 | -\$ 18.000.000 | | | -\$ 4.784.796 | | -\$ 18.000.000 |
| Total Retiros Sept. \$31.000.000.- | | | | | | | |
| Saldo a abril de 2017 | \$ 60.500.000 | \$ 45.500.000 | \$ - | \$ 15.000.000 | \$ 12.094.901 | | \$ 45.500.000 |
| Más: | | | | | | | |
| Crédito por IDPC, de la RLI (\$134.905.600 x 25,5%) | | | | | | \$ 34.400.928 | |
| Reverso RAI | -\$ 45.500.000 | -\$ 45.500.000 | | | | | |
| Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio: | \$ 180.250.000 | \$ 180.250.000 | | | | | |
| Capital Propio Tributario \$295.250.000.- | | | | | | | |
| (-) REX \$ 15.000.000.- | | | | | | | |
| (-) Capital aportado (\$100.000.000).- | | | | | | | |
| RAI del Ejercicio \$180.250.000.- | | | | | | | |
| <i>Ajuste crédito por IDPC GR Inc. 2° art. 21 LIR</i> | | | | | | -\$ 53.259 | |
| Multas fiscales pagadas, actualizadas | | | | | | | |
| Remanente para ejercicio siguiente | \$ 195.250.000 | \$ 180.250.000 | \$ - | \$ 15.000.000 | \$ 12.094.901 | \$ 34.347.669 | \$ 45.500.000 |

Tal como se aprecia en el cuadro anterior, el total de retiros resultan imputados a los saldos iniciales provenientes de rentas acumuladas en el FUT al 31.12.2016, por lo que la situación tributaria de éstos quedó definida en el momento de su imputación al registro RAI, resultando afectos a los impuestos finales, con derecho al crédito por IDPC según la tasa efectiva determinada, sin la obligación de restitución dado que se trata de crédito por IDPC generado hasta el 31.12.2016.

Finalmente, dado que existe un saldo de rentas en el registro RAI después de haber imputado los retiros del año, se debe proceder a reversarlo, a fin de determinar un nuevo monto de rentas afectas a los impuestos finales, el cual contendrá parte del saldo de las rentas acumuladas al 31.12.2016 más la RLI del ejercicio 2017.

d. Determinación de la tributación final de los propietarios.

Determinada la imputación de los retiros a los registros RAI, 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 Persona Natural 1

| | |
|------------------------------------------------------------|---------------|
| Retiro abril 2017, afectos al IGC o IA, imputados al RAI | \$ 8.000.000 |
| Incremento por IDPC retiro abril (\$8.000.000 x 26,5822%) | \$ 2.126.576 |
| Retiro sept. 2017, afectos al IGC o IA, imputados al RAI | \$ 13.000.000 |
| Incremento por IDPC retiro sept. (\$13.000.000 x 26,5822%) | \$ 3.455.686 |

Base Imponible del IGC **\$ 26.582.262**

IGC según tabla * \$ 1.187.921

Crédito por IDPC, tasa 26,5822%, (\$2.126.576 + \$3.455.686) -\$ 5.582.262

Devolución a solicitar **\$ 4.394.341**

Socio Persona Natural 2

| | |
|------------------------------------------------------------|---------------|
| Retiro abril 2017, afectos al IGC o IA, imputados al RAI | \$ 6.500.000 |
| Incremento por IDPC retiro abril (\$6.500.000 x 26,5822%) | \$ 1.727.843 |
| Retiro sept. 2017, afectos al IGC o IA, imputados al RAI | \$ 18.000.000 |
| Incremento por IDPC retiro sept. (\$18.000.000 x 26,5822%) | \$ 4.784.796 |

Base Imponible del IGC **\$ 31.012.639**

IGC según tabla * \$ 1.764.531

Crédito por IDPC con restitución, tasa 26,5822%, (\$1.727.843 + \$4.784.796) -\$ 6.512.639

Devolución a solicitar **\$ 4.748.108**

Socio Persona Jurídica 1

| | |
|-----------------------------------------------------------|--------------|
| Retiro abril 2017, afectos al IGC o IA, imputados al RAI | \$ 9.000.000 |
| Incremento por IDPC retiro abril (\$9.000.000 x 26,5822%) | \$ 2.392.398 |

Total **\$ 11.392.398**

Crédito por IDPC, tasa 26,5822% (\$2.392.398) -\$ 2.392.398

(*) 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 por los retiros efectivos que efectuaron durante el año comercial 2017, los que fueron imputados a los saldos de rentas provenientes del FUT al 31.12.2016, con derecho al crédito por IDPC que no está sujeto a la obligación de restitución, es decir, los socios tienen derecho a imputarlos en un 100% en contra de los impuestos finales que les afecten, incluso podrán solicitar su devolución.

En el caso del socios persona jurídica, al igual que lo planteado en el Caso 1 anterior, la forma de registrarlos dependerá del régimen tributario al que se encuentre acogido.

IV. CONCLUSIÓN.



Para aquellos contribuyentes que se acojan al régimen semiintegrado, 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.

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 distribuir las rentas, y las imputaciones de los mencionados retiros, remesas o distribuciones que se efectúen al registro REX, no tributarán con los impuestos finales, salvo para efectos de la progresividad del IGC en el caso de las rentas exentas de tal tributo, a diferencia de las imputaciones a los registros RAI y FUF, cuyas cantidades se afectarán con los impuestos finales con derecho al crédito por IDPC, pero con la obligación de restitución del 35% de dicho crédito, que imponen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

En cuanto a los contribuyentes que poseen utilidades acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016, que se acojan al régimen semiintegrado, 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 existan retiros, remesas o distribuciones durante el primer año en el régimen (2017) éstos serán imputados a tales saldos con derecho al crédito por IDPC, pero en base a una tasa efectiva, hasta el tope del saldo de dicho registro SAC y sin la obligación de restituir una parte del crédito por IDPC.

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