

## RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN PARCIAL DE CRÉDITOS *REGIME FOR PARTIAL IMPUTATION OF CREDITS*

### **Pablo Calderón Torres**

Fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos  
Magíster en Gestión y Planificación Tributaria  
Universidad de Santiago de Chile  
Contador Público y Auditor  
pabloconsultas@gmail.com



**Resumen:** En el presente artículo se analizan los principales elementos que un contribuyente debe manejar respecto del sistema establecido en la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, conocido también como Régimen de integración parcial, semiintegrado o de imputación parcial de créditos. El estudio abarca tanto los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para entrar al régimen, quienes son los contribuyentes que estarán adscritos a él por defecto y sus características particulares, poniendo énfasis en la obligación establecida en la ley de restituir una parte del crédito por Impuesto de Primera Categoría pagada por la empresa, elemento que lo diferencia de manera sustancial del sistema vigente hasta el 31 de diciembre de 2016. El artículo plantea ejercicios que ilustran de qué manera tributan los propietarios de las empresas y la importancia de los diferentes registros creados por la Ley para mantener un adecuado control de las rentas pendientes de imposición con los impuestos finales y de los créditos asociados a éstas. El hecho que para acogerse al régimen de imputación parcial de créditos no se debe cumplir con ningún requisito en particular, unido a que será el sistema que deberán usar las sociedades anónimas y las en comanditas por acciones de manera obligatoria, hace que el estudio de esta materia cobre especial relevancia.

**Palabras clave:** Renta; Impuesto de Primera Categoría; Integración Parcial; Créditos; Impuestos Finales

**Abstract:** *The current article analyzes the main elements that a taxpayer must handle with regard to the system established in letter B) of the article 14 of the Law on Income Tax, also known as Regime of partial integration, semi-integrated or partial imputation of credits. This study covers the requirements that taxpayers must comply to enter the regime, whom will be assigned to it by default and their particular characteristics, highlighting the obligation settled by the law to restore a part of the credit due to the First Category Tax paid by the company, which differs substantially from the system in force until December 31<sup>st</sup> 2016. The article presents exercises that illustrate in which form the owners of firms are taxed and the relevance of the different records created by the Law in order to keep the appropriate control for those incomes pending of taxation with the final taxes and the credits linked to it. The fact that, to be eligible under the scheme for partial imputation of credits, individuals must not comply with any particular requirement, conjointly that it will be the system that shall be used by corporations and partnerships limited by shares, makes that the study on this topic becomes specially relevant.*

**Keywords:** *Income; First Category Tax; Partial Integration; Credits; Final Taxes*

## 1.- INTRODUCCIÓN

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

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

En términos generales, el régimen de renta atribuida plantea que la tributación de las rentas generadas por las empresas debe realizarse totalmente en el mismo año en que se generan, es decir, afectarse con el Impuesto de Primera Categoría y con los

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

En el presente artículo se abordará el análisis del régimen de imputación parcial de crédito, también conocido como régimen de integración parcial o régimen semiintegrado.

Para tales efectos se desarrollaran las siguientes secciones para abordar cada tema importante por separado.

En la sección 1, se abordan los requisitos generales que los contribuyentes deben cumplir para acogerse al régimen de imputación parcial de créditos, quiénes entran por defecto y sus características generales, lo que constituye la unidad introductoria a este régimen.

En la sección 2, se revisa en forma detallada un caso práctico para que el lector pueda comprender cómo aplicar los conceptos del régimen de imputación parcial de créditos, cómo tributan los propietarios de las empresas sujetos a él y cuán importantes son los registros para determinar la situación tributaria de los retiros, remesas y distribuciones.

En la sección 3, se aborda el incentivo al ahorro, dispuesto en el artículo 14 ter letra C.-, para las medianas empresas, el cual consiste en una rebaja a la renta líquida imponible, por aquella parte de dicha renta que no haya sido retirada, remesada o distribuida en el ejercicio y que, a diferencia del régimen A), debe restituirse en los años siguientes a través de un agregado en la RLI

Finalmente, en la sección 5 se exponen las conclusiones.

## **2.- ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN PARCIAL DE CRÉDITOS ESTABLECIDO EN LA LETRA B) DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR**

En esta sección se analizarán las características generales del régimen de imputación parcial de créditos, para que así el lector pueda entender los pros y los contras de

régimen, lo cual nos permitirá introducirnos y profundizar más en las siguientes unidades.

## **2.1 Características generales del sistema de imputación parcial de créditos**

El nuevo régimen vigente a contar del 1° de enero de 2017, también conocido como régimen parcialmente integrado, será un sistema de aplicación sólo para los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a contabilidad completa y balance, el cual se caracteriza principalmente que a la hora de aplicar los IGC o IA, según proceda, a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas a estas disposiciones, quedarán gravadas sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, remesen o les sean distribuidas desde dichas empresas, cuando tales sumas se encuentren afectas a tales impuestos, de acuerdo a los N°(s) 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, con derecho al crédito por Impuesto Renta de Primera Categoría, en la medida que corresponda, que haya sido soportado por la sociedad y que se encuentren acumulados al momento del respectivo retiro.

Sin perjuicio de lo establecido anteriormente, los contribuyentes que habiendo utilizado el crédito a que se refiere este punto, proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral ii), de la letra d), del número 2.-, de la letra B), del artículo 14, sea que éste haya sido imputado contra los impuestos que deba declarar anualmente el contribuyente o que haya solicitado la devolución del excedente que determine, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal, se considerará un mayor impuesto global complementario determinado.

Por otra parte, los contribuyentes de impuesto Adicional que imputen el crédito indicado, también proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral ii), de la letra d), del número 2.-, de la letra B), del artículo 14, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto adicional determinado. La obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del impuesto adicional, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y del cual sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas; en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible de dicho tributo.

## **2.2 Requisitos para acogerse al régimen**

El legislador no estableció requisitos especiales para acogerse al régimen de imputación parcial de créditos, no obstante los contribuyentes que deseen acogerse al presente régimen, vale decir, cualquier empresa independiente del tipo jurídico y conformación societaria, lo deberán hacer de acuerdo al siguiente detalle:

## **2.3 Forma y plazo para acogerse al régimen**

Respecto a la forma y plazo para acogerse al régimen de integración parcial se debe distinguir entre el primer año de aplicación de dicho régimen y los años siguientes, así como también hay que tener presente si se trata de contribuyentes en ejercicio o que recién inician sus actividades.

### **Primer año de aplicación del régimen<sup>1</sup>, aviso durante el año 2016.**

Respecto a los contribuyentes que cuenten con inicio de actividades con anterioridad al 1° de junio de 2016, deben ejercer la opción de acogerse al régimen entre los meses de junio a diciembre de 2016.

En cuanto a los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de junio de 2016, deberán ejercer la opción de acogerse al régimen en comento en el plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades<sup>2</sup> y hasta el término del año comercial 2016, cuando esta última sea una fecha posterior, en la declaración que deban presentar dando el aviso correspondiente al SII a través del Formulario N° 4415, o bien, en una declaración complementaria que deberán presentar para tal efecto. En este sentido, por ejemplo, si el contribuyente comienza sus actividades en el mes de diciembre de 2016, podrá presentar el aviso al SII hasta febrero de 2017.

### **Años siguientes de aplicación del régimen<sup>3</sup>, aviso desde el 1° de enero de 2017 en adelante.**

Los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de enero de 2017, deberán ejercer la opción en el plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus

---

<sup>1</sup> N° 10 del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780, de 2014, modificado por la Ley N° 20.899, de 2016.

<sup>2</sup> Inciso primero del artículo 68 del Código Tributario.

<sup>3</sup> Inciso cuarto del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

actividades, entendiéndose que para esto debería materializarse a través del Formulario N° 4415 del SII.

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

Es preciso señalar que el SII determinará mediante resolución las formalidades que deben cumplir las declaraciones referidas a la opción de acogerse al régimen de renta atribuida<sup>4</sup>.

## **2.4 Régimen por defecto**

El legislador no estableció un régimen por defecto para los contribuyentes sujetos a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, no obstante a ello, es preciso tener presente que los contribuyentes sujetos a otros regímenes que se encontrarán vigentes a contar del 1° de enero de 2017 en adelante y el legislador haya establecido requisitos específicos de tipo jurídico y/o composición societaria, y estos se incumplan, quedarán sujetos a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, de manera obligatoria a contar del 1° de enero del año siguiente al incumplimiento o bien del 1° de enero del mismo año del incumplimiento, según sea cada caso.

## **2.5 Tributación a nivel de la empresa**

En términos generales, por el sólo hecho de que una empresa se acoja al régimen de integración parcial de créditos ya sea de manera voluntaria o quede sujeto a dichas normas de manera obligatoria, no significa que vaya a cambiar la tributación a la que estaba afecta antes de la Reforma Tributaria. De hecho, a este régimen le sigue aplicando en su totalidad el sistema integrado de tributación, el mecanismo de determinación de la base imponible de primera categoría sigue siendo el señalado en los artículos 29 al 33 de la LIR y le aplican los mismos tributos que existían con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha reforma.

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

---

<sup>4</sup> N° 1 de la letra F) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

1. La tasa del IDPC será de un 25,5% a contar del 1° de enero de 2017, la cual se mantendrá hasta el 31 de diciembre de ese mismo año. A contar del 1° de enero de 2018, en adelante, quedarán sujetos a la tributación del 27%<sup>5</sup> de manera definitiva.
2. A diferencia del Régimen 14 A), en este régimen de integración parcial, no se deberán incorporar a la determinación de la RLI, los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas, dado que ellos no atribuyen renta a los contribuyentes de los impuestos finales.
3. Se puede deducir de la RLI hasta el 50% de la misma, que se mantenga invertida en la empresa<sup>6</sup>, con un tope máximo de 4.000 UF, de acuerdo a lo establecido en la letra C.- del artículo 14 ter de la LIR, no obstante deberán efectuar un agregado en la determinación de la RLI del año siguiente o de los subsiguientes de haber invocado el beneficio, una cantidad anual equivalente al 50% del monto de los retiros, remesas o distribuciones, afectos al IGC o IA, según corresponda.<sup>7</sup>
4. Las pérdidas tributarias no podrán ser imputadas a las utilidades acumuladas en la empresa, sino que desde el 1° de enero de 2017, dichas pérdidas se considerarán como gasto para el ejercicio siguiente (imputación “hacia adelante”), pudiendo también ser imputadas a los dividendos o retiros que se perciban de otras sociedades con la posibilidad de recuperar el crédito por IDPC asociados a los mismos.

## **2.6 Determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría**

Los contribuyentes sujetos a las disposiciones del régimen de integración parcial, obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, deberán determinar la Renta Líquida imponible afecta a IDPC de acuerdo a lo establecido en el párrafo 3°, del Título II de la LIR, considerando lo dispuesto en los artículos 29° al 33°. Ahora bien, en relación a ello, la ley incorporó algunas modificaciones las cuales se pasan a analizar:

---

<sup>5</sup>En la Circular N°2 de 2015 el SII ha señalado los factores de incremento asociados a las distintas tasas del IDPC.

<sup>6</sup>La RLI Invertida corresponde a la resta que resulta de la RLI menos los retiros del ejercicio.

<sup>7</sup>De acuerdo al N°3 de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

## 2.6.1 Incorporación de la nueva letra c), en el número 2, del artículo 33° de la LIR

La presente modificación tuvo como principal objetivo establecer a través del mecanismo de determinación de la RLI, el ajuste que corresponde efectuar correspondiente a la deducción de aquellas partidas indicadas en el numeral i), del inciso primero y numeral i) del inciso tercero, ambos del artículo 21 de la LIR.

En relación a ello, en ambos casos corresponden a gastos rechazados los cuales poseen una tributación especial establecidas en dichos incisos, estos es, en el inciso primero se establece una tributación en carácter de única de un 40%, el cual grava a la empresa y en el inciso tercero, que grava a los socios PN, estarán afectas con los IGC o IA, según corresponda, más una tasa adicional de un 10%.

A continuación se muestra un cuadro comparativo, bajo el supuesto de la existencia de gastos rechazados por \$50

HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2016		A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2017	
Resultado financiero	500	Resultado financiero	500
<b>Agregados:</b>		<b>Agregados:</b>	
De acuerdo al Art. 33 N°1	100	De acuerdo al Art. 33 N°1	100
<b>Deducciones:</b>		<b>Deducciones:</b>	
De acuerdo al Art. 33 N°2 letra a) o b)	-20	De acuerdo al Art. 33 N°2 letra a) o b)	-20
		<b>De acuerdo al Art. 33 N°2 letra c)</b>	<b>-50</b>
Renta Líquida Imponible	<u>580</u>		
<b>Desagregados:</b>			
Numerales i), inciso 1°, Art. 21 de la LIR	-30		
Numerales i), inciso 3°, Art. 21 de la LIR	-20		
<b>Renta Líquida Imponible afecta a IDPC</b>	<b><u>530</u></b>	<b>Renta Líquida Imponible afecta a IDPC</b>	<b><u>530</u></b>
Base imponible numeral i), inciso 1°, Art. 21 (Tasa 35% única)	30	Base imponible numeral i), inciso 1°, Art. 21 (Tasa 40% única)	30
Base imponible numeral i), inciso 3°, Art. 21 (IGC o IA) [1]	20	Base imponible numeral i), inciso 3°, Art. 21 (IGC o IA) [1]	20
[1] Más una tasa adicional del 10%		[1] Más una tasa adicional del 10%	



## 2.6.2 Rentas afectas a los IGC o IA según corresponda, percibidos desde otras empresas

Cuando la empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, perciban rentas afectas a IGC o IA provenientes de otras empresas, se sujetarán a las normas establecidas en la LIR, esto es, se someterán a las disposiciones que establecen el número 1, del artículo 39, y/o la letra a), del número 2, del artículo 33, ambos de la LIR, según corresponda. Ahora bien, el artículo 39, de la LIR establece que se encontrarán exentas del impuesto de primera categoría las siguientes rentas:

1°.- Los dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones, respecto de sus accionistas, con excepción de las rentas referidas en la letra c) del N° 2 del artículo 20. Como se podrá visualizar, estas empresas no están obligadas a reponer las rentas indicadas de acuerdo a lo establecido el nuevo N°5, del artículo 33 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017 en adelante (a diferencia del Régimen A)), es por ello que el crédito asociado a las rentas percibidas afectas a la tributación de los IGC o IA según corresponda, deberá incorporarse al registro de Saldo Acumulado de Créditos establecido en la letra d), del número 2 de la letra B), del artículo 14 de la LIR, denominado SAC.

### A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2017

Resultado financiero [1]	500
<b>Agregados:</b>	
De acuerdo al Art. 33 N°1	100
<b>Deducciones:</b>	
De acuerdo al Art. 33 N°2 letra a) (Art. 39 N°1 de la LIR)	-50
De acuerdo al Nuevo Art. 33 N°2 letra c)	-10
<b>Renta Líquida Imponible afecta a IDPC</b>	<b>540</b>
IDPC (27% sobre \$540)	146
<b>REGISTRO SAC (Registro de la letra d), del N°2, de la letra B), del Art. 14:</b>	
<b>Numeral ii):</b>	
IDPC SOBRE LA RLI	146
IDPC SOBRE RENTAS PERCIBIDAS AFECTAS A IGC O IA ( $\$50 \times 0,369863$ )	18

[1] Contiene dividendo por \$50, percibido de otro contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, afecto a IGC o IA, con derecho a crédito.

De lo analizado en el punto anterior, es sin perjuicio del tratamiento tributario que deberán darle los contribuyentes sujetos a las disposiciones de este régimen que perciban rentas afectas a los IGC o IA según corresponda, y el tratamiento a los créditos por IDPC a que tengan derecho cuando resulten absorbidos por pérdidas tributarias.

### **2.6.3 Imputación de pérdidas tributarias, de acuerdo al N°3, del artículo 31 de la LIR**

A contar del 1° de enero de 2017 el orden de imputación de las pérdidas tributarias cambia radicalmente, dado que hasta el 31 de diciembre de 2016 dichas pérdidas se imputan a las utilidades acumuladas en las empresas al Fondo de Utilidades Tributables, registro que da cuenta de aquellas rentas pendientes de tributación con los impuestos finales.

Ahora bien, el orden de imputación con la reforma tributaria, siempre será en primera instancia a las rentas o cantidades que sean percibidas en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, debidamente incrementadas en la forma establecida en el inciso final del número 1, del artículo 54 y los artículos 58 número 2) y 62 de la LIR, y en el caso de no ser suficientes, la diferencia por la pérdida tributaria deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto necesario para producir la renta del ejercicio siguiente y subsiguiente, y así sucesivamente, hasta su total extinción.

#### **Primera imputación:**

La pérdida tributaria que se determine en virtud de los artículos 29° al 33° de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, deberá ser imputada a todas las rentas percibidas en el ejercicio por el contribuyente en calidad de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, provenientes de otras empresas sujetas a las disposiciones de la letra A)<sup>8</sup>, o B), del nuevo artículo 14 de la LIR.

Por consiguiente, en el evento que las rentas percibidas a título de retiros o dividendos debidamente incrementados sean absorbidas por pérdidas tributarias, podrá solicitarse la devolución a título de pago provisional por utilidades absorbidas (PPUA), según el N°3 del artículo 31 de la LIR, del IDPC asociado a las rentas percibidas a título de retiros o dividendos.

---

<sup>8</sup> En relación a ello, las restricciones de tipo societario del régimen A), deberán ser EI o EP acogidos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

No obstante a lo anterior, un caso particular será cuando las rentas o cantidades percibidas (retiros y dividendos afectos a la tributación de los IGC o IA) provengan de otros contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, por cuanto en este caso la pérdida tributaria que absorba dichas rentas incrementadas total o parcialmente, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional, sin que resulte procedente descontar o restituir el 35% del referido IDPC, cuando éste se encuentre sujeto a la obligación de restituir que establece el párrafo final, del N°3, del artículo 56, para aquellos contribuyentes afectos al IGC y el inciso 3°, del artículo 63, para contribuyentes sujetos a la tributación del IA, todos de la LIR.

<b>RENTAS PERCIBIDAS AFECTAS A IGC O IA, DE UN CONTRIBUYENTE SUJETO A LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14, DE LA LIR</b>		<b>RENTAS PERCIBIDAS AFECTAS A IGC O IA, DE UN CONTRIBUYENTE SUJETO A LA LETRA B), DEL ARTÍCULO 14, DE LA LIR</b>	
Resultado financiero [1]	- 5.000	Resultado financiero [1]	- 5.000
<b>Agregados:</b>		<b>Agregados:</b>	
De acuerdo al Art. 33 N°1	1.000	De acuerdo al Art. 33 N°1	1.000
<b>Deducciones:</b>		<b>Deducciones:</b>	
De acuerdo al Art. 33 N°2	- 200	De acuerdo al Art. 33 N°2	- 200
De acuerdo al Art. 33 N°2 letra c)	- 100	De acuerdo al Art. 33 N°2 letra c)	- 100
<b>Pérdida Tributaria</b>	<b>- 4.300</b>	<b>Pérdida Tributaria</b>	<b>- 4.300</b>
<b>Orden de imputación PT:</b>		<b>Orden de imputación PT:</b>	
1.- A rentas afectas a IGC	200	1.- A rentas afectas a IGC	200
Incremento por IDPC (\$200 × 0,333333)	67	Incremento por IDPC (\$200 × 0,369863)	74
<b>Pérdida Tributaria de terminada</b>	<b>- 4.033</b>	<b>Pérdida Tributaria de terminada</b>	<b>- 4.026</b>
2.- Como gasto año siguiente	- 4.033	2.- Como gasto año siguiente	- 4.026
<b>EFFECTOS:</b>		<b>EFFECTOS:</b>	
Solicitud de PPUA	67	Solicitud de PPUA (100% IDPC)	74
[1] Contiene dividendo por \$200, de contribuyente de la letra A), del Art. 14 de la LIR (c/c 25%).		[1] Contiene dividendo por \$200, de contribuyente de la letra A), del Art. 14 de la LIR (c/c 27%).	

## 2.6.4 Control de las rentas (registros)<sup>9</sup>

Dado el mecanismo de tributación que plantea el régimen de integración parcial, para los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de

<sup>9</sup>Según lo dispuesto en el N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

imputación parcial de créditos, los cuales quedarán gravados con los IGC o IA, según corresponda, sobre todas las rentas o cantidades que a cualquier título, retiren, les remesen o les sean distribuidas, se hace necesario mantener un correcto control de las rentas o cantidades que serán afectadas con dicha tributación, de aquellas que no mantienen ese carácter.

Adicionalmente, estos contribuyentes deberán llevar un estricto control de los créditos de IDPC otorgados a sus propietarios, socios, comuneros o accionistas que tengan la obligación de restituir en carácter de débito fiscal.

A diferencia del régimen que operó hasta el 31 de diciembre de 2016, no es relevante efectuar una separación por cada ejercicio comercial, más bien, se deberá efectuar un control acumulado de las cantidades que se señalan a continuación, considerando los remanentes provenientes de ejercicios anteriores, y aquellos que se determinen para el ejercicio siguiente.

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

1. **Registro de Rentas Afectas a Impuesto (RAI)**<sup>10</sup>. Se registra todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representen el capital propio tributario (CPT), y que en caso de ser retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con IDPC<sup>11</sup>, IGC o IA, según corresponda.

En este registro, los contribuyentes deberán registrar al término del año comercial respectivo, aquellas rentas o cantidades que forman parte del CPT<sup>12</sup> de la empresa y que no correspondan al capital pagado, ni tampoco correspondan a rentas exentas del IGC o IA, ni a ingresos no constitutivos de renta, ni a rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR, en consecuencia, se trata de rentas o cantidades que al momento de su retiro, remesa o distribución se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, conforme a lo establecido en los N°(s) 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

---

<sup>10</sup> De acuerdo al N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

<sup>11</sup> Cuando sean percibidas por contribuyentes de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

<sup>12</sup>CPT solicitado, a partir del AT.2016 a los Medianos, grandes Contribuyentes y aquellos fiscalizados por la Dirección de Grandes Contribuyentes a través de la declaración jurada N° 1847.

El Capital Propio Tributario positivo (CPT), determinado al término del ejercicio, de acuerdo al artículo 41, inciso primero N°1 de la LIR.	(+)
Reposición de los retiros, remesas o distribuciones provisorias, no imputadas al remanente, debidamente reajustadas.	(+)
Saldo del registro REX al término del año comercial (luego de haber imputado al remanente inicial)	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (debidamente reajustadas al término del ejercicio comercial)	(-)
Cantidades afectas a IGC o IA, determinadas al término del ejercicio comercial respectivo (sólo valor positivo)	(=)

Cabe señalar que el saldo de registro pendientes de tributación de los IGC o IA acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior.

- Diferencia entre la depreciación tributaria acelerada y normal, también denominado fondo de utilidades financieras (FUF).** Se deberá mantener el control de esta diferencia toda vez que se encuentra disponible para distribución o retiro, dado que la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la primera categoría<sup>13</sup>. Cabe señalar que el saldo de las rentas de esta naturaleza existentes al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior<sup>14</sup>.
- Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX).** Se anotarán las rentas exentas de los IGC o IA y los INR percibidos, así como también, las rentas de esta misma naturaleza percibidos a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa. Cabe señalar, que el saldo de las rentas acumuladas en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior<sup>15</sup>.
- Saldo acumulado de crédito (SAC).** En este registro se controlarán los créditos por IDPC y por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera,

<sup>13</sup>Según lo indicado en el N°5 del inciso 4 del artículo 31 de la LIR.

<sup>14</sup>Según lo dispuesto en el inciso final de la letra b) del N° 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780, de 2014, modificado por la Ley N° 20.899, de 2016.

<sup>15</sup>Según lo dispuesto en el inciso cuarto de la letra b) del N° 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780, de 2014, modificado por la Ley N° 20.899, de 2016.

distinguiendo entre los que dan derecho a devolución y los que no y también distinguiendo aquellos generados a partir del 1 de noviembre de 2017 versus los provenientes hasta el 31 de diciembre de 2016. Formarán parte de este registro, por ejemplo, los créditos por IDPC que provengan de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016.

De acuerdo a ello, los contribuyentes mantendrán en el registro SAC lo siguientes créditos:

- a) Créditos acumulados al 31 de diciembre de 2016.
- b) Créditos generados a contar del 1° de enero de 2017.

El orden de imputación será en primera instancia los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, y posteriormente se asignarán los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016.

Dichos créditos se asignarán con una tasa que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo.

La suma total de este registro originado a contar del 1° de enero de 2017, estará compuesto por dos clases de créditos:

- a) Los créditos que no se encuentran sujetos a la obligación de restituir.
- b) Los créditos que poseen la obligación de restituir.

El orden de imputación será en primera instancia, a los créditos no sujetos a la obligación de restitución por sobre los que poseen la obligación de restituir.

Es importante destacar que del saldo de créditos con obligación de restituir, deberán rebajarse a todo evento, y como última imputación del año comercial respectivo, el monto de crédito que se determine sobre las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR que correspondan al ejercicio, con excepción del propio IDPC.

## 2.7 Tributación a nivel del propietario

**Base Imponible IGC:** Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, quedarán gravados con el IGC por todos los retiros, remesas o distribuciones que efectúen a cualquier título, según

corresponda<sup>16</sup>, y deberán incorporar en su base imponible de acuerdo al inciso 1°, del N°1, del artículo 54 de la LIR.

Cuando proceda aplicar el crédito por IDPC establecido en el párrafo 1, del N°3, del artículo 56, de la LIR, correspondiente a los retiros, remesas o distribuciones, deberán agregar también en la determinación de la renta bruta global como incremento un monto equivalente al referido crédito.

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

Sin perjuicio de lo establecido anteriormente, los contribuyentes que habiendo utilizado el crédito a que se refiere este punto, proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral ii), de la letra d), del número 2.-, de la letra B), del artículo 14, (con restitución) sea que éste haya sido imputado contra los impuestos que deba declarar anualmente el contribuyente (IGC o IA) o que haya solicitado la devolución del excedente que determine, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito<sup>17</sup>. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal, se considerará un mayor impuesto global complementario determinado.

**Base Imponible IA:** Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, quedarán gravados con el IA por todos los retiros, remesas o distribuciones que efectúen a cualquier título, según corresponda, y deberán incorporar en su base imponible de acuerdo al inciso 1°, del artículo 62 de la LIR.

Cuando proceda aplicar el crédito por IDPC establecido en el párrafo 1, del artículo 63, de la LIR, correspondiente a los retiros, remesas o distribuciones, deberán agregar también en la determinación de la renta bruta global como incremento un monto equivalente al referido crédito.

**Tasa del Impuesto:** Respecto de los contribuyentes del IA, aplicará la tasa equivalente a un 35%.

---

<sup>16</sup>Excepto a los retiros, remesas o distribuciones imputados al REX.

<sup>17</sup>Según lo establecido en el artículo 56 de la LIR.

Sin perjuicio de lo establecido anteriormente, los contribuyentes que habiendo utilizado el crédito a que se refiere este punto, proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral ii), de la letra d), del número 2.-, de la letra B), del artículo 14, sea que éste haya sido imputado contra los impuestos que deba declarar anualmente el contribuyente o que haya solicitado la devolución del excedente que determine, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal, se considerará un mayor impuesto adicional determinado.

Por otra parte, los contribuyentes que imputen el crédito indicado, también proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral ii), de la letra d), del número 2.-, de la letra B), del artículo 14, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto adicional determinado. La obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del impuesto adicional, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y del cual sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas; en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible de dicho tributo.

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

Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten gravados con los IGC o IA (sean que resulten imputados al registro RAI, FUF o no se imputen a ningún registro), y la empresa mantengan a la fecha de imputación de éstos, un remanente en el registro SAC, dichos retiros, remesas o distribuciones tendrán derecho al crédito por IDPC contra los impuestos finales, que corresponda al monto menor entre:

- i. La cantidad que resulte de aplicar al monto del retiro, remesa o distribución, una tasa de crédito que se calculará como:

$$\text{TASA} \frac{27\%}{100\% - 27\%} = 0,369863$$

- ii. El monto total de crédito por IDPC disponible en el SAC.



## **2.8 Salida del régimen de integración parcial**

En primer lugar, cabe señalar que los contribuyentes que opten por acogerse al régimen de integración parcial deberán mantenerse en él al menos durante 5 años comerciales consecutivos, pudiendo, una vez transcurrido dicho plazo, acogerse al régimen de renta atribuida, en la medida que cumpla los requisitos especiales para dichos contribuyentes, vale decir, de tipo jurídico y societario.

Por consiguiente, a diferencia del régimen de renta atribuida, la única razón de abandono del régimen de integración parcial sería por decisión propia del contribuyente, en la medida que cumpla los requisitos de ingreso que establece el legislador para los regímenes alternativos.

## **3.- CASOS PRÁCTICOS DEL RÉGIMEN DE INTEGRACIÓN PARCIAL**

Continuando con el análisis del régimen de integración parcial, 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 la sección 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, ya sea que opten por dicho régimen u obligatoriamente tengan que acogerse al régimen de integración parcial a partir de ese año, será menos compleja la imputación de los retiros o distribuciones ya que no tendrá que considerar aquellos saldos de utilidades pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016 (régimen anterior), al momento de imputarlos con su crédito correspondiente

Un tanto distinto será en el caso de los contribuyentes que tengan saldos de utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de 2016 y se acojan o tengan que acogerse al régimen de imputación parcial de créditos, dado que para imputar las distribuciones, remesas o retiros efectuados por los propietarios deberán tener en consideración el crédito asociado a dichas rentas. Ahora bien, 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, evitando así la obligación de controlar las utilidades y créditos de acuerdo a los años y tasas respectivas.

Las dos situaciones antes descritas serán abordadas a través de dos casos prácticos en la presente unidad, a fin de lograr una mejor comprensión del régimen de integración parcial, por lo que se invita al lector a interiorizarse de los detalles de dichos casos.

### **3.1 Caso 1. Contribuyente con inicio de actividades antes del año 2017, sin inversiones en otras sociedades**

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

1. Mostrar la determinación de la Renta Líquida Imponible<sup>18</sup> de primera categoría.
2. Confeccionar los registros que establece el N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
3. Imputar a dichas distribuciones de dividendos a los accionistas.
4. Determinar la tributación final de los propietarios.

#### **Planteamiento del caso.**

La Sociedad Reforma S.A., sujeta al régimen de imputación parcial de créditos inició actividades el día 22 de febrero de 2016, y proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios:

De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2018:

Accionista 1 aportó la suma de \$51.500, actualizados al 31.12.2018

Accionista 2 aportó la suma de \$51.500, actualizados al 31.12.2018

Total aporte \$ 103.000

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

---

<sup>18</sup> En adelante, indistintamente, RLI.

Resultado financiero según balance	\$ 45.911
<b>Agregados:</b>	
Provisión impuesto renta AT 2019	\$ 15.316
<b>Deducciones:</b>	
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido empresa del régimen del Art. 14, letra B), con crédito del 27% y restitución (histórico)	-\$ 4.500
<b>Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre de 2018</b>	<b>\$ 56.727</b>
IDPC ( $\$56.727 \times 27\%$ )	\$ 15.316

Nota: El Crédito asociado al Dividendo Afecto asciende a \$1.664 ( $\$4.500 * 0,369863$ )

b. A los accionistas se le distribuyeron los siguientes montos durante el mes de abril de 2018:

Accionista 1	\$ 45.000
Accionista 2	\$ 45.000

c. Para efectos de determinar las rentas gravadas con IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes:

Capital propio tributario al 31.12.2018	\$ 130.107
---	------------

d. El control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2017, acusa los siguientes saldos:

Rentas exentas IGC (REX)	\$ 20.000
Rentas afectas a IGC o IA	\$ 36.000
Saldo crédito por IDPC con derecho a devolución y sujeto a restitución (SAC)	\$ 1.711

e. El fondo de utilidades tributables al 31.12.2016 y actualizados al 31.12.2017, presentan la siguiente información:

Saldo total de utilidades tributables	\$ 31.000
Saldo total de créditos por IDPC (FUT)	\$ 9.382
Tasa efectiva de créditos del FUT ( $9.382 / 31.000 \times 100$ )	30,2645%

f. La VIPC del ejercicio es la siguiente (supuesto):

Saldo inicial - abril de 2018 (variación noviembre 2017 a marzo 2018)	1,0%
Abril - Diciembre de 2018	2,0%
Mayo - Diciembre 2018	1,8%
VIPC anual 2018	3,0%

## 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 integración parcial no varía la mecánica establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR.

### b. Confección de registros.

A fin de controlar la tributación de los accionistas, y de conformidad a lo prescrito por el N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>19</sup>, la empresa deberá confeccionar, al 31 de diciembre de cada año, los registros de rentas afectas a impuesto (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).

Para el caso planteado, la empresa deberá completar el registro RAI, FUF, REX y SAC de acuerdo a la información planteada.

Además, tal como muestra el ejercicio, en el registro SAC se deberá reconocer el IDPC sobre la RLI, con derecho a restitución (numeral ii), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

### c. Imputación de los dividendos.

Para determinar la situación tributaria de los dividendos que efectúen por los accionistas, 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.

---

<sup>19</sup> En adelante, indistintamente, LIR.

Para el caso en análisis, la imputación se deberá efectuar a los distintos registros, según se indica:

A continuación se muestra la imputación respectiva:

I.- Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2018.

DETALLE	CONTROL	RAI	FUF	REX	SAC		STUT
					Acumulados a contar del 01.01.2017	Acumulados hasta el 31.12.2016	
					Con restitución	Sin restitución	
					0,369863 27%	0,302645	
Remanente anterior	56.000	36.000	0	20.000	1.711	9.382	31.000
Más: Reajuste enero-abril 1,00%	560	360	0	200	17	94	310
<b>Remanente abril 2018</b>	<b>56.560</b>	<b>36.360</b>	<b>0</b>	<b>20.200</b>	<b>1.728</b>	<b>9.476</b>	<b>31.310</b>
<b>Menos:</b>							
<b>Accionista 1:</b>							
Dividendo del ejercicio 45.000							
Dividendos imputados -28.280	-28.280	-2.336		-10.100	-864		
Dividendos provisorios 16.720		-15.655				-4.738	-15.655
		-189					
<b>Accionista 2:</b>							
Dividendos del ejercicio 45.000							
Dividendos imputados -28.280	-28.280	-2.336		-10.100	-864		
Dividendos provisorios 16.720		-15.655				-4.738	-15.655
		-189					
<b>Remanente diciembre de 2018</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Más:</b>							
Crédito por IDPC, según RLI (\$56.727 × 27%)					15.316		
Crédito dividendo percibido					1.664		
Rentas afectas a impuesto	61.215	61.215					
<b>Menos:</b>							
Dividendo provisorio accionista 1 (\$16.720 × 1,020)	-17.054	-17.054			-6.308		
Dividendo provisorio accionista 2 (\$16.720 × 1,020)	-17.054	-17.054			-6.308		
<b>REMANENTE EJERCICIO SIGUIENTE</b>	<b>27.106</b>	<b>27.106</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>4.364</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Conforme a lo establecido en el último párrafo de la letra a) del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando los retiros resultan imputados al registro RAI y FUF y los no imputados a ningún registro se considerarán, para todos los efectos de dicha ley, como ingresos afectos a los IGC o IA, incorporándose en dicha oportunidad a la base imponible de los IGC o IA, según corresponda.

En el caso del ejercicio, los saldos actualizados a la fecha de la distribución no son suficientes para imputar el monto total de los dividendos, dado que estos se imputan siempre a los remanentes actualizados, generando dividendos provisorios por la suma de \$16.720 por cada accionista, dichos dividendos provisorios deberán incorporarse a la determinación del registro RAI, como un mayor CPT debidamente actualizados, en el caso del ejercicio, asciende a \$17.054.

## II.- Determinación de las rentas afectas a IGC o IA al 31.12.2018:

(+) Capital propio tributario	\$ 130.107
(+) Dividendo provisorio accionista 1, reajustado	\$ 17.054
(+) Dividendo provisorio accionista 2, reajustado	\$ 17.054
(-) Saldo final registro REX	\$ -
(-) Capital aportado, reajustado	<u>-\$ 103.000</u>
<b>(=) Rentas afectas a impuestos personales</b>	<b><u>\$ 61.215</u></b>

## III.- Determinación situación tributaria de los dividendos efectivos:

### **Accionista 1, (IGC)**

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI $[(\$2.336 + \$15.655 + \$189 + \$17.054/1,02)] \times 1,02$	\$ 35.598
Dividendos exentos de IGC $(\$10.100 \times 1,02)$	\$ 10.302
Crédito por IDPC sin restitución $(\$4.738 \times 1,02)$	\$ 4.833
Crédito por IDPC con restitución $(\$864 + \$6.308/1,02) \times 1,02$	\$ 7.189
Incremento por crédito IDPC $(\$4.833 + \$7.189)$	\$ 12.022

### **Accionista 2, (IGC)**

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI $[(\$2.336 + \$15.655 + \$189 + \$17.054/1,02)] \times 1,02$	\$ 35.598
Dividendos exentos de IGC $(\$10.100 \times 1,02)$	\$ 10.302
Crédito por IDPC sin restitución $(\$4.738 \times 1,02)$	\$ 4.833
Crédito por IDPC con restitución $(\$864 + \$6.308/1,02) \times 1,02$	\$ 7.189
Incremento por crédito IDPC $(\$4.833 + \$7.189)$	\$ 12.022

*El crédito por IDPC de cada accionista determinado aplicando el factor correspondiente sobre los dividendos imputados al registro RAI excede el saldo de crédito acumulado (SAC) del ejercicio anterior, por lo tanto, se asigna todo el saldo de crédito por IDPC existente en dicho registro.*

## **Créditos al 31 de diciembre de 2016:**

En el caso de contribuyentes que mantengan saldos de FUT y saldos de créditos al 1° de enero de 2017, (acumulados al 31 de diciembre de 2016), una vez agotados los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, en adelante, deberán asignarlos a los propietarios, comuneros socios o accionistas por las rentas que retiren, les remesen o distribuyan afectos a IGC o IA, según proceda:

Dicho crédito se asignará con una tasa que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo, multiplicando por cien, el resultado de dividir el saldo de créditos por IDPC acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, por el saldo total de utilidades tributables que se mantengan en el FUT a la misma fecha, para el caso del ejercicio corresponde a:

$$\boxed{\frac{\text{TASA EFECTIVA}}{\text{FUT (TEF)}}} = \boxed{\frac{\text{STC}}{\text{STUT}} \times 100}$$

$$\boxed{30,265} = \boxed{\frac{9.382}{31.000} \times 100}$$

### 3.2 Caso 2. Contribuyente con inicio de actividades a contar del año 2017

Planteamiento del caso.

La Sociedad Reforma S.A., sujeta al régimen de imputación parcial de créditos inició actividades el día 22 de febrero de 2017, y proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios:

De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2018:

Accionista 1 aportó la suma de \$51.500

Accionista 2 aportó la suma de \$51.500

Total aporte \$103.000

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

Resultado financiero según balance	\$	45.911
<b>Agregados:</b>		
Provisión impuesto renta AT 2019	\$	15.316
<b>Deducciones:</b>		
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido empresa del régimen del Art. 14, letra B), con crédito del 27% y restitución (histórico)	-\$	4.500
<hr/>		
<b>Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre de 2018</b>	\$	<b>56.727</b>
<hr/>		
IDPC (\$56.727 × 27%)	\$	15.316

b. A los accionistas se distribuyeron los siguientes montos durante el año 2018:

Accionista 1	\$ 45.000
Accionista 2	\$ 45.000

c. Para efectos de determinar las rentas gravadas con IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes:

Capital propio tributario al 31.12.2018	\$ 130.107
---	------------

d. El control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2017, acusa los siguientes saldos:

Rentas exentas IGC (REX)	\$ 20.000
Rentas afectas a IGC o IA (RAI)	\$ 36.000
Saldo crédito por IDPC con derecho a devolución y sujeto a restitución (SAC)	\$ 1.711

e. La VIPC del ejercicio es la siguiente (supuesto):

Saldo inicial - abril de 2018 (variación noviembre 2017 a marzo 2018)	1,0%
Abril - Diciembre de 2018	2,0%
Mayo - Diciembre 2018	1,8%
VIPC anual 2018	3,0%

## 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 integración parcial no varía la mecánica establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR.

b. Confección de registros.

A fin de controlar la tributación de los accionistas, y de conformidad a lo prescrito por el N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la empresa deberá confeccionar, al 31 de diciembre de cada año, los registros de rentas afectas a impuesto (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).

Para el caso planteado, la empresa deberá completar el registro RAI, FUF, REX y SAC de acuerdo a la información planteada.



Además, tal como muestra el ejercicio, en el registro SAC se deberá reconocer el IDPC sobre la RLI, con derecho a restitución (numeral ii), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de a LIR.

c. Imputación de los dividendos.

Para determinar la situación tributaria de los dividendos que efectúen por los accionistas, 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.

Para el caso en análisis, la imputación se deberá efectuar a los distintos registros, según se indica:

A continuación se muestra la imputación respectiva:

I.- Control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2018.

DETALLE	CONTROL	RAI	FUF	REX	SAC	
					Acumulados a contar del 01.01.2017	
					Con restitución	Sin restitución
					0,369863	
					27%	
Remanente anterior	56.000	36.000	0	20.000	1.711	0
Más: Reajuste enero-abril 1,00%	560	360		200	17	0
Remanente abril 2018	56.560	36.360	0	20.200	1.728	0
<b>Menos:</b>						
<b>Accionista 1:</b>						
Dividendo del ejercicio 45.000						
Dividendos imputados -28.280	-28.280	-2.336		-10.100	-864	
Dividendos provisorios 16.720		-15.844				
<b>Accionista 2:</b>						
Dividendos del ejercicio 45.000						
Dividendos imputados -28.280	-28.280	-2.336		-10.100	-864	
Dividendos provisorios 16.720		-15.844				
Remanente diciembre de 2018	0	0	0	0	0	0
<b>Más:</b>						
Crédito por IDPC, según RLI (\$56.727 × 27%)					15.136	
Crédito dividendo percibido					1.664	
Rentas afectas a impuesto	61.215	61.215				
<b>Menos:</b>						
Dividendo provisorio accionista 1 (\$16.720 × 1,020)	-17.054	-17.054			-6.308	
Dividendo provisorio accionista 2 (\$16.720 × 1,020)	-17.054	-17.054			-6.308	
<b>REMANENTE EJERCICIO SIGUIENTE</b>	<b>27.106</b>	<b>27.106</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>4.365</b>	<b>0</b>

Conforme a lo establecido en el último párrafo de la letra a) del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando los retiros resultan imputados al registro RAI y FUF y los no imputados a ningún registro se considerarán, para todos los efectos de dicha ley, como ingresos afectos a los IGC o IA, incorporándose en dicha oportunidad a la base imponible de los IGC o IA, según corresponda.

En el caso del ejercicio, los saldos actualizados a la fecha de la distribución no son suficientes para imputar el monto total de los dividendos, dado que estos se imputan siempre a los remanentes actualizados, generando dividendos provisorios por la suma de \$16.720 por cada accionista, dichos dividendos provisorios deberán incorporarse a la determinación del registro RAI, como un mayor CPT debidamente actualizados, en el caso del ejercicio, asciende a \$17.054.

#### II.- Determinación de las rentas afectas a IGC o IA al 31.12.2018:

(+) Capital propio tributario	\$ 130.107
(+) Dividendo provisorio accionista 1, reajustado	\$ 17.054
(+) Dividendo provisorio accionista 2, reajustado	\$ 17.054
(-) Saldo final registro REX	\$ -
(-) Capital aportado, reajustado	<u>-\$ 103.000</u>
<b>(=) Rentas afectas a impuestos personales</b>	<b><u>\$ 61.215</u></b>

#### III.- Determinación situación tributaria de los dividendos efectivos:

##### **Accionista 1, (IGC)**

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI $[(\$2.336 + \$15.844 + \$17.054/1,02)] \times 1,02$	\$ 35.598
Dividendos exentos de IGC $(\$10.100 \times 1,02)$	\$ 10.302
Crédito por IDPC con restitución $(\$864 + \$6.308/1,02) \times 1,02$	\$ 7.189
Incremento por crédito IDPC	\$ 7.189

##### **Accionista 2, (IGC)**

Dividendos afectos a IGC imputados a RAI $[(\$2.336 + \$15.844 + \$17.054/1,02)] \times 1,02$	\$ 35.598
Dividendos exentos de IGC $(\$10.100 \times 1,02)$	\$ 10.302
Crédito por IDPC con restitución $(\$864 + \$6.308/1,02) \times 1,02$	\$ 7.189
Incremento por crédito IDPC	\$ 7.189

A diferencia del caso anterior, los accionistas podrán imputar únicamente como crédito por IDPC contra los impuestos finales, los generados a contar del 1° de enero de 2017 dado que no cuentan con créditos provenientes del Fondo de Utilidades Tributables.

## **4.- REBAJA A LA RLI POR REINVERSIÓN DE UTILIDADES EN LA EMPRESA**

En la presente sección analizaremos el beneficio al que pueden optar las micro, pequeñas y medianas empresas, consistente en una rebaja a la renta líquida imponible por concepto de reinversión de utilidades en la empresa.

Si bien este régimen pospone la tributación de las rentas hasta que se hayan retirado o distribuido, se establece un beneficio opcional incorporado en la letra C.- del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta consistente en una rebaja de hasta el 50% de la Renta Líquida Imponible, con tope de UF 4.000 las utilidades, respecto a la RLI que se hayan mantenido en la empresa, cumpliendo con ciertos requisitos. Con todo, el contribuyente que haya optado por este beneficio deberá agregar a la Renta Líquida Imponible de los años siguientes una cantidad anual equivalente al 50% de los retiros y distribuciones que se realicen cada año, hasta completar la cantidad que se rebajó por este beneficio en los ejercicios precedentes.

### **4.1 Rebaja a la Renta Líquida Imponible<sup>20</sup> por reinversión de utilidades en la misma empresa**

Con el objeto de incentivar la reinversión de utilidades en la misma empresa que las genera, la Reforma Tributaria incorporó una opción a la que pueden acogerse las micro, pequeñas y medianas empresas, la que consiste básicamente en una rebaja directa a la base imponible del Impuesto de Primera Categoría<sup>21</sup> generada en un año y que no sean retiradas o distribuidas a los propietarios en dicho período.

Este beneficio se estableció a través de la letra C.- del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual contempla la mecánica y requisitos que se deben cumplir para hacer uso del beneficio, los que analizaremos a continuación.

### **4.2 Requisitos para optar a la rebaja**

Para optar a la rebaja antes señalada los contribuyentes deberán cumplir copulativamente con los siguientes requisitos:

1. Determinar una Renta Líquida Imponible positiva en el año comercial en que se pretende invocar la rebaja en comento.

---

<sup>20</sup> En adelante, indistintamente, LIR.

<sup>21</sup> En adelante, indistintamente, IDPC.

2. Determinar su renta efectiva según contabilidad completa. En base a este requisito, quedan fuera de la posibilidad de optar a esta rebaja aquellos contribuyentes que determinen su renta en base a una presunción o determinen su renta efectiva en base a contabilidad simplificada.
3. Estar acogidos a uno de los regímenes generales de tributación establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, es decir, al régimen de renta atribuida o al de imputación parcial de créditos. Según lo anterior, quedarían fuera de este beneficio los contribuyentes acogidos al régimen simplificado contenido en la letra A.- del artículo 14 ter de la misma ley.
4. Que el promedio anual de los ingresos de su giro no supere el equivalente a 100.000 unidades de fomento<sup>22</sup> en los 3 últimos años comerciales, incluyendo aquellos ingresos del año en cual se pretende invocar la rebaja.
5. Que los ingresos provenientes de la posesión o explotación a cualquier título de derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, contratos de asociación o cuentas en participación e instrumentos de renta fija no excedan del 20% del total de sus ingresos del ejercicio. Cabe señalar que, respecto a este tema, a través de la Circular N° 49, del año 2016, el SII ha interpretado que para determinar este 20% debe considerarse incluso el mayor valor generado en la enajenación de dichos instrumentos o inversiones.

Al respecto, cabe mencionar que, en principio, el inciso quinto de la letra C.- del artículo 14 ter de la LIR establece que no podrán acceder a este beneficio aquellos contribuyentes que posean o exploten, a cualquier título, tales instrumentos o inversiones. Sin embargo, al final del mismo inciso, la ley admite lo planteado en el párrafo anterior.

6. Ejercer la opción dentro del plazo que existe para presentar la declaración anual de impuestos a la renta, debiendo manifestarlo de manera expresa en la forma que establezca el Servicio de Impuestos Internos<sup>23</sup> mediante resolución<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> En adelante, indistintamente, UF.

<sup>23</sup> En adelante, indistintamente, SII.

<sup>24</sup> A la fecha de escribir este artículo, el SII no ha publicado ninguna resolución sobre la materia.

En este sentido, y considerando que se trata de una opción para el contribuyente, en caso que ésta no sea ejercida en el plazo antes dicho y en la forma que establezca el SII, caducará el derecho del contribuyente respecto de ese año comercial, sin perjuicio de poder optar al beneficio en los años siguientes.

### **4.3 Consideraciones a tener presente para determinar el promedio de los ingresos del giro**

A continuación se exponen algunas consideraciones que los contribuyentes deben tener presente al momento de evaluar el cumplimiento del requisito referido al monto de los ingresos de su giro para acogerse al beneficio en análisis:

1. Como ingresos del giro deberán considerarse aquellos propios de la actividad del contribuyente, sea que se trate de ventas o servicios, y con independencia del hecho de estar afectos, exentos o no gravados con el Impuestos al Valor Agregado.

Dicho lo anterior, aquellos ingresos extraordinarios provenientes de operaciones aisladas, como la enajenación de bienes del activo inmovilizado y el mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales, por ejemplo, no deben considerarse para el cálculo de los ingresos promedio.

2. Como ya se señaló anteriormente, para determinar el promedio de los ingresos del giro se deben considerar los últimos 3 años comerciales, incluyendo aquel respecto del cual se pretende invocar la rebaja. Para estos efectos, el año del inicio de actividades y el del término de giro contarán, individualmente, como un año comercial<sup>25</sup>.

En aquellos casos en que el contribuyente que quiera hacer uso de la rebaja tenga una existencia menor a 3 años comerciales, el cálculo del promedio de los ingresos se efectuará considerando los años de existencia efectiva, es decir, los contribuyentes que cumplan los requisitos pueden acogerse al beneficio desde el primer año de actividades.

3. Los ingresos de cada mes deben expresarse en unidades de fomento, según el valor de ésta en el último día del mes respectivo. En la siguiente tabla se

---

<sup>25</sup> Conforme a lo establecido en el N° 8 del artículo 2 de la LIR.

expone un ejemplo de la determinación de los ingresos del giro, expresados en UF:

Año Comercial 2016				Año Comercial 2017			
Mes	Ventas Netas	Valor UF	Ingresos en UF	Mes	Ventas Netas	Valor UF	Ingresos en UF
Enero	\$ 53.455.111	\$ 25.629,09	2.085,72	Enero	\$ 54.654.655	\$ 26.800,33	2.039,33
Febrero	\$ 35.135.453	\$ 25.717,40	1.366,21	Febrero	\$ 51.354.410	\$ 27.100,54	1.894,96
Marzo	\$ 23.423.553	\$ 25.812,05	907,47	Marzo	\$ 32.153.153	\$ 27.400,75	1.173,44
Abril	\$ 32.135.480	\$ 25.906,80	1.240,43	Abril	\$ 35.456.454	\$ 27.700,96	1.279,97
Mayo	\$ 25.534.355	\$ 25.993,05	982,35	Mayo	\$ 26.554.515	\$ 28.001,17	948,34
Junio	\$ 35.534.353	\$ 26.052,07	1.363,97	Junio	\$ 30.632.563	\$ 28.301,38	1.082,37
Julio	\$ 13.153.535	\$ 26.141,65	503,16	Julio	\$ 18.623.658	\$ 28.601,59	651,14
Agosto	\$ 35.135.153	\$ 26.209,10	1.340,57	Agosto	\$ 56.000.663	\$ 28.901,80	1.937,62
Septiembre	\$ 75.687.545	\$ 26.209,10	2.887,83	Septiembre	\$ 60.589.985	\$ 29.202,01	2.074,86
Octubre	\$ 45.336.500	\$ 26.209,10	1.729,80	Octubre	\$ 42.356.987	\$ 29.502,22	1.435,72
Noviembre	\$ 43.513.210	\$ 26.209,10	1.660,23	Noviembre	\$ 46.952.368	\$ 29.802,43	1.575,45
Diciembre	\$ 85.120.222	\$ 26.209,10	3.247,74	Diciembre	\$ 91.236.548	\$ 30.102,64	3.030,85
<b>Total</b>	<b>\$ 503.164.470</b>		<b>19.315,49</b>	<b>Total</b>	<b>\$ 546.565.959</b>		<b>19.124,05</b>

<b>Ingresos Promedio = (19.315,49 UF + 19.124,05 UF) / 2 = 19.219,77 UF</b>
---

Según se aprecia en esta tabla, los ingresos mensuales del giro fueron transformados al valor de la UF<sup>26</sup> del último día del mes respectivo. Si los años comerciales expuestos fueran los únicos en los que efectivamente ha existido el contribuyente, el cálculo del promedio de ingresos sería de UF 19.219,77, por lo que cumpliría con dicho requisito para hacer uso de la rebaja a la RLI.

4. Se deberán sumar, a los ingresos propios del giro del contribuyente, aquellos obtenidos por sus empresas relacionadas en el período respectivo, en los términos establecidos en la letra a), del número 1, de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR.

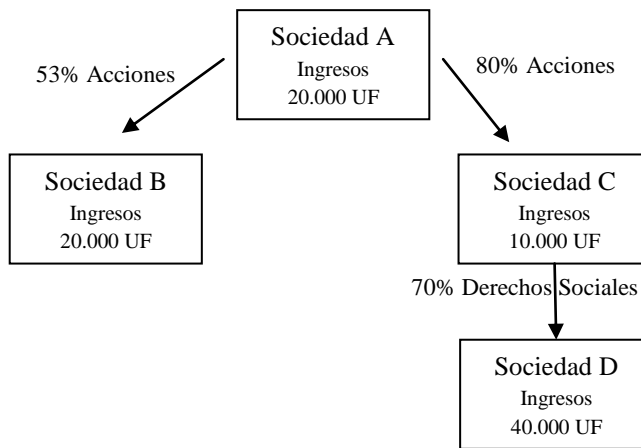
De acuerdo a lo expresado en la citada norma, se considerarán relacionados con una empresa o sociedad, cualquiera sea la naturaleza jurídica:

- i. El controlador y las controladas. En este caso, deberá entenderse por controlador a toda persona o entidad, o grupo de ellos con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos de voto en la junta de accionistas o de tenedores

<sup>26</sup> Respecto de la tabla expuesta, desde el mes de septiembre de 2016 hasta diciembre de 2017 los valores de la UF son inventados para efectos de desarrollar el ejemplo.

de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas. Para estos efectos no se considerará lo dispuesto en los incisos segundo y siguientes del artículo 98<sup>27</sup> de la ley N° 18.045, sobre mercado de valores.

A continuación se expone el siguiente esquema<sup>28</sup>, el cual ejemplifica lo antes señalado.



Según este esquema, la Sociedad A es la controladora, puesto que es dueña, en forma directa, del 53% de la Sociedad B y del 80% de la Sociedad C, y en forma indirecta controla el 56%<sup>29</sup> de la Sociedad D. En este caso, la Sociedad A está relacionada con B, C y D, en calidad de controladora, y dichas sociedades están relacionadas con A, en calidad de controladas.

Además, en virtud a lo señalado en el numeral ii) siguiente, las sociedades B, C y D también están relacionadas entre sí, dado que tienen un controlador común, por lo que, para evaluar si tienen derecho a optar por la rebaja en análisis, deberán sumar la totalidad

<sup>27</sup> Referidos a presunciones de actuación conjunta.

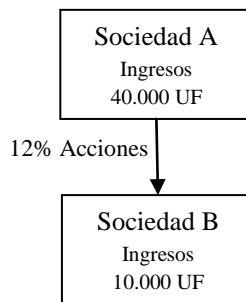
<sup>28</sup> Esquema extraído de la Circular N° 43 de 2016 del SII, que instruye respecto al régimen simplificado de la letra A del artículo 14 ter, para efectos de hacer más ilustrativa la definición de controladora y controlada.

<sup>29</sup>  $80\% \times 70\% = 56\%$ .

de sus ingresos, lo que da un total de UF 90.000, y en el evento que este fuera el único año comercial a evaluar, todas las empresas podrían acogerse a la opción de rebaja de la RLI.

- ii. Todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común.
- iii. Las entidades, empresas o sociedades en las que es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

A continuación se expone el siguiente esquema<sup>30</sup>, el cual ejemplifica lo antes señalado.



En este caso, la Sociedad A se encuentra relacionada con la sociedad B, puesto que la primera posee más del 10% de propiedad de la segunda. Sin embargo, la sociedad B no está relacionada con A. Dado lo anterior, la Sociedad A debe sumar a sus ingresos un total de UF 1.200, monto que se determina multiplicando la participación de A por el monto de los ingresos de B, esto es  $12\% \times \text{UF } 10.000$ , generando un ingreso total de A ascendente a UF 41.200, con lo que, si este fuese el único año comercial a evaluar, tendría derecho a la rebaja de la RLI.

<sup>30</sup> Esquema extraído de la Circular N° 43 de 2016 del SII, que instruye respecto al régimen simplificado de la letra A del artículo 14 ter.



- iv. El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es partícipe en más del 10%.
- v. Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los numerales iii) y iv) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de los numerales i) y ii), se considerarán relacionados entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que correspondan a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad.

En los casos señalados en los numerales i) y ii) anteriores, el contribuyente deberá sumar a sus ingresos, el total de los ingresos obtenidos por sus entidades relacionadas, sea que mantenga la relación directamente o a través de otra u otras empresas.

Respecto de las empresas relacionadas según lo dispuesto en los numerales iii), iv) y v) anteriores, que no estén bajo la hipótesis de los numerales i) y ii), computarán el porcentaje de ingresos obtenidos por sus entidades relacionadas que le corresponda según su participación en el capital o las utilidades, ingresos o derecho a voto. Cuando el porcentaje de participación en el capital sea distinto al porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o derecho a voto, se deberá considerar el porcentaje de participación que sea mayor.

Las entidades relacionadas conforme a las reglas indicadas en los numerales i) al iv) anteriores, deberán informar anualmente a la empresa o sociedad respectiva, en la forma y plazo que establezca el SII mediante resolución, el monto total de los ingresos de su giro percibidos o devengados en el ejercicio respectivo, los que se expresarán en UF.

#### **4.4 Monto del beneficio y tope a considerar para determinar la rebaja a la RLI**

Además de los requisitos señalados en el punto anterior, al momento de optar al beneficio los contribuyentes deberán tener presente que:

- i. El monto de la rebaja ascenderá al 50% de la Renta Líquida Imponible, determinada esta última conforme a lo establecido en el Título II de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- ii. La rebaja calculada, según lo dicho en el punto 1 anterior, no podrá superar del equivalente a 4.000 unidades de fomento, según el valor de ésta al último día del año comercial por el cual se invoca el beneficio.

- iii. De conformidad con el inciso final de la letra C), del artículo 14 ter, los contribuyentes acogidos al régimen de la letra B), el artículo 14, que hayan hecho uso del beneficio deberán efectuar un agregado en la determinación de la RLI del año siguiente o de los subsiguientes de haber invocado el beneficio, una cantidad anual equivalente al 50% de los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA.

#### **4.5 Mecánica para determinar la rebaja a la RLI**

A continuación se propone una mecánica para determinar la rebaja a la RLI por concepto de reinversión de las utilidades en la misma empresa:

- i. En primer lugar se debe determinar la RLI del ejercicio, conforme a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.
- ii. Luego, procederemos a determinar los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio (independientemente si han sido imputados o no al registro REX), los cuales deben actualizarse de acuerdo a la variación del IPC ocurrida entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo.
- iii. Determinar el monto de la RLI ajustada, el cual se obtiene restando a la RLI del ejercicio el monto de los retiros, remesas o distribuciones reajustados del período.
- iv. Posteriormente, corresponde calcular el 50% de la RLI ajustada, lo que constituirá en monto máximo del beneficio.
- v. Luego, se procede a comparar el 50% de la RLI ajustada con el tope del equivalente a 4.000 unidades de fomento, constituyendo el menor de ellos la rebaja a la RLI por concepto de reinversión de utilidades en la empresa.
- vi. En la medida que existan deducciones efectuadas por este concepto en años anteriores, deberá agregar a la determinación de la RLI, el 50% de los retiros del ejercicio hasta completar la suma deducida de la RLI por aplicación de dicha norma, dado ello, se deberá llevar un control de las rentas reinvertidas pendientes de reversar.
- vii. Finalmente, se procede a determinar la RLI definitiva, la que se afectará con el IDPC, con tasa 27% y que será atribuida a los propietarios.

## 4.6 Caso práctico

A efectos de visualizar operativamente todo lo antes analizado, se expone el siguiente caso práctico, siguiendo la mecánica propuesta en el punto anterior:

### 1. Determinación de la Renta Líquida Imponible.

Tal como se señaló anteriormente, la RLI se determinará conforme a estipulado en los artículos 29 al 33 de la LIR.

<b>Resultado según balance al 31.12.2019</b>		<b>\$ 600.000.000</b>
<b>Agregados:</b>		\$ 5.280.500
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 780.500	
Provisión de vacaciones	\$ 4.500.000	
<b>Deducciones:</b>		\$ -
No hay	\$ -	
<b>Renta Líquida Imponible al 31.12.2019, antes de la rebaja por reinversión.</b>		<b>\$ 605.280.500</b>

Se deberá tener presente este resultado, puesto que de él se deducirá la rebaja que determinaremos en el desarrollo de este caso.

### 2. Determinar el monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, actualizados a la fecha de cierre del ejercicio.

<b>Retiros, remesas y distribuciones del ejercicio:</b>			
	\$	Factor actualiz.	Retiros actualiz.
Retiros socio 1	\$ 20.000.000	1,023	\$ 20.460.000
Retiros socio 2	\$ 25.000.000	1,019	\$ 25.575.000
Retiros socio 3	\$ 18.000.000	1,015	\$ 18.270.000
<b>Total</b>	<b>\$ 63.000.000</b>		<b>\$ 64.205.000</b>

Los factores de actualización corresponden a supuestos para reflejar el procedimiento de corrección monetaria sobre los retiros.

### 3. Determinación de la RLI ajustada por los retiros efectivos.

Renta Líquida Imponible al 31.12.2019, antes de la rebaja por reinversión	\$ 605.280.500
(-) Retiros actualizados del ejercicio	-\$ 64.205.000
<b>Renta Líquida Ajustada</b>	<b>\$ 541.075.500</b>

Esta Renta Líquida ajustada es la que se utilizará para determinar el monto del beneficio, según se expone en el punto siguiente.

#### 4. Cálculo del 50% de la RLI Ajustada.

Determinada la RLI ajustada por los retiros del ejercicio, se está en condiciones de calcular el monto de la rebaja que señala la LIR, la cual asciende al 50% de la aludida Renta Líquida Imponible ajustada.

Renta Líquida Ajustada	\$ 541.075.500
<b>Monto de la Rebaja (50% de la RLI Ajustada)</b>	<b>\$ 270.537.750</b>

La rebaja determinada corresponde al monto máximo del beneficio que el contribuyente podrá deducir de la RLI, el cual debe ser comparado con el tope establecido por la LIR, tal como se muestra en el punto siguiente.

#### 5. Comparación 50% de la RLI Ajustada con el Tope de las UF 4.000.

Como se señaló anteriormente en esta unidad, la rebaja calculada en el número anterior tiene un tope, el cual asciende a UF 4.000, según el valor de esta al último día del año en que se invoca la rebaja.

Monto de la Rebaja (50% de la RLI Ajustada)	\$ 270.537.750
<b>Tope 4.000 UF (valor UF \$26.500,12, supuesto)</b>	<b>\$ 106.000.480</b>

En este caso, resultó ser menor el monto equivalente de las UF 4.000, por lo que será este monto el que se podrá deducir de la RLI como rebaja por reinversión de utilidades en la empresa.

#### 6. Determinación de la RLI definitiva.

Renta Líquida Imponible al 31.12.2019, antes de la rebaja por reinversión	\$ 605.280.500
(-) Rebaja por Reinversión de Utilidades en la Empresa	-\$ 106.000.480
<b>RLI al 31.12.2019, afecta al IDPC</b>	<b>\$ 499.280.020</b>

IDPC, tasa 27%	\$ 134.805.605
----------------	----------------

Finalmente, la RLI definitiva, que se gravará con el IDPC, se obtendrá aplicando lo expuesto en el punto 1 anterior menos la rebaja determinada.

Esta Renta Líquida Imponible definitiva será la que finalmente se atribuya a los contribuyentes de los impuestos finales.

## 7.- Reverso año siguiente:

Dentro de los controles que deberán llevar las empresas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, para ello, se dan los siguientes antecedentes:

Renta Líquida Imponible al 31.12.2020, antes de la rebaja por la reinversión.	\$ 540.000.000
Retiros del ejercicio	<u>\$ 200.000.000</u>
RLI reinvertida	\$ 340.000.000
RLI (Art. 29° al 33° de la LIR)	\$ 540.000.000
Reinversión (50% sobre \$40.000.000)	\$ 170.000.000
TOPE 4.000 UF (\$29.000 supuesto)	<u>\$ 116.000.000</u> -\$ 116.000.000
RLI afecta a IDPC	
Reverso 50% retiros del año	\$ 100.000.000
RLI AFECTA A IDPC	<u><u>\$ 524.000.000</u></u>
IDPC 27%	\$ 141.480.000

### Control Inversiones 14 ter, letra C.-

Inversión efectuada el año 2019	\$ 106.000.480
Inversión efectuada el año 2020	\$ 116.000.000
Reverso deducción año 2020	-\$ 100.000.000
<b>Saldo por reversar</b>	<b><u><u>\$ 122.000.480</u></u></b>

## 5.- CONCLUSIÓN

Desde el 1° de enero de 2017, comienzan a regir los nuevos regímenes generales de tributación por el que deben optar los contribuyentes: el de renta atribuida y el de imputación parcial de créditos. Este último, denominado también régimen semiintegrado, consiste en que la renta se grava a nivel de empresa en el mismo ejercicio que se genera y a nivel de sus propietarios, cuando se distribuya o se retire (ídem que en el sistema actual de FUT). Sin embargo, la integración es parcial, debido a que sólo puede reconocer una parte del Impuesto de Primera Categoría como crédito para los impuestos finales.

Para acogerse al régimen de imputación parcial de créditos no se debe cumplir con ningún requisito en particular. El plazo para acogerse a este régimen debe ejercerse

durante el año comercial 2016, si los contribuyentes han iniciado actividades antes del 1° de junio el aviso deben materializarlo ante el SII entre el 1° de junio y el 31 de diciembre de dicho año, mientras que los que inicien actividades después del 1° de junio deberán dar aviso de su opción en su declaración de inicio de actividades o hasta el 31 de diciembre de 2016, cuando esta sea una fecha posterior. En caso que los contribuyentes no opten, aplicará el régimen por defecto establecido en la LIR.

Sólo se gravarán con Impuesto de Primera Categoría las rentas generadas por la propia empresa en el giro de sus actividades, no incluyendo los dividendos y retiros afectos a IGC o IA percibidos desde otras empresas, (situación que no ocurre en el Régimen 14 A) donde en la RLI se deben reponer los dividendos afectos a IGC o IA, según lo establecido en el N°5 del artículo) los cuales irán al registro SAC, con crédito, en la medida que la renta haya sido gravada con dicho tributo. Por otro lado, las pérdidas tributarias determinadas según los artículos 29 a 33 de la LIR se imputarán primero a las cantidades percibidas como retiros o dividendos desde otras empresas afectos a IGC o IA debidamente incrementadas. La diferencia será gasto necesario para producir la renta en los ejercicios posteriores hasta su extinción.

A nivel de propietarios, pagarán impuestos finales según los retiros y distribuciones que perciban en la medida que están afectos a IGC o IA, con derecho a crédito que será equivalente al menor valor entre el saldo disponible en el SAC como crédito por IDPC y la cantidad que resulte de aplicar una tasa de crédito a dicho retiro o distribución. Sin embargo, deberá restituir como débito fiscal el 35% del determinado crédito. Por eso se entiende que la imputación de crédito es parcial y el régimen no integra totalmente el IDPC con los impuestos finales, sino que es un régimen de integración parcial.

Los contribuyentes acogidos al régimen de imputación parcial de créditos podrán salir de él voluntariamente, después de haber permanecido al menos 5 años consecutivos señalados en la ley.

Para aquellos contribuyentes que se acojan al régimen de Integración parcial y 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.

Respecto a quienes inicien actividades desde el 1° de enero del año 2017, y opten por éste régimen, deberán aplicar la mecánica de imputación de remesas, retiros o distribuciones establecida en el N°3 de la letra B), del artículo 14 de la LIR, así como también la confección de los registros establecidos en el N°2, del mismo artículo, teniendo presente que los que se imputen a los registros RAI y FUF, y los no imputados a ningún registros por ser estos insuficientes o no existir, quedarán afectos a

la tributación de los impuestos finales (IGC, IA) y podrán imputar los créditos de IDPC contra los impuestos finales partiendo con los generados a contar del 1° de enero de 2017 y posteriormente los generados hasta el 31 de diciembre de 2016, ahora bien, los imputados al REX no tributarán con impuesto alguno,

En cuanto a los contribuyentes que poseen utilidades acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016, que se acojan a éste régimen, 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 queden afectos a los impuestos finales, de acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior, tendrán derecho al crédito por IDPC, pero en base a una tasa promedio y hasta el tope del saldo de dicho registro SAC.

Al beneficio establecido en la letra C.- del artículo 14 ter de la LIR consistente en una rebaja por reinversión de utilidades en la empresa, que asciende a un 50% de la RLI ajustada con un tope de UF 4.000 tienen derecho las micro, pequeñas y medianas empresas.

Para hacer uso del beneficio los contribuyentes deben cumplir con ciertos requisitos, siendo de gran relevancia el pertenecer al régimen de tributación de la letra A o B del artículo 14 de la LIR y que el monto de los ingresos promedio de los últimos 3 años comerciales no sobrepase las UF 100.000, debiendo considerarse para este cálculo aquellos ingresos obtenidos por las empresas relacionadas al contribuyente.

Para determinar el monto de la rebaja se debe seguir una mecánica, la cual parte con la determinación de la RLI de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, se rebajan los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, determinando así una RLI ajustada a la cual se le aplica el 50% para calcular el monto máximo de la rebaja, debiendo comparar dicho monto con el tope de las UF 4.000, procediendo a rebajar el monto menor.

Por otro lado, la RLI afecta al IDPC, y que posteriormente se atribuirá a los propietarios, se determina rebajando el beneficio determinado de la renta líquida determinada conforme a las normas del Título II de la LIR.

De todas formas, el contribuyente que optare por este beneficio y esté acogido al régimen de imputación parcial de créditos deberá agregar a la Renta Líquida Imponible de los años siguientes una cantidad anual equivalente al 50% de los retiros y distribuciones que se realicen cada año, hasta completar la cantidad que se rebajó por este beneficio en el o los ejercicios precedentes.

## **6.- BIBLIOGRAFÍA**

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 43 del 11 de julio de 2016. [en línea]  
<<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu43.pdf>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 49 del 14 de julio de 2016. [en línea]  
<<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu49.pdf>> [consulta: agosto 2016].