

REPORTE TRIBUTARIO

Nº94
JUNIO 2018

NORMAS DE ARMONIZACIÓN – CAMBIO DE RÉGIMEN TRIBUTARIO PARTE I

Estimados lectores,

En esta nonagésima cuarta edición del Reporte Tributario, Nº94 junio/2018, comenzaremos con el estudio de una materia importante en el sistema de tributación nacido tras la ley 20.780, y que dice relación con el cambio de régimen, es decir, qué sucede cuando un contribuyente pasa desde un sistema de renta atribuida hacia uno de integración parcial o viceversa.

Estos cambios pueden producirse de manera voluntaria o bien, por incumplimiento de los requisitos establecidos por la ley para mantenerse en un régimen. La causa por la cual se produce el abandono es de gran importancia, ya que tendrá injerencia en aspectos tales como la fecha desde la cual se produce el cambio.

El presente reporte tiene un carácter introductorio, ya que en el del próximo mes, analizaremos con mayor detalle la reclasificación de los registros, la determinación del registro RAI y el impuesto de término de giro.

El Centro de Estudios Tributarios sigue trabajando para colaborar en la difusión de las materias relacionadas con tributación. En ese contexto, los invitamos a visitar www.cetuchile.cl, sitio en el que podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

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

Profesor Gonzalo Polanco Zamora

Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET Universidad de Chile.

NORMAS DE ARMONIZACIÓN – CAMBIO DE RÉGIMEN TRIBUTARIO

PARTE I

I. INTRODUCCIÓN



Los nuevos regímenes generales de tributación establecidos en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹ y vigentes a contar del 1° de enero de 2017, prescriben determinados requisitos que los contribuyentes deben cumplir para acogerse a uno u otro. Así, por ejemplo, los contribuyentes que deseen incorporarse al régimen de renta atribuida deberán cumplir básicamente con un requisito de tipo jurídico y otro de composición societaria.

No obstante lo anterior, los contribuyente puede transitar entre un régimen y otro una vez cumpliendo un plazo de permanencia que exige la ley en cada uno de ellos, esto lo podemos llamar cambio de régimen voluntario. Además, la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el caso del incumplimiento de los requisitos que exigen cada régimen para permanecer en él, establece reglas de expulsión, lo que podemos llamar cambio de régimen obligatorio.

La entrada y salida de un régimen trae consigo una serie de efectos tributarios que deben tenerse en consideración, por ejemplo, a partir de qué momento se produce el cambio, la existencia o no de utilidades pendientes de tributación, impuestos que se pueden devengar, nuevos registros de control de utilidades a los que estarán sujetos en el nuevo régimen, etc.

Durante los dos últimos años, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile ha compartido con la comunidad Universitaria y público en general distintos reportes de carácter docente relacionados principalmente con los regímenes generales de tributación, con el objeto de difundir este conocimiento con alumnos, profesores y profesionales del área.

En el actual reporte presentamos un documento introductorio referido a los efectos tributarios que se derivan de la migración entre los regímenes generales de tributación por parte de contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa. Es decir, desde el régimen de renta atribuida al régimen de imputación parcial de créditos, y viceversa.

Este documento se dividirá en dos reportes, en el actual se incluyen las reglas de permanencia, exclusión, comunicación, impuesto especial a las rentas atribuidas, y en el reporte del próximo mes se abordará la reclasificación de registros, determinación del registro RAI e impuesto de término de giro.

El Centro de Estudios Tributarios hace un nuevo esfuerzo para compartir con la comunidad universitaria materias que producen impacto en el quehacer impositivo de las empresas, el cual esperamos sea de provecho para nuestros lectores.

¹En adelante LIR.

II. PERMANENCIA EN EL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN



Como regla general, de acuerdo al inciso quinto del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes están obligados a permanecer en el régimen por el cual hayan optado, o les haya sido asignado, durante al menos durante 5 años comerciales consecutivos. Por lo tanto, sólo una vez transcurrido dicho plazo y en la medida que cumplan los requisitos para tal efecto, podrán cambiarse al régimen general alternativo del artículo 14, en el cual deberán también mantenerse por al menos durante 5 años comerciales consecutivos.

Sin embargo, los requisitos que cada régimen exige pueden impedir que un contribuyente ejerza tal opción. Por ejemplo, el régimen de renta atribuida instaure esencialmente 2 requisitos; uno de tipo jurídico² y otro de composición societaria³. Por lo tanto, una sociedad anónima aun cuando cumpla 5 años comerciales en el régimen de imputación parcial de créditos⁴ no podrá incorporarse al régimen de renta atribuida⁵ dada la restricción señalada. En cambio, cualquier contribuyente puede optar por acogerse al régimen de imputación parcial de créditos, en razón a que no existen requisitos excluyentes, en consecuencia, sólo basta con informar a la autoridad tributaria tal intención. Esto último, es sin perjuicio de la situación especial que se revisará más adelante.

Por último, es importante recordar, que de acuerdo a las instrucciones emanadas de la Circular N° 49 de 2016, la restricción de permanecer 5 años en el régimen de renta atribuida o de imputación parcial de créditos, no es aplicable cuando el contribuyente desee incorporarse a un régimen distinto a los señalados, por ejemplo, puede optar, antes del plazo indicado al régimen simplificado de tributación contenido en el artículo 14 ter letra A), o bien, al régimen de renta presunta a que se refiere el artículo 34 de la LIR, naturalmente, en la medida que cumpla los requisitos pertinentes.

III. CAMBIO DE RÉGIMEN VOLUNTARIO



Los contribuyentes pueden cambiar de régimen en forma voluntaria u obligatoria. En el caso del cambio voluntario, los contribuyentes deben cumplir básicamente 3 requisitos, los cuales se indican a continuación:

- i. Haber cumplido el plazo de permanencia en el régimen de 5 años comerciales consecutivos.
- ii. Cumplir con los requisitos que exige el nuevo régimen al cual se opta.

²Empresarios individuales, Empresas individuales de responsabilidad limitada, Sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 N° 1 y sociedades de personas, excluyendo en este último caso a las sociedades en comanditas por acciones.

³Personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

⁴Establecido en la letra B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁵Establecido en la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

- iii. Informar al Servicio⁶ en los términos del inciso sexto del artículo 14 de la LIR, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que ingresan al nuevo régimen.

El deber de informar⁷, de acuerdo al inciso 6° del artículo 14 de la LIR, consiste en presentar una declaración jurada al Servicio en la que se contenga la decisión de acogerse al nuevo régimen, haciendo las siguientes diferencias en cuanto a las formalidades:

- a. Empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada y contribuyentes del artículo 58 N°1: Presentarán una declaración suscrita por el contribuyente.
- b. Comunidades: Presentarán una declaración suscrita por la totalidad de los comuneros, quienes deben adoptar por unanimidad la decisión.
- c. Sociedades de personas⁸ y sociedades por acciones⁹: Presentarán una declaración suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar una escritura pública en que conste el acuerdo unánime de los socios o accionistas.

El Servicio mediante la Resolución Ex. SII N° 93 de fecha 22.09.2016, instruyó el procedimiento operativo que los contribuyentes deberán llevar a cabo para materializar su opción por algún régimen de tributación. En términos generales, dicha resolución establece que los contribuyentes deben presentar el Formulario N° 3264, o bien inscribirse en Internet¹⁰ en “inscripción Regímenes Tributarios”.

Agrega dicha resolución, que el Servicio validará el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 14 de la LIR, y los contribuyentes deberán contar con los antecedentes que acrediten aquello, debiendo mantenerlos en su poder y a entera disposición del Servicio, cuando éste los solicite.

Si bien esta resolución sólo pareciera referirse a la forma de comunicar la opción de régimen en el caso de inicio de actividades, el formulario N° 3264 es más amplio al recoger el aviso de ingreso o modificación de regímenes tributarios, por lo tanto, en este último caso se comprenderían los cambios de regímenes, ya sea voluntario u obligatorio.

⁶Servicio de Impuestos Internos.

⁷Los numerales i. y ii., fueron tratados en el título anterior.

⁸Excluidas las sociedades en comandita por acciones.

⁹En el caso de las SPA, al momento de ejercer su opción al régimen de la letra A), del artículo 14, deben cumplir adicionalmente con el requisito que su pacto social no contenga una estipulación expresa que permita un quórum distinto a la unanimidad de los accionistas para aprobar la cesibilidad de sus acciones a cualquier persona o entidad que no sea persona natural con domicilio o residencia en Chile o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile.

¹⁰www.sii.cl

IV. CAMBIO DE RÉGIMEN OBLIGATORIO



A diferencia del cambio de régimen voluntario tratado en el punto anterior, los contribuyentes pueden verse obligados a cambiar de régimen, o dicho de otra manera, pueden ser expulsados del régimen al que se encuentren sujetos.

Esta figura de exclusión del régimen general de tributación ocurrirá principalmente en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, dado que este régimen requiere el cumplimiento de requisitos de tipo jurídico y composición societaria. En cambio, los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos no quieren requisitos para mantenerse en él, salvo un caso particular interpretado por el Servicio mediante el cual se prescribe que los propietarios de estas empresas deben ser directa o indirectamente contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Adicional. Por lo tanto, de no cumplirse dicho requisito serán expulsados de este régimen.

Esta última afirmación se desprende de lo instruido en la Circular N° 49 de 2016¹¹, que señala que quedan excluidos de cualquiera de los regímenes generales de tributación los contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al IDPC¹², carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con los impuestos finales¹³.

Una situación particular ocurre con las sociedades por acciones, quienes de acuerdo al inciso sexto del artículo 14 de la LIR deben abandonar el régimen de renta atribuida cuando la cesión de las acciones sea efectuada a una persona jurídica constituida en el país o a otra entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, sin ser aprobada previamente en junta de accionistas por la unanimidad de éstos, o se estipule una cláusula en contrario, esta se incumpla, o bien, se enajenen las acciones a los contribuyentes descritos. En el evento que esta circunstancia se produzca, deberá aplicarse lo dispuesto en la letra c), del N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, según se revisará en el numeral VI. siguiente.

Ahora bien, dependiendo si el contribuyente es excluido de uno u otro régimen o bien opta por dicho cambio, se producirán, naturalmente, algunas diferencias a tratar. La principal de ellas consiste en el régimen de imputación parcial de créditos, que al consistir en un régimen que puede mantener utilidades pendientes de tributación estará obligado a gravar dichas utilidades en consideración a que se incorporará a otro régimen que no tiene dichas características. En cambio, los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, el cual se caracteriza por no mantener

¹¹Página N° 2.

¹²Impuesto de Primera Categoría.

¹³Este sería el caso de las Corporaciones, Fundaciones, empresas del Estado, y otros contribuyentes que encuentran en situaciones similares.

utilidades pendientes de tributación¹⁴ al estar obligados a atribuir todo lo que perciban o devenguen, no tiene obligación tributaria al momento del cambio de régimen.

V. FECHA EN QUE SE PRODUCE EL CAMBIO DE RÉGIMEN



En cuanto a la oportunidad en la que el contribuyente debe incorporarse al nuevo régimen, hay que diferenciar si el cambio es voluntario u obligatorio, y en este último caso, del requisito que se dejó de cumplir.

En el caso que el cambio de régimen sea voluntario¹⁵, el nuevo régimen regirá a contar del 1° de enero del año en que el contribuyente dé el aviso al Servicio, el cual debe efectuarse entre el 1° de enero y el 30 de abril.

En el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida que en forma obligatoria son excluidos de este régimen, la fecha del cambio dependerá de las siguientes circunstancias:

- a. Incumplimiento de tipo jurídico: En estos casos los contribuyentes quedarán sujetos a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del mismo año comercial en que se produzca el incumplimiento, debiéndose dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente¹⁶. Este sería el caso, por ejemplo, de la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada en una sociedad anónima.
- b. Incumplimiento de composición societaria: En estos casos los contribuyentes quedarán sujetos a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del año siguiente al incumplimiento.
- c. Incumplimiento de cláusula de enajenación de acciones en SPA¹⁷: En estos casos las sociedades quedarán sujetas a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del año siguiente al incumplimiento.

Como se indicó anteriormente, el régimen de imputación parcial de créditos no exige requisitos para que un contribuyente se incorpore a él más que informar al Servicio de tal hecho. Sin embargo, de acuerdo a la Circular N° 49 de 2016, los contribuyentes que no tengan directa ni indirectamente propietarios de los impuestos finales, no pueden estar sujetos a ninguno de los regímenes generales de tributación¹⁸. Por lo tanto, si los contribuyentes inicialmente tenían propietarios afectos a dichos impuestos, y posteriormente, fuesen reemplazados por otros que no lo son, la sociedad debe ser excluida del régimen.

¹⁴Salvo el caso del FUT y FUR, pero estas sumas no se gravan según se revisará en el reporte del próximo mes.

¹⁵Cumpliendo el plazo de permanencia en el régimen anterior y requisitos que exige el nuevo régimen.

¹⁶De acuerdo a la letra c), del N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

¹⁷Sociedades por acciones, según lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 14 de la LIR.

¹⁸Esto incluye a los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida.

Esta afirmación se puede respaldar con los oficios N° 659 y 660, ambos de fecha 10 de abril de 2018, que señalan que los contribuyentes que no tienen directa ni indirectamente contribuyentes de impuestos finales, y posteriormente se incorporan contribuyentes afectos a dichos tributos deberán sujetarse al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar de la misma fecha en que han ingresado los nuevos propietarios.

Por lo tanto, si se diera el caso contrario del oficio, es decir, la sociedad originalmente se encuentra sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, y posteriormente, deja de cumplir con el requisito recién señalado, deberá ser excluida de tal régimen a contar de la misma fecha en que ocurra la salida de los propietarios que estaban afectos a los impuestos finales.

VI. IMPUESTO APLICABLE ANTES DE LA EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA



Tal como se indicó en las letras b. y c. del epígrafe anterior, cuando los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida dejan de cumplir el requisito de composición societaria o cláusula de enajenación de acciones, como el cambio de régimen ocurre a partir del año comercial siguiente, durante el último año en que la empresa se mantenga en este régimen, se gatillará un tratamiento tributario particular sobre los retiros o dividendos afectos a los impuestos finales y sobre la renta atribuida que corresponda a los nuevos socios o accionistas que se incorporaron a la sociedad y que provocaron su exclusión del régimen.

Por regla general, los retiros o distribuciones que resulten afectos a los impuestos personales por haber sido imputados al registro DDAN¹⁹ o queden sin imputación, como asimismo la renta atribuida, se gravan con los impuestos Global Complementario o Adicional, pero como los nuevos socios o accionistas no son contribuyentes de dichos gravámenes, tales cantidades deberán afectarse con el impuesto único del inciso primero del artículo 21 de la LIR. Es decir, los retiros o distribuciones afectos a los impuestos finales y la renta atribuida se gravarán con un impuesto de tasa 40%, del cual se podrá rebajar el crédito por IDPC que tales cantidades tengan asociado, debiendo incrementarse la base imponible por dicho concepto en el caso de los retiros o distribuciones.

Con este impuesto quedará resuelta la situación tributaria de tales sumas, por lo tanto, el socio o accionista que pagó dicho gravamen deberá considerar los retiros o dividendos como ingreso no renta incorporándolos a su registro REX²⁰, cuando corresponda, y la renta atribuida no se volverá a atribuir.

¹⁹Diferencia entre la depreciación acelerada y normal, establecido en la letra b), del N° 4 de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

²⁰Registro de rentas exentas e ingresos no renta, establecido en la letra c), del N° 4 de la letra A), del artículo 14, o letra c), del N° 2 de la letra B), del artículo 14 de la LIR, dependiendo del régimen al cual este sujeto el socio o accionista que se incorporó a la sociedad.

A continuación, se presenta un ejemplo que busca ilustrar lo antes descrito:

| ANTECEDENTES: | | |
|---------------|--|---|
| 1 | La sociedad El Arenal Limitada, inicia actividades con fecha 04.08.2014, quien optó por el régimen de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, a contar del 01.01.2017: | |
| 2 | De conformidad al contrato social el capital fue aportado conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2017. Además se informa que en la misma proporción se atribuirán las rentas de la empresa: • Socio Sr. Roberto Yáñez..... 45% • Socio Sr. Esteban González..... 55% | \$ 9.000.000 11.000.000 |
| 3 | Con fecha 15.09.2017, se adquiere el 47% de los derechos sociales de la sociedad Genotipo Limitada, la cual se encuentra sujeta al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, quien al término del ejercicio informa lo siguiente: • % Renta atribuida..... • Crédito por IDPC sobre renta atribuida..... | 7.500.000 1.875.000 |
| 4 | Según los antecedentes contables de la sociedad la renta líquida imponible al 31.12.2017 se determinó conforme al siguiente detalle: Resultado según balance..... <u>Agregados:</u> 29.06. Gastos ajenos al giro, reajustados..... 31.12. Provisiones varias..... <u>Deducciones:</u> 16.10. Retiros INR (imputados al RAP) percibidos desde la sociedad Genotipo Limitada..... 15.12. Retiros afectos IGC o IA percibidos desde la sociedad Genotipo Limitada, con crédito tasa 25%..... 29.06. Gastos ajenos al giro, reajustados..... Renta líquida imponible determinada..... | 12.500.000 784.000 60.000 -600.000 -1.100.000 -784.000 10.860.000 |

Se pide: - Determinar las obligaciones tributarias que afectan a la empresa.
- Determinar la situación tributaria de la renta atribuida.

- IPC octubre - diciembre 2017 0,7%

Del planteamiento del caso expuesto, se observa en el antecedente N° 3 que la sociedad El Arenal Limitada, no siendo contribuyente de los impuestos finales sino que del IDPC se incorpora a la sociedad Genotipo Limitada que está sujeta al régimen de renta atribuida. Por lo tanto, esta última sociedad se excluye a partir del 1° de enero del 2018 del citado régimen, debiendo incorporarse al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En consecuencia, la renta atribuida que le corresponde a este nuevo socio por la suma de \$7.500.000 debe gravarse con el impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR de tasa 40%, al igual que los retiros percibidos que fueron certificados como afectos a los impuestos finales.

En virtud de lo anterior, los retiros no deben reponerse en la determinación de la RLI²¹ conforme al N° 5 del artículo 33, pues esta norma tiene como objeto atribuir dichas cantidades para afectarse con los impuestos finales, tributación que no corresponde dada la tributación única que los afecta.

²¹Renta líquida imponible

| DESARROLLO | | | | | | |
|--|-------------------|---|------------|------------|--|---------|
| I. Determinación obligación tributaria de la empresa | | | | | | |
| | | | | | | \$ |
| a) Base imponible del impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR. | | | | | | |
| • Gastos rechazados..... 784.000 | | | | | | |
| • Renta atribuida por participación Soc. Genotipo Ltda..... 7.500.000 | | | | | | |
| • Retiros afectos percibidos Soc. Genotipo Ltda..... 1.100.000 1,007 1.107.700 | | | | | | |
| • Crédito por IDPC sobre retiros percibidos Soc. Genotipo Ltda..... 1.107.700 0,333333 369.233 | | | | | | |
| 9.760.933 | | | | | | |
| b) Créditos por IDPC. | | | | | | |
| • Crédito por IDPC sobre renta atribuida..... 1.875.000 | | | | | | |
| • Crédito por IDPC sobre retiros percibidos Soc Genotipo Ltda..... 369.233 | | | | | | |
| 2.244.233 | | | | | | |
| c) Declaración anual de impuestos. | | | | | | |
| (+) Impuesto de primera categoría sobre RLI del ejercicio..... 10.860.000 25% 0 2.715.000 | | | | | | |
| (+) Impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR..... 9.760.933 40% 2.244.233 1.660.140 (*) | | | | | | |
| (-) Resultado liquidación de impuestos F22..... 4.375.140 | | | | | | |
| (*) En el año del pago se rebaja del registro REX en la parte que corresponda al retiro que se incorporó a dicho registro. | | | | | | |
| II. Atribución de rentas del ejercicio | | | | | | |
| Socios | | % | Atribución | CIDPC | | |
| Sr. Roberto Yáñez..... | | 45% | 4.887.000 | 1.221.750 | | |
| Sr. Esteban González..... | | 55% | 5.973.000 | 1.493.250 | | |
| Totales..... | | 100% | 10.860.000 | 2.715.000 | | |
| III. Registro de rentas empresariales (DJ 1938) | | | | | | |
| N° Res. 130 2016 | Tipo Oper. F 1938 | Detalle | Control | RAP | REX | |
| | | | | | Ingreso no renta | RAP |
| | | | | | Rentas con tributación cumplida | |
| | | | | | Otras rentas (14 ter, 14 letra C) N° 1 y 2, y D) N° 1) | RAP |
| 3.1 | 101 | <u>Rentas del ejercicio</u> | | | | |
| | | Renta líquida imponible..... | 10.860.000 | 10.860.000 | | |
| 3.3 | 104 | Retiros percibidos Soc. Genotipo Ltda., gravados con IU artículo 21, de la LIR..... | 1.100.000 | | 1.100.000 | |
| 3.3 | 104 | Retiros percibidos Soc. Genotipo Ltda., certificado como INR..... | 600.000 | | | 600.000 |
| | | Remanentes ejercicio siguiente..... | 12.560.000 | 10.860.000 | 1.100.000 | 600.000 |

Como se aprecia, en este caso la base imponible del inciso 1° del artículo 21, incluye la renta atribuida del último ejercicio de la sociedad Genotipo Limitada, que le corresponde a la sociedad El Arenal Limitada, la cual se incluye sin reajuste alguno en atención a que tal cantidad se encuentra determinada al cierre del ejercicio.

Además, se incluyen los retiros afectos percibidos por la suma de \$1.107.700 debidamente actualizados a contar de su fecha de percepción, y con su correspondiente incremento por el IDPC que les corresponde (\$369.233).

En contra del mencionado impuesto pueden rebajarse los créditos por IDPC asociados a ambas partidas (renta atribuida y retiros afectos percibidos), por la suma de \$2.244.233.-

Finalmente, los retiros gravados con el impuesto único de tasa 40%, son incorporados al registro REX como un ingreso no renta en atención a que su tributación se encuentra cumplida.

VII. PROCESOS DE REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS



Si bien la reorganización de empresas no es la materia específica de este artículo, sino que se abordará en futuros reportes, en esta ocasión nos limitaremos sólo a indicar los efectos en los regímenes de tributación que ocasionan tales procesos.

Así por ejemplo, de conformidad al N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, en el caso de la división, conversión de un empresario individual y fusión de empresas o sociedades, en que todas ellas se encuentren sujetas al mismo régimen, las empresas o sociedades que se constituyen o la empresa o sociedad continuadora, deberán mantenerse en dicho régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o sociedad dividida, la que se convierte o la continuadora, según el caso.

Por su parte, en la situación de la fusión por creación, la empresa o sociedad que se constituye podrá optar por aplicar las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14, debiendo cumplir con los requisitos que exija cada régimen.

VIII. CONCLUSIÓN



Los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa pueden sujetarse al régimen de renta atribuida o al régimen de imputación parcial de créditos. Para ello, deberán cumplir con los requisitos que cada régimen exige.

Asimismo, los contribuyentes pueden interactuar en ambos regímenes cumpliendo un plazo mínimo de permanencia. Sin embargo, pueden verse excluidos del régimen al cual se encuentre sujetos en el caso de incumplimiento de los requisitos que exija cada uno de ellos.

Si el cambio de régimen es voluntario, el contribuyente se sujetará al nuevo régimen a contar del 1° de enero del año comercial en que dé el aviso, el cual deberá realizarse entre el 1° de enero y el 30 de abril, siempre que haya permanecido en el anterior régimen al menos por 5 años comercial consecutivos.

Por el contrario, si el cambio de régimen es obligatorio, la fecha de incorporación al nuevo régimen dependerá del tipo de incumplimiento en el que se encuentre el contribuyente. En el caso del régimen de renta atribuida, si el incumplimiento es de tipo jurídico, la incorporación al nuevo régimen será a contar del 1° de enero del año en que ocurra tal incumplimiento, y si es de composición societaria o respecto de la cláusula de enajenación de acciones en el caso de sociedades por acciones, la incorporación al nuevo régimen será a contar del 1° de enero del año comercial siguiente.

En estos últimos casos los retiros o dividendos afectos, así como la renta atribuida del ejercicio del incumplimiento que correspondan a los nuevos socios o accionistas que se incorporan y que provocaron la exclusión del régimen, se gravarán con el impuesto único del inciso primero del artículo 21 de la LIR, de tasa 40%.

Finalmente, en el caso del régimen de imputación parcial de créditos, el incumplimiento del requisito de no tener propietarios que directa o indirectamente estén afectos a los impuestos personales, provocará la exclusión del régimen a contar de la misma fecha en que se retiraron tales propietarios.



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