

# TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES EL IMPUESTO ADICIONAL A LA RENTA TRIBUTACIÓN DE LAS UTILIDADES: DIVIDENDOS

## **Víctor Villalón Méndez**

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,  
Contador Público y Auditor,  
Profesor Magíster en Tributación,  
Profesor Diplomas Área Tributación,  
Universidad de Chile,  
Facultad de Economía y Negocios.



## **1.- INTRODUCCIÓN.**

En la primera edición de la Revista se mostró un resumen introductorio sobre la aplicación del denominado Impuesto Adicional que por regla general afecta a las rentas de fuente chilena obtenidas por personas sin domicilio o residencia en nuestro país.

En dicho resumen se mencionó la importancia de analizar diversos conceptos e instituciones del ámbito tributario internacional que pueden resultar determinantes en una situación transnacional. Así, nos referimos de manera amplia a los principios de sujeción tributaria (principio de renta mundial y principio de fuente de la renta), a la fuente de la renta involucrada, a los atributos de domicilio o residencia de la persona que

obtiene la renta, al enfoque de obtención de la misma (de manera directa o través de un establecimiento permanente), a la posible aplicación de las normas de un convenio para evitar la doble tributación internacional, entre otros.

Respecto del Impuesto Adicional, en esa Introducción se mencionó una breve reseña histórica del tributo y sus características generales.

También se dio suma importancia a las Modalidades del Impuesto, enfoque metodológico que utilizamos para el análisis de su devengo y aplicación. Asimismo, similar importancia se indicó respecto del sistema de retención del Impuesto, cuyo deber de cumplimiento recae en el denominado agente retenedor y que se pone en marcha cuando la renta afecta al impuesto ha sido pagada, abonada en cuenta, remesada, retirada, distribuida o puesta a disposición, según el tipo de renta y caso particular.

Tratándose de utilidades, pusimos especial atención al Fondo de Utilidades Tributables que como veremos en este documento influye de manera importante en el nacimiento del hecho gravado y en la determinación del monto del Impuesto Adicional a retener.

Bajo ese marco general, con el presente documento iniciamos el análisis específico de las utilidades afectas al Impuesto, que consistan en dividendos, retiros obtenidos sin mediación de establecimiento permanente y retiros obtenidos a través de un establecimiento permanente.

En la medida de lo posible, se establecen distinciones para los casos de empresas que llevan contabilidad completa y las que no, para las empresas que determinan su renta efectiva o están acogidas a regímenes de renta presunta y los posibles casos amparados en un contrato D.L. 600 sobre Estatuto del Inversionista Extranjero.

En la presente ocasión nos avocamos a la aplicación práctica del Impuesto Adicional en relación a los dividendos que sociedades anónimas chilenas repartan a accionistas sin domicilio ni residencia en el país, teniendo presente que la norma en cuestión, contenida en el Art. 58 N°2 de la L.I.R. se refiere de manera amplia a las utilidades y demás cantidades que obtengan esas personas, según explicamos a continuación.

## **2.- ASPECTOS GENERALES.**

### **2.1.- Principio de Sujeción Tributaria.**

En atención a que el beneficiario de la renta carece de domicilio y residencia en el país el vínculo que opera como regla general en el caso de los dividendos es de carácter

territorial y, por tanto, limitado. El Art. 58 N°2 de la L.I.R. dispone el hecho gravado en los siguientes términos (parte pertinente):

*“2) Las personas que carezcan de domicilio o residencia en el país, pagarán este impuesto por la totalidad de las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, constituidas en Chile, les acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionistas,..”*

Como podrá notar el lector, la norma de Impuesto Adicional sobre la renta en análisis no se refiere expresamente a los dividendos. Con fines metodológicos utilizamos la citada expresión para referirnos a las rentas que consistan en utilidades o cantidades que una sociedad anónima constituida en Chile paga a sus accionistas con motivo de esta relación o vínculo.

Entonces se excluyen del Impuesto Adicional contemplado en el Art. 58 N°2 de la L.I.R. aquellos pagos que la sociedad anónima pudiera realizar a sus accionistas con motivo de otro tipo de vínculo económico, como ser, que éstos sean Directores y perciban una dieta desde la sociedad, o bien, que tales accionistas sean además, por ejemplo, proveedores o prestamistas de la misma. Evidentemente se podrá aplicar el Impuesto Adicional a las rentas que generen estos otros vínculos económicos, análisis que se realizará en su oportunidad.

Sin perjuicio de la regla general anotada, como regla especial tenemos el caso de las personas sin domicilio o residencia en Chile que poseen la nacionalidad chilena, quienes además deben considerar justamente su nacionalidad como un vínculo de carácter personal, conforme se desprende del Art. 61 de la L.I.R., situación que, a diferencia de la regla general para los dividendos, les origina la obligación de presentar una declaración anual de Impuesto a la renta.

## **2.2.- La Fuente de la Renta en el Caso de Dividendos.**

Por expresa disposición del Art. 11 de la L.I.R. son rentas de fuente chilena aquellas que provengan de sociedades constituidas en Chile<sup>1</sup>.

Teniendo presente que las acciones representan la parte del capital social que adquieren los accionistas por el aporte que ellos hacen o representan en la sociedad anónima y que esta parte se representa material o físicamente con un título o acción, el que por esencia es transferible y negociable, cabría concluir que las referidas acciones deben

---

<sup>1</sup> Art. 11 de la L.I.R.: “Para los efectos del artículo anterior, se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país. Igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedad de personas.”

ser tratadas como bienes situados en Chile. En ese orden de ideas, habría bastado la regla general del Art. 10 de la Ley de la Renta.

Sin embargo, a fin de establecer mayor certidumbre, especialmente en el caso de accionistas sin asiento en el país, el legislador introdujo una precisión o extensión del concepto de renta de fuente chilena mediante el mencionado Art. 11. La posible incertidumbre podría tener su origen en aquellos casos en que se sostiene que la fuente de la renta como regla general corresponde, en el caso de los derechos personales, al lugar en que tiene residencia quien ostenta tales derechos.

Sin perjuicio de lo anterior, el criterio que sigue la Ley de la renta resulta ser coincidente con los criterios que utilizan otros países y con los criterios que ha establecido nuestro país en los diferentes Convenios para evitar la doble tributación internacional que ha celebrado. Así por ejemplo, en el Art. 11 del Convenio con Argentina se señala que *“Los dividendos y participaciones en las utilidades de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.”*

En resumen, basta que una sociedad anónima, abierta o cerrada, una sociedad por acciones<sup>2</sup> o una sociedad en comandita por acciones haya sido constituida en Chile para que las rentas que entregue a sus accionistas tengan su fuente en el país y, por tanto, queden afectas al Impuesto Adicional tratándose de accionistas sin domicilio o residencia en Chile.

Sin perjuicio de lo anterior, el mismo Art. 11 contiene algunas exclusiones o excepciones a la regla anotada y que dicen relación con el mercado de capitales chileno y valores extranjeros que se tranzan en él, o bien, mercados extranjeros que pudieran tranzar valores emitidos en Chile<sup>3</sup>.

### **2.3.- Enfoque de Obtención de los Dividendos.**

En la introducción del trabajo incorporado en la primera edición de la Revista, “Tributación de no Residentes, El Impuesto Adicional a la Renta”, señalamos la importancia de establecer sí la renta se obtendrá de manera directa o por medio de un establecimiento permanente.

---

<sup>2</sup> La Ley N° 20.190 de 2007, mediante el N° 1 de su artículo 1° complementó el N° 6 del artículo 2° de la L.I.R., señalando que las sociedades por acciones para efectos de dicha Ley se consideran sociedades anónimas. Véase Circular 48 del 2008, del S.I.I.

<sup>3</sup> Véase Circulares 8 de 1999 y 11 de 2001, del S.I.I.

En el caso de obtenerse de manera directa los dividendos de fuente chilena por parte de la persona sin domicilio o residencia en Chile, la aplicación del Impuesto Adicional por regla general se determinará con el acuerdo de distribución, según veremos en los puntos siguientes de este documento.

En el caso de obtenerse los dividendos de fuente chilena por parte de la persona sin domicilio o residencia en Chile por medio de un establecimiento permanente (EP) situado en el país, la aplicación del Impuesto Adicional no se determinará sobre los citados dividendos sino que sobre los retiros que haga la empresa extranjera desde su EP en Chile, sin perjuicio que el EP deba determinar la renta empresarial afecta al Impuesto de Categoría sobre base percibida o devengada.

Lo anterior supone que un inversionista extranjero, que posee acciones de una empresa chilena, que obtenga dividendos directamente desde la sociedad referida, ha de ser considerado un contribuyente del Art. 58 N°2 de la L.I.R.

En cambio, si tales dividendos los obtiene por medio de un establecimiento permanente situado en Chile, tal inversionista extranjero ha de ser considerado un contribuyente del Art. 58 N°1 de la Ley.

Puede notar el lector que la Ley contiene enfoques que permiten diferir la aplicación del Impuesto, según el caso.

En lo que sigue de éste apartado, nos referimos solamente al caso de dividendos obtenidos de manera directa por la persona sin domicilio ni residencia en Chile. El análisis de las rentas que consistan en dividendos obtenidos mediante un establecimiento permanente en Chile será analizado en una edición posterior de la Revista.

#### **2.4.- Modalidad del Impuesto Adicional.**

En el trabajo introductorio incorporado en la primera edición de la Revista, “Tributación de no Residentes, El Impuesto Adicional a la Renta”, se propuso como método de análisis las “modalidades” del Impuesto Adicional. Señalamos que la “modalidad de declaración” permite identificar aquellos casos en que existe la obligación de presentar una declaración anual de renta que afecta al No residente, conforme dispone la Ley de la Renta en su artículo 65 N° 1 y N°4. En esta modalidad reconocemos las rentas de establecimientos permanentes situados en Chile, de acuerdo a las normas del Art. 58, número 1, de la Ley de la Renta, las rentas contempladas en los artículos 60°, inciso primero, y 61° de dicha Ley, y las rentas del Art. 58 N°2 de la Ley cuyos beneficiarios simultáneamente detentan la calidad de contribuyentes del Art. 61 de la misma norma, entre otras.

Señalamos también que la “Modalidad de retención” permite identificar aquellos casos en que no se requiere presentar una declaración anual por parte del No residente, teniendo la retención practicada por el pagador o retenedor, por regla general, el carácter de tributación única y final. En esta modalidad encontramos las rentas que se analizan en el presente documento: Utilidades y demás cantidades referidas en el Art. 58 N°2 de la Ley, obtenidas de manera directa o sin mediar un establecimiento permanente.

En efecto, cuando la sociedad anónima que distribuye el dividendo confeccione el Fondo de Utilidades Tributables e impute la referida distribución con el objeto de establecer los créditos de categoría a que tiene derecho el dividendo en cuestión, todo ello de conformidad a las normas de los Arts. 14 y 58 N°2 de la L.I.R., se perfeccionará el sistema integrado vigente en Chile. Por regla general procederá la aplicación del impuesto por su monto íntegro y frente a los eventos que señala el Art. 74 N°4 de la Ley, la sociedad anónima determinará el monto del Impuesto Adicional a retener para enterarlo en arcas fiscales, en el plazo que señala el Art. 79 de la Ley.

El entero de esta retención cumplirá el deber de retener que afecta a la sociedad pagadora y además cumplirá la obligación tributaria principal del Impuesto Adicional que afecta a la persona sin domicilio ni residencia en el país por los dividendos que obtiene.

Según lo expuesto, la tributación de los dividendos por regla general queda resuelta al momento en que ocurre su distribución. En el caso de los accionistas sin domicilio ni residencia en Chile, sobre dicha distribución operan las normas de retención por el monto total del Impuesto Adicional correspondiente y por tanto no resulta necesaria la presentación de una declaración de impuestos por parte del beneficiario no residente.

Por otra parte, el Art. 65 de la L.I.R. no establece la obligación de hacer una declaración anual de impuesto a la renta por los dividendos que obtienen accionistas sin domicilio ni residencia en el país.

Finalmente, la modalidad del impuesto permite también definir los plazos de prescripción aplicables.

### **3.- ANÁLISIS DEL HECHO GRAVADO.**

#### **3.1.- Devengo del Impuesto Adicional.**

De acuerdo al tenor literal del Art. 58 N°2 de la L.I.R. el Impuesto Adicional se devenga con el “acuerdo de distribución”, respecto del reparto de toda “utilidad o cantidad” que obtenga en su calidad de accionista la persona sin domicilio ni residencia en Chile.

Por lo tanto, por regla general una vez aprobado por la Junta el referido acuerdo de distribución se fijan los diferentes elementos del hecho gravado, sin perjuicio de las normas de retención que comentamos en el número siguiente.

Comentemos los siguientes elementos del hecho gravado general:

#### ***a.- Sujeto pasivo del impuesto:***

Las personas que carezcan de domicilio y residencia en el país. El concepto “personas” involucra tanto a las naturales como a las jurídicas<sup>4</sup>.

#### ***b.- Renta afecta:***

La totalidad de las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones, constituidas en Chile, acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionistas. Puede notarse que las expresiones utilizadas en el Art. 58 N°2 son de carácter amplio y, según apuntamos previamente, no necesariamente atienden al concepto de dividendo.

Esa amplitud permite entonces gravar cualquier distribución que se acuerde que haga la sociedad a sus accionistas, por ejemplo, las devoluciones de capital que deban considerarse imputadas a utilidades tributables, según texto dispuesto en el Art. 17 N°7 de la L.I.R., los repartos de utilidades financieras aún cuando no existan utilidades tributables, etc., siempre que los mismos se hagan con motivo de su calidad de accionistas.

Cabe señalar en este punto que por regla general es la Junta de accionistas la llamada a aprobar la distribución de utilidades de un ejercicio incluyendo el posible reparto de dividendos a los accionistas<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Si bien la norma no se refiere de manera expresa a las agrupaciones de personas y vehículos de inversión con reconocimiento fiscal, se entiende que también son sujetos del impuesto en su calidad de accionistas de la empresa chilena.

Si bien el título VII de la Ley 18.046 contiene interesantes normas sobre la situación contable y social de una sociedad anónima, para los fines de este documento sólo hacemos mención a las siguientes situaciones de interés en la aplicación del Impuesto Adicional:

- La junta de accionistas llamada a decidir sobre un determinado ejercicio, no podrá diferir su pronunciamiento respecto de la memoria, balance general y estados de ganancias y pérdidas que le hayan sido presentados, debiendo resolver de inmediato sobre su aprobación, modificación o rechazo y sobre el monto de los dividendos que deberán pagarse dentro de los plazos establecidos en el artículo 81 de la ley 18.046.
- Como regla general, los dividendos se pagarán exclusivamente de las utilidades líquidas del ejercicio, o de las retenidas, provenientes de balances aprobados por junta de accionistas. Sin perjuicio de lo anterior, no existe inconveniente en establecer dividendos provisionales con cargo a las utilidades del ejercicio en marcha.
- En el caso de las sociedades anónimas abiertas se debe distribuir anualmente como dividendo en dinero a sus accionistas a lo menos el 30% de las utilidades líquidas de cada ejercicio, salvo que la Junta acuerde algo diferente.
- En el caso de las sociedades anónimas cerradas la distribución de utilidades corresponde a lo que determinen los estatutos y si éstos nada establecen, se aplican las normas precedentes referidas a las sociedades anónimas abiertas.
- Los dividendos serán pagados a los accionistas inscritos en el registro respectivo el quinto día hábil anterior a las fechas establecidas para su cumplimiento o pago.

Armonizando lo anterior, respecto del momento en que deben entenderse acreditados los dividendos a los respectivos accionistas, se debe tener presente lo dispuesto en el artículo 81° de la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas:

- Dividendos mínimos obligatorios: Exigibles transcurridos 30 días contados desde la fecha de la junta que aprobó la distribución de las utilidades del ejercicio.
- Dividendos adicionales: Dentro del ejercicio en que se adopte el acuerdo y en la fecha que ésta determine o en la que fije el directorio, si la Junta le hubiere facultado al efecto.
- Dividendos provisorios: Su pago se hará en la fecha que determine el directorio.

---

<sup>5</sup> Nótese que la “distribución de utilidades” no es equivalente al “reparto de utilidades”. La primera expresión es amplia y contemplaría a ésta última.

- Dividendos opcionales: Su pago se hará en la fecha que determine el directorio.

De acuerdo a esas reglas se puede concluir que, si bien el Impuesto Adicional se devenga con el acuerdo de distribución, el deber de retener el impuesto puede surgir cuando los dividendos se encuentren puestos a disposición de acuerdo a la Ley o de acuerdo a los plazos que proponga el Directorio y apruebe la Junta, independientemente de su efectiva remesa o pago cuando éstos eventos sean posteriores.

También se debe hacer presente que para la aplicación del Impuesto Adicional resulta irrelevante el tipo de dividendo que la sociedad ha de repartir a sus accionistas.

### ***c.- Exclusiones:***

Si bien las exclusiones que se indican a continuación aparecerían como innecesarias, por cuanto en su mayoría no representan un incremento de patrimonio, o siendo incrementos de patrimonio, expresamente la Ley no quiere gravarlos, se estima que ello no es así considerando la amplitud del hecho gravado que comprende toda utilidad o cantidad que la sociedad pague a sus accionistas:

- Las cantidades que correspondan a la distribución de utilidades o de fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta,
- Valores en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente,
- Las devoluciones de capitales internados al país que se encuentren acogidos o que se acojan a las franquicias del D.L. N° 600, de 1974, de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile y demás disposiciones legales vigentes, pero únicamente hasta el monto del capital efectivamente internado en Chile,
- La distribución de acciones de una o más nuevas sociedades resultantes de la división de una sociedad anónima.

### ***d.- Base imponible:***

Junto a la renta afecta anotada en la letra b) anterior, para arribar a la base imponible del Impuesto, se debe sumar el incremento por el crédito de primera categoría establecido en el inciso segundo del Art. 58 enunciado.

Esa norma señala que cuando corresponda aplicar el crédito a que se refiere el Art. 63 de la Ley, se debe agregar un monto equivalente al crédito de categoría para determinar la base gravada con el Impuesto Adicional. De acuerdo a la misma norma, este

agregado o incremento se considerará como suma afectada por el Impuesto de Primera Categoría para el cálculo de dicho crédito.

### ***e.- Tasa:***

La alícuota alcanza actualmente al 35% en el caso del régimen general o a la tasa que corresponda a utilidades remesadas bajo el amparo de un contrato ley bajo el Estatuto del Inversionista Extranjero D.L. 600.

Considerando los elementos del hecho gravado resumidos anteriormente, se desarrollan ejercicios que muestran la determinación del Impuesto Adicional.

### **3.2.- Normas de Retención del Impuesto Adicional.**

Sin perjuicio del nacimiento del hecho gravado, es posible que no se genere el deber de retener y, por tanto, la obligación de enterar la retención en arcas fiscales por parte del agente retenedor.

En el caso de los dividendos, si bien el acuerdo de distribución da lugar al hecho gravado, los Arts. 74 N°4, 79 y 82 de la L.I.R. no contemplan ni originan el deber de retener con el sólo acuerdo de distribución.

Para que el pagador se encuentre obligado a, por una parte, efectuar la retención (Art. 74 N°4 L.I.R.) y, por otra, a enterarla en arcas fiscales (Art. 79 L.I.R.) resulta necesario que se genere algún evento complementario al acuerdo de distribución, el que puede ser simultáneo a éste. Así, por ejemplo, la puesta a disposición, la remesa o el pago de los dividendos vendrán a perfeccionar la obligación que afecta al agente retenedor<sup>6</sup>.

Por regla general el agente retenedor es la sociedad anónima que efectúa el reparto y pago de dividendos.

Sin embargo, la Autoridad fiscal ha reconocido y agregado a otros contribuyentes – agentes retenedores- que podrían estar obligados a efectuar la retención, dependiendo del vínculo que tengan con la sociedad anónima que reparte los dividendos y con el accionista extranjero beneficiario de los mismos.

---

<sup>6</sup> Véase Fallo de primera instancia, ROL N°866-97, del 31 de Mayo de 2002, en el que se estableció que el acuerdo de distribución inmediato daba lugar al deber de retener por parte del agente retenedor sin tener que esperar a la remesa efectiva del dividendo.

Así, la Autoridad ha realizado las siguientes distinciones para reconocer a la persona obligada a efectuar la retención del Impuesto<sup>7</sup>:

- Cuando los dividendos son pagados a una institución bancaria domiciliada en Chile a cuyo nombre se encuentran las acciones, será esta institución la obligada a efectuar la retención cuando remese los dividendos al exterior.
- Cuando los dividendos son pagados a un EP del inversionista extranjero, en su calidad de contribuyente del Art. 58 N°1 de la L.I.R., procederá la retención del Impuesto sobre los retiros que se efectúen.
- Cuando los dividendos son pagados a una persona en virtud de un mandato de cobro de los dividendos, la obligada a efectuar la retención es la sociedad anónima que realiza el reparto de los mismos.

Con todo, en caso que se practique la retención del Impuesto, o ella no se practique, y en ambos casos no se declare y pague la misma al Fisco, se debe tener presente las normas de resguardo fiscal contenidas en el Art. 83 de la L.I.R., sobre responsabilidad por el entero de impuestos sujetos a retención. Así, en el caso que el pagador efectúe la retención y no la entere al Fisco y el accionista logre acreditar esta situación, la acción de cobro se dirigirá al mencionado pagador de la renta. En caso que no se acredite la retención o ésta no se hubiese efectuado, la acción de cobro además se puede dirigir al accionista<sup>8</sup>.

Debe tenerse presente también que la obligación de retener el Impuesto nace, cumplidos los demás requisitos legales, aunque las rentas no se remesen efectivamente al exterior y, por ejemplo, queden en Chile en poder de algún representante del accionista extranjero para su inversión<sup>9</sup>.

### **3.3.- Ejemplo Base.**

De acuerdo a las normas comentadas anteriormente, por regla general para determinar la base imponible afecta a Impuesto Adicional se agrega a la “renta afecta” acordada distribuir una cantidad equivalente al Impuesto de Primera Categoría pagado por dicha renta.

La tasa de 35% del Impuesto Adicional se aplica sobre la base imponible así determinada y del Impuesto Adicional resultante se rebaja como crédito el Impuesto de Primera Categoría que fue agregado.

---

<sup>7</sup> Oficio 1434, del S.I.I., del año 1987.

<sup>8</sup> A modo de ejemplo se cita el fallo de la Corte Suprema: 30.08.2004 – RECURSO DE CASACION EN EL FONDO –ROL 5592-03.

<sup>9</sup> Véase Oficio 2.516, del S.I.I., del 14.09.1998.

El siguiente ejemplo ilustra al respecto:

Dividendo en beneficio de un No Residente (Art. 58, N°2, de la L.I.R.)	\$ 830
Impuesto de Primera Categoría asociado a ese dividendo (Art. 58, inciso segundo, de la L.I.R.)	\$ 170
Base Imponible Impuesto Adicional Art. 58 L.I.R.	\$ 1.000
Tasa de Impuesto Adicional	35%
Impuesto Adicional aplicado	\$ 350
Crédito por Impuesto de Primera Categoría soportado por dividendos (Art. 63 de la L.I.R.)	\$ (170)
Retención que la sociedad anónima debe enterar en arcas fiscales	\$ 180

Los valores de este ejemplo base pueden variar dependiendo de la situación tributaria que tenga la sociedad anónima al momento de efectuar la distribución e imputación de las utilidades y demás cantidades, en consideración al tipo de utilidades acumuladas o del ejercicio contra las cuales se distribuyen los dividendos.

Estas posibles variaciones hacen necesario entonces evaluar el Fondo de Utilidades Tributables, el Fondo de Utilidades No Tributables y las posibles utilidades financieras en exceso de las tributables, al momento de cada distribución, según se comenta a continuación.

### 3.4.- Incidencia del FUT y Ejemplos Prácticos.

El hecho gravado comentado en los puntos anteriores debe armonizarse con las reglas generales de sujeción tributaria con impuestos finales contenidas en el Art. 14 de la Ley. En efecto, el número 2 de la letra A) del Art. 14 de la Ley señala que los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones pagarán los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad respectiva, o en conformidad con lo dispuesto en los artículos 54, número 1° y 58, número 2°, de la L.I.R.

Considerando que la Ley de la Renta contiene normas de imputación de las utilidades que las empresas entregan a sus propietarios, el acuerdo de distribución a que nos hemos referido en este documento debe ceñirse a tales normas de imputación.

La imputación de los dividendos a las utilidades tributables e ingresos o cantidades no gravadas con impuestos, se efectúa sin atender a la situación tributaria de los accionistas, vale decir, no resulta relevante para efectos de dicha imputación si el accionista posee o no residencia o domicilio en nuestro país.

- De esta forma, si una sociedad anónima tuviera dos accionistas; uno de los cuales posee residencia en Chile y el otro es residente en el exterior; y a ambos repartiera un dividendo por el mismo monto, la imputación al FUT se hará por dicho monto sin establecer diferencias.
- El accionista No residente contribuyente del Impuesto Adicional al momento de la distribución percibirá un monto menor que el accionista afecto al Impuesto Global Complementario, debido a la retención que debe practicar la sociedad anónima.
- El contribuyente del Impuesto Global Complementario percibe un monto superior pero deberá definir la situación definitiva del dividendo en su declaración anual personal, oportunidad en la cual podría incluso declarar y pagar un impuesto efectivamente mayor al soportado por el accionista No residente<sup>10</sup>.
- El siguiente resumen permite ilustrar la situación de un dividendo obtenido por una persona afecta a Impuesto Global Complementario (principio de renta mundial) y otra afecta a Impuesto Adicional (principio de fuente de la renta):

Conceptos	Accionistas sin domicilio ni residencia en Chile	Accionista con domicilio o residencia en Chile
Monto bruto del dividendo	1.000.000	1.000.000
Incremento de primera categoría	204.819	204.819
Base bruta	1.204.819	1.204.819
Impuesto aplicable	Adicional	Global
Tasa	35%	efectiva 20% (supuesto)
Impuesto determinado	421.687	240.964
Crédito de primera categoría	-204.819	-204.819
Impuesto neto determinado	216.868	36.145
Pago líquido/Renta Neta	783.132	963.855

Se observa que a nivel de sistema, las bases imponibles de ambos impuestos finales arrojan el mismo valor.

Por consiguiente, la imputación de dichos dividendos se realiza de acuerdo a las instrucciones generales vigentes dictadas por la Autoridad Fiscal que resumidamente se indican a continuación<sup>11</sup>:

- Se considera el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) existente al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, debidamente actualizado a la fecha de distribución, descontando previamente las partidas afectas a las

<sup>10</sup> Salvo, ciertamente, que quede liberado de efectuar la declaración por algunas de las causales que contempla el Art. 65 N°3 de la Ley, por ejemplo, que la renta en cuestión quede en el tramo exento del impuesto.

<sup>11</sup> Véase Circular 60 de 1990 y resolución 2154 de 1991, del S.I.I.

normas del Art. 21 de la L.I.R. provisionadas el año anterior y pagadas con anterioridad al reparto, también actualizadas.

- Las distribuciones de dividendos, se imputan al Registro FUT de la sociedad anónima o en comandita por acciones, de acuerdo al siguiente orden:
  - En primer lugar, a las utilidades afectas al Impuesto Adicional o Global Complementario, en segundo término a utilidades no afectas con el Impuesto Adicional, como ser ingresos no constitutivos de rentas conforme al artículo 17 de la Ley de la Renta, rentas e ingresos afectos al impuesto único de Primera Categoría establecido en el inciso tercero del N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta, etc.
  - Finalmente, a otros ingresos o cantidades no registradas en los fondos anteriores, como ser, las utilidades financieras en exceso de las anteriores.

Luego, un análisis armónico de las referidas normas a objeto de establecer el monto del Impuesto, obligan a evaluar cada una de las distribuciones que se realizan en un período determinado, a objeto de establecer si los dividendos distribuidos en cada oportunidad resultan imputados a utilidades tributables (incluidos los saldos de depreciación acelerada), a utilidades no tributables, o exentas total o parcialmente de impuestos finales como el Impuesto Adicional o a utilidades financieras en exceso de las tributables (de ejercicios anteriores o del ejercicio en marcha).

Por tanto, si bien el Art. 58 N°2 de la Ley propone un hecho gravado amplio al referirse a las utilidades y demás cantidades, ello no necesariamente genera el impuesto y el deber de retener.

Por último, en relación a la función que cumple el Fondo de Utilidades Tributables referido en la letra A.- del Art. 14 de la Ley de la Renta, debe recordar el lector que en el caso de los dividendos dicho registro sólo es aplicable para determinar los créditos que correspondan según lo dispuesto en los artículos 56, número 3), y 63, todos de la L.I.R., por lo que para estas rentas nunca se podrá postergar su tributación, quedando su situación tributaria a firme dentro del mismo año de su distribución<sup>12</sup>.

Bajo esos lineamientos, podemos distinguir las siguientes situaciones que influyen en la aplicación del Impuesto Adicional y en el deber de retener el mismo:

---

<sup>12</sup> Aspecto que difiere notoriamente del concepto de “retiros en exceso” a que se refiere la letra b), del N°1, del Art. A) del Art. 14 de la L.I.R., que surge cuando los retiros de un período exceden al FUT, al fondo por exceso depreciación acelerada y al FUNT.

### 3.4.1.- FUT suficiente para cubrir los dividendos.

La sociedad que distribuye el dividendo se encuentra obligada a efectuar la retención del Impuesto Adicional aplicado, sobre la base imponible descontado el crédito por Impuesto de Primera Categoría soportado por el dividendo.

El siguiente ejemplo ilustra la aplicación del Impuesto y su retención.

#### *Caso 1*

##### *Planteamiento*

En mayo del Año 1 una sociedad anónima constituida en Chile reparte un dividendo bruto a accionista sin domicilio ni residencia en el país por la suma de \$40.000.000.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicha sociedad determinó un FUT que posee la siguiente situación en relación a rentas y créditos de primera categoría, cuyos valores constituyen el saldo inicial del presente año:

Utilidad acumulada	Tipo	Utilidad	Crédito	Año origen	Año percepción
Utilidades sin crédito de primera categoría	Ajenas	25.000.000	0	2002	2004
Utilidades con crédito de primera categoría, tasa 17%	Ajenas	20.000.000	4.096.380	2004	2007

La sociedad no posee FUNT disponible durante el Año 1. Tampoco tiene diferencias entre la depreciación acelerada y la normal, a que se refiere el Art. 31 N°5 de la L.I.R.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicha sociedad no determinó provisión de partidas afectas al Art. 21 de la L.I.R.

La variación de I.P.C. aplicable entre el año anterior y la fecha de distribución del Año 1 asciende a 4%.

## **DESARROLLO**

### ***1.- Determinación del FUT para la distribución.***

En el ejemplo se ha utilizado el criterio legal establecido en el Art. 14 de la Ley, que señala que se debe realizar la imputación del dividendo comenzando por las utilidades acumuladas más antiguas que contenga el FUT. En el ejemplo, las utilidades más antiguas fueron percibidas el año 2004.

Concepto	Control	FUT Neto sin crédito	FUT Neto crédito 17%	FUT Neto del año	Impuesto	Incremento	Crédito
Saldo Inicial	45.000.000	25.000.000	20.000.000	0	0	4.096.380	4.096.380
Reajuste IPC a la distribución: 4%	1.800.000	1.000.000	800.000	0	0	163.855	163.855
Saldo inicial actualizado	46.800.000	26.000.000	20.800.000	0	0	4.260.235	4.260.235
Menos partidas afectas al Art.21 LIR provisionadas al 31/12 del año anterior y pagadas antes de la distribución.	0	0	0	0	0	0	0
Subtotal antes de imputar a la distribución.	46.800.000	26.000.000	20.800.000	0	0	4.260.235	4.260.235
Distribución	(40.000.000)	(26.000.000)	(14.000.000)	0	0	(2.867.466)	(2.867.466)
Saldo de FUT para próximo reparto o como saldo inicial para cierre Año 1	6.800.000	0	6.800.000	0	0	1.392.769	1.392.769

De acuerdo a la determinación precedente, mediante la cual se establece la imputación efectiva del dividendo a utilidades tributables acumuladas, y en el entendido que se ha pagado, remesado o puesto a disposición la renta, es posible indicar las siguientes conclusiones:

- Se consagra el hecho gravado con Impuesto Adicional,
- Se genera el deber de retener dicho impuesto,
- Se establece la tributación única y definitiva del dividendo de \$40.000.000,
- Resulta improcedente volver a analizar este reparto a la luz de los movimientos posteriores que registre el FUT, incluidos aquellos aumentos o disminuciones que se consideran ingresados al término del ejercicio tales como la renta líquida de categoría, utilidades recibidas de terceros durante el año, etc.

## 2.- Determinación de la retención Art. 74 N°4 L.I.R.

Concepto	Utilidades sin crédito	Utilidades con crédito 17%	Total
Monto bruto del dividendo	26.000.000	14.000.000	40.000.000
Incremento de primera categoría	0	2.867.466	2.867.466
Base bruta	26.000.000	16.867.466	42.867.466
Impuesto Adicional 35%	9.100.000	5.903.613	15.003.613
Crédito de primera categoría	0	(2.867.466)	(2.867.466)
Retención determinada	9.100.000	3.036.147	12.136.147
Remesa líquida	16.900.000	10.963.853	27.863.853
Control 65% de la base bruta	16.900.000	10.963.853	27.863.853

Una posible contabilización del reparto que pudiese hacer la sociedad se muestra a continuación:

Cuentas	Debe	Haber
Dividendos	40.000.000	
Dividendos por pagar		27.863.853
Retención Impuesto Adicional, definitiva		12.136.147
Totales	40.000.000	40.000.000

### **3.- Resumen de la declaración mensual para enterar la retención al Fisco.**

Actualmente las retenciones que se practican del Impuesto Adicional se declaran y enteran al Fisco mediante el denominado Formulario 50 de declaración mensual de impuestos. Para el presente caso, dicho formulario se muestra de manera resumida a continuación:

Líneas 1 a la 5 Tasa 35% ó D.L. N-600		Base Imponible		Impuesto Determinado		Crédito Art.63		Impuesto a Pagar		
1	Art.58 N-1 Establecimientos permanentes	10		130		88		12	(+)	
2	Art.58 N-2 Accionistas sin domicilio ni residencia	100	42.867.466	131	15.003.613	101	2.867.466	102	12.136.147 (+)	
3	Art.14 bis Remesas retiros de ut. y otras	103		136		104		105	(+)	
4	Art.60 inc.1- Renta extranj. con cargo FUT	14		137		106		300	(+)	
5	Art.60 Rta. chilenos no resid. con cargo FUT	61		138		107		62	(+)	
60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)							91	12.136.147	(=)
61	Más IPC							92		(+)
62	Más Multas e intereses							93		(+)
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO							94		(=)

#### ***Debe tener presente el lector que:***

El plazo para enterar la retención es hasta el día 12 de junio del Año 1, según dispone el Art. 79 de la L.I.R.

El retardo en la declaración y entero de impuestos de retención conlleva la aplicación de intereses y multas, de acuerdo a lo dispuestos en los Arts. 53 y 97 N°11, del Código Tributario.

La sociedad anónima deberá presentar a la Autoridad Fiscal una declaración jurada anual con detalle de los dividendos distribuidos, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 101 de la L.I.R., y mediante el formulario 1884<sup>13</sup>. En el caso de agentes custodios

<sup>13</sup> [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2010/f1884.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/f1884.pdf)

y otros intermediarios entre la sociedad anónima y el accionista, dichos intermediarios deberán presentar el formulario 1885<sup>14</sup>.

También la sociedad anónima deberá presentar una declaración jurada anual con detalle de los impuestos retenidos, mediante la utilización del formulario 1850<sup>15</sup>.

La sociedad deberá entregar el certificado 3 al accionista que así lo requiera, de acuerdo al modelo de certificado que la Autoridad Fiscal ha dispuesto para estos casos<sup>16</sup>.

### **3.4.2.- FUT cubre parcialmente los dividendos y FUNT cubre la diferencia.**

Las sumas que no se imputen a FUT por haberse agotado éste o presentar un saldo negativo y que resulten imputados a ingresos acumulados no renta u otras cantidades registradas en el FUNT, no se afectarán con Impuesto Adicional y, por lo tanto, no procederá retención del mismo, salvo que se trate de utilidades acumuladas exentas solamente de Impuesto Global Complementario<sup>17</sup>. El siguiente ejercicio ilustra un ejemplo de la situación indicada.

## **Caso 2**

### **Planteamiento**

Al igual que en el Caso 1, en mayo del Año 1 una sociedad anónima constituida en Chile reparte un dividendo bruto a accionista sin domicilio ni residencia en el país por la suma de \$40.000.000.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicha sociedad determinó un FUT y un FUNT que poseen la siguiente situación en relación a rentas y créditos de primera categoría, cuyos valores se consideran como saldo inicial del presente año:

---

<sup>14</sup> [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2010/f1885.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/f1885.pdf)

<sup>15</sup> [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2010/f1850.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/f1850.pdf)

<sup>16</sup> [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2010/certif\\_3.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/certif_3.pdf)

<sup>17</sup> Respecto de esta materia, el S.I.I. ha señalado en sus instrucciones de la operación renta, que los contribuyentes del Impuesto Adicional, respecto de las rentas exentas a que se refiere la Línea 8 del Formulario 22, deben declararlas en las Líneas 1 a la 7, como rentas afectas, según sea el concepto de que se trate. Un caso de este tipo de rentas exentas de Global pero no de Adicional se encuentra en los dividendos percibidos, provenientes de acciones emitidas por bancos o instituciones financieras, en conformidad a lo dispuesto en los artículos 2º y 11º de la Ley N° 18.401, de 1985, y sus modificaciones posteriores (Capitalismo Popular).

Utilidad acumulada	Tipo	Utilidad	Crédito	Año origen	Año percepción
Utilidades sin crédito de primera categoría (FUNT)	Ajenas	25.000.000	0	2002	2004
Utilidades con crédito de primera categoría, tasa 17%	Ajenas	20.000.000	4.096.380	2004	2007

La sociedad no tiene diferencias entre la depreciación acelerada y la normal, a que se refiere el Art. 31 N°5 de la L.I.R.

Al 31 de diciembre del año anterior dicha sociedad no determinó provisión de partidas afectas al Art. 21 de la L.I.R.

La variación de I.P.C. aplicable entre el año anterior y la fecha de distribución del Año 1 asciende a 4%.

## **DESARROLLO**

### ***1.- Determinación del FUT y FUNT para la distribución.***

#### ***FUT***

Concepto	Control	FUT Neto sin crédito	FUT Neto del año	Impuesto	Incremento	Crédito
Saldo Inicial	20.000.000	20.000.000	0	0	4.096.380	4.096.380
Reajuste IPC a la distribución: 4%	800.000	800.000	0	0	163.855	163.855
Saldo inicial actualizado	20.800.000	20.800.000	0	0	4.260.235	4.260.235
Menos partidas afectas al Art.21 LIR provisionadas al 31/12 del año anterior y pagadas antes de la distribución.	0	0	0	0	0	0
Subtotal antes de imputar a la distribución.	20.800.000	20.800.000	0	0	4.260.235	4.260.235
Distribución	(20.800.000)	(20.800.000)	0	0	(4.260.235)	(4.260.235)
Saldo de FUT para próximo reparto o como saldo inicial para cierre Año 1	0	0	0	0	0	0

#### ***FUNT***

Concepto	Control	FUNT arrastre	FUNT del año
Saldo inicial	25.000.000	25.000.000	0
Reajuste IPC a la distribución: 4%	1.000.000	1.000.000	0
Saldo Inicial actualizado	26.000.000	26.000.000	0
Distribución	(19.200.000)	(19.200.000)	0
Saldo de FUT para saldo inicial para cierre del Año 1	6.800.000	6.800.000	0

Si bien el año de percepción de las utilidades que conforman el FUNT es más antiguo que el año de percepción que integran el FUT, por aplicación de las normas de imputación anotadas anteriormente, se debe agotar en primer término las utilidades tributables.

De acuerdo a la determinación precedente, mediante la cual se establece la imputación parcial del dividendo a utilidades tributables acumuladas, y en el entendido que se ha pagado, remesado o puesto a disposición la renta, es posible indicar las siguientes conclusiones:

- El plazo para enterar la retención es hasta el día 12 de junio del Año 1, según dispone el Art. 79 de la L.I.R.
- Se consagra el hecho gravado con Impuesto Adicional sólo en relación a la imputación efectiva de FUT,
- Se genera el deber de retener dicho impuesto por la parte gravada,
- Se establece la tributación única y definitiva del dividendo de \$20.800.000,
- Se libera de Impuesto Adicional y tampoco queda sujeto a retención la parte del dividendo que resulta imputado a FUNT, esto es, la suma de \$19.200.000. Con todo, habría correspondido retener el Impuesto si las utilidades acumuladas en el FUNT estuviesen exentas solamente del Impuesto Global Complementario.
- Al igual que en el Caso 1, resulta improcedente volver a analizar este reparto a la luz de los movimientos posteriores que registre el FUT.

## **2.- Determinación de la retención Art. 74 N-4 L.I.R.**

Concepto	Utilidades con crédito 17%
Monto bruto del dividendo	20.800.000
Incremento de primera categoría	4.260.235
Base bruta	25.060.235
Impuesto Adicional 35%	8.771.082
Crédito de primera categoría	(4.260.235)
Retención determinada	4.510.847
Remesa líquida	16.289.153
Control 65% de la base bruta	16.289.153

Una posible contabilización del dividendo y su retención se muestra a continuación:

Cuentas	Debe	Haber
Dividendos	40.000.000	
Dividendos por pagar		35.489.153
Retención Impuesto Adicional, definitiva		4.510.847
Totales	40.000.000	40.000.000

Por lo tanto, el accionista sin domicilio ni residencia en Chile obtiene como valor líquido:

Dividendo afecto a Impuesto Adicional	\$16.289.153
Dividendo liberado de Impuesto Adicional	<u>\$19.200.000</u>
Total	\$35.489.153

### 3.- Resumen de la declaración mensual para enterar la retención Fisco.

Al igual que en el Caso 1 la retención del Impuesto Adicional se declara y entra al Fisco mediante el Formulario 50 el que se muestra de manera resumida a continuación:

Líneas 1 a la 5 Tasa 35% ó D.L. N-600		Base Imponible		Impuesto Determinado		Crédito Art.63		Impuesto a Pagar		
1	Art.58 N-1 Establecimientos permanentes	10		130		88		12	(+)	
2	Art.58 N-2 Accionistas sin domicilio ni residencia	100	25.060.235	131	8.771.082	101	4.260.235	102	4.510.847 (+)	
3	Art.14 bis Remesas retiros de ut. y otras	103		136		104		105	(+)	
4	Art.60 inc.1- Renta extranj. con cargo FUT	14		137		106		300	(+)	
5	Art.60 Rta. chilenos no resid. con cargo FUT	61		138		107		62	(+)	
60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)							91	4.510.847	(=)
61	Más IPC							92		(+)
62	Más Multas e intereses							93		(+)
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO							94		(=)

#### 3.4.3.- FUT cubre parcialmente los dividendos, no existe depreciación acelerada ni FUNT.

Frente al escenario en que no existen utilidades acumuladas en el FUT, incluyendo ajustes por depreciación acelerada, ni utilidades en el FUNT, aquellos dividendos que se distribuyan durante un año determinado se hacen con cargo a utilidades del ejercicio en marcha y dan lugar a la obligación de retener el Impuesto.

La sociedad tendrá que efectuar ésta de acuerdo al procedimiento señalado para el caso 1, con la salvedad importante que se utiliza y otorga un “crédito provisorio” por Impuesto de Primera Categoría, el que se agregará al dividendo acordado para obtener así la base de retención y el monto de ésta.

La situación tributaria final de los créditos que se hubieren otorgado y de los dividendos repartidos queda supeditada al FUT o FUNT definitivos que registre la sociedad anónima, según se indica a continuación del siguiente caso.

### **Caso 3**

#### **Planteamiento**

Al igual que en el Caso 1, en mayo del Año 1 una sociedad anónima constituida en Chile reparte un dividendo bruto a accionista sin domicilio ni residencia en Chile por la suma de \$40.000.000.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicha sociedad determinó un FUT que sirve de saldo inicial para el presente ejercicio que posee la siguiente situación en relación a rentas y créditos de primera categoría:

Utilidad acumulada	Tipo	Utilidad	Crédito	Año origen	Año percepción
Utilidades con crédito de primera categoría, tasa 17%	Ajenas	20.000.000	4.096.380	2004	2007

La sociedad no posee FUNT disponible durante el Año 1. Tampoco registra ajustes de depreciación acelerada.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicha sociedad no determinó provisión de partidas afectas al Art. 21 de la L.I.R.

La variación de I.P.C. aplicable entre el año anterior y la fecha de distribución del Año 1 asciende a 4%.

El Directorio estima que el dividendo en exceso de las utilidades tributables se hará con cargo a las utilidades del ejercicio en marcha.

Al 31 de diciembre del Año 1 la sociedad determina una renta líquida de primera categoría que asciende a \$10.000.000, valor que incluye el impuesto de primera categoría con tasa de 17%.

## DESARROLLO

### 1.- Determinación del FUT para la distribución.

#### FUT

Concepto	Control	FUT Neto sin crédito	FUT Neto del año	Impuesto	Incremento	Crédito
Saldo Inicial	20.000.000	20.000.000	0	0	4.096.380	4.096.380
Reajuste IPC a la distribución: 4%	800.000	800.000	0	0	163.855	163.855
Saldo inicial actualizado	20.800.000	20.800.000	0	0	4.260.235	4.260.235
Menos partidas afectas al Art.21 LIR provisionadas al 31/12 del año anterior y pagadas antes de la distribución.	0	0	0	0	0	0
Subtotal antes de imputar a la distribución.	20.800.000	20.800.000	0	0	4.260.235	4.260.235
Distribución	(20.800.000)	(20.800.000)	0	0	(4.260.235)	(4.260.235)
Saldo de FUT para próximo reparto o como saldo inicial para cierre Año 1	0	0	0	0	0	0

De acuerdo a la determinación precedente, mediante la cual se establece la imputación parcial del dividendo a utilidades tributables acumuladas, y en el entendido que se ha pagado, remesado o puesto a disposición la renta, es posible indicar las siguientes conclusiones:

- Se consagra el hecho gravado con Impuesto Adicional sólo en relación a la imputación efectiva de FUT
- Se genera el deber de retener dicho impuesto por la parte gravada,
- Se establece la tributación única y definitiva del dividendo de \$20.800.000,
- Al igual que en el Caso 1, resulta improcedente volver a analizar este reparto imputado parcialmente a la luz de los movimientos posteriores que registre el FUT.

La diferencia de dividendo no cubierta con FUT ni FUNT, por la suma de \$19.200.000 queda según dijimos previamente con su situación tributaria pendiente hasta el término del ejercicio y, de todas formas, se somete a retención de Impuesto Adicional otorgándose el mencionado crédito provisorio de primera categoría, según se muestra a continuación.

## 2.- Determinación de la retención Art. 74 N°4 L.I.R.

Concepto	Utilidades con crédito 17%	Utilidades con crédito provisorio de 17%	Total
Monto bruto del dividendo	20.800.000	19.200.000	40.000.000
Incremento de primera categoría	4.260.235	3.932.525	8.192.760
Base bruta	25.060.235	23.132.525	48.192.760
Impuesto Adicional 35%	8.771.082	8.096.384	16.867.466
Crédito de primera categoría	(4.260.235)	(3.932.525)	(8.192.760)
Retención determinada	4.510.847	4.163.859	8.674.706
Remesa líquida	16.289.153	15.036.141	31.325.294
Control 65% de la base bruta	16.289.153	15.036.141	31.325.294

Se observa entonces que el procedimiento de cálculo de la retención del Impuesto con un crédito provisorio de primera categoría es equivalente al procedimiento utilizado cuando se realizan imputaciones efectivas y definitivas a FUT.

## 3.- Resumen de la declaración mensual para enterar la retención Fisco.

El respectivo Formulario 50 se muestra de manera resumida a continuación:

Líneas 1 a la 5 Tasa 35% ó D.L. N-600		Base Imponible		Impuesto Determinado		Crédito Art.63		Impuesto a Pagar		
1	Art.58 N-1 Establecimientos permanentes	10		130		88		12	(+)	
2	Art.58 N-2 Accionistas sin domicilio ni residencia	100	48.192.760	131	16.867.466	101	8.192.760	102	8.674.706 (+)	
3	Art.14 bis Remesas retiros de ut. y otras	103		136		104		105	(+)	
4	Art.60 inc.1- Renta extranj. con cargo FUT	14		137		106		300	(+)	
5	Art.60 Rta. chilenos no resid. con cargo FUT	61		138		107		62	(+)	
60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)							91	8.674.706	(=)
61	Más IPC							92		(+)
62	Más Multas e intereses							93		(+)
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO							94		(=)

## 4.- Evaluación del crédito provisorio otorgado.

De acuerdo a lo dispuesto por el Art. 74 N°4 de la L.I.R., la sociedad anónima por cuenta del accionista sin domicilio o residencia en Chile debe restituir el crédito de primera categoría que pudiese haber otorgado indebidamente, debidamente actualizado hasta el cierre del ejercicio.

En efecto, dicha norma dispone en su parte pertinente lo siguiente: “En el caso de dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones, si la de-

*ducción del crédito resultare indebida, total o parcialmente, la sociedad deberá restituir al Fisco el crédito deducido en exceso, por cuenta del contribuyente de impuesto adicional. Esta cantidad se pagará reajustada en la proporción de la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de la retención y el último día del mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta de la sociedad anónima, oportunidad en la que deberá realizar la restitución.”*

Para cumplir con dicha restitución, la sociedad tiene el mismo plazo que posee para hacer su declaración anual de impuesto a la renta, esto es, dentro del mes de abril del año tributario respectivo.

La Autoridad Fiscal ha señalado que esta obligación tributaria especial debe cumplirse mediante un agregado por un monto tal a la renta líquida imponible de primera categoría que al aplicar la tasa del impuesto sobre ese agregado se obtenga el monto de la restitución, debidamente actualizada<sup>18</sup>.

Para establecer si procede efectuar la referida restitución, la sociedad anónima debe confeccionar su FUT y su FUNT de cierre de ejercicio y frente a ellos evaluar si el crédito que otorgó al momento de la retención por primera categoría resulta o no ser procedente.

Para el presente caso 3, la confección del referido FUT de cierre del ejercicio se muestra a continuación:

Concepto	Control	FUT Neto con crédito	FUT Neto del año	Impuesto	Incremento	Crédito
Subtotal antes de imputar la distribución	20.800.000	20.800.000	0	0	4.260.235	4.260.235
Distribución	(20.800.000)	(20.800.000)	0	0	(4.260.235)	(4.260.235)
Saldo de FUT para saldo inicial para cierre del Año 1	0	0	0	0	0	0
RLI del ejercicio	10.000.000	0	8.300.000	1.700.000	1.700.000	1.700.000
Saldo pendiente de distribución	(10.000.000)	0	(8.300.000)	(1.700.000)	(1.700.000)	(1.700.000)
Saldo FUT de cierre del año	0	0	0	0	0	0

Se hace notar que el dividendo que quedó sin imputar durante el ejercicio ha de imputarse debidamente actualizado al cierre del ejercicio, considerando la variación de IPC ocurrida entre la fecha de pago y el mes de noviembre del año respectivo. Para el desarrollo de este caso hemos asumido que dicha actualización es 0%.

<sup>18</sup> Véase instrucciones contenidas en los Suplementos de operación renta, relativas al llenado de la línea del formulario 22 correspondiente al Impuesto de Primera Categoría determinado sobre rentas efectivas. Para el año tributario 2010, línea 35 del citado formulario, instrucciones contenidas en la letra F).

Dado que el dividendo pendiente de imputación ascendía a \$19.200.000 y que el FUT neto definitivo del ejercicio sólo cubre una parte de ese valor pendiente, se tiene que la sociedad anónima deberá restituir el crédito que se ha otorgado en exceso, esto es:

Concepto	Valor
Dividendo neto pendiente	19.200.000
Imputación a FUT neto al cierre del ejercicio	(8.300.000)
Dividendo cuyo crédito de primera categoría resulta ser improcedente	10.900.000
Crédito de primera categoría asociado a dicho dividendo (factor 0.204819)	2.232.527
Monto a agregar a la RLI del año para cumplir con la restitución.	13.132.512
Control: 17% sobre el agregado determinado	2.232.527

Respecto de esta restitución, si la sociedad la contabiliza como un gasto, la Autoridad Fiscal se ha pronunciado señalando que se debe considerar como no deducible en la categoría y afecto a las normas del Art. 21, inciso tercero, de la Ley de la Renta, procediendo el impuesto de control de 35% sobre la respectiva suma<sup>19</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, algunos contribuyentes han consultado a dicha Autoridad sobre los efectos tributarios de realizar una retención particular o interna por un monto tal que cubra el valor de la restitución, y así no incurrir en la contabilización de un gasto sino que considerar un pasivo transitorio, frente a lo cual dicha Repartición ha señalado que no observa inconvenientes en su aplicación, teniendo presente que se trata de una materia estrictamente desarrollada en el ámbito privado. El ejercicio contable y tributario de esta retención privada o interna para el Caso 3 podría ser el siguiente:

Contabilización del dividendo, la retención legal y la retención privada o interna:

Cuentas	Debe	Haber
Dividendos	40.000.000	
Dividendos por pagar		29.092.767
Retención Impuesto Adicional, definitiva		4.510.847
Retención Impuesto Adicional, provisoria		4.163.859
Retención interna		2.232.527
Totales	40.000.000	40.000.000

Luego, al presentarse la declaración anual y efectuar la restitución al Fisco, la empresa ya no contabiliza un gasto sino que simplemente reversa la retención privada o interna:

Cuentas	Debe	Haber
Retención Interna	2.232.527	
Banco		2.235.527
Totales	2.232.527	2.232.527

<sup>19</sup> Véase por ejemplo el Oficio 487, del S.I.I., del 16.02.95.

Naturalmente si el crédito otorgado al momento de la distribución resulta ser procedente a la luz de los saldos e imputaciones de cierre de ejercicio, la sociedad procederá a remesar el monto de la retención interna al accionista no residente, por el monto total o una parte de ella, según proceda.

### **3.4.4.- FUT cubre parcialmente los dividendos y existe ajuste por depreciación acelerada.**

Cuando se efectúen distribuciones con cargo a la diferencia entre a depreciación acelerada y la normal, dichos repartos quedarán afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda, sin derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría a que se refieren los artículos 56 N° 3 y 63 de la Ley de la Renta y sin efectuar los incrementos que disponen los incisos finales de los artículos 54 N° 1 y 62 de la ley precitada; ya que la referida partida agregada al FUT por concepto de depreciación acelerada no ha sido gravada con el impuesto de Primera Categoría<sup>20</sup>.

Por lo tanto, la retención del impuesto resultará al aplicar la tasa de 35% directamente sobre el monto del dividendo, quedando éste con su situación tributaria definitiva en esta instancia. Un ejemplo práctico sobre este escenario se incluye en el caso A de este documento.

## **3.5.- Incidencia de un Contrato D.L. 600 y Ejemplos Prácticos.**

### **3.5.1.- Comentarios generales.**

Si bien no es objetivo del presente documento comentar los aspectos específicos de este importante instrumento, se estima necesario apuntar las siguientes ideas en cuanto pueden incidir en la aplicación del Impuesto Adicional:

El D.L. 600, de 1974, establece un régimen especial (jurídico y tributario) aplicable a la inversión extranjera en Chile. El objetivo fundamental de este decreto es proveer de seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros respecto de los capitales que inviertan en nuestro país.

En el ámbito tributario, es posible reconocer tres regímenes de invariabilidad tributaria:

- i. El régimen de invariabilidad tributaria general. El artículo 7° del D.L. 600 otorga al inversionista extranjero por un período de 10 años una tasa fija del 42% como impositiva efectiva total. Esto supone que la suma de los

---

<sup>20</sup> Véase Circular 65 del año 2001.

Impuestos establecidos en la Ley de la Renta no puede exceder en su conjunto el 42% del total de las rentas atribuidas al Contrato<sup>21</sup>.

- ii. El régimen de invariabilidad complementaria y adicional. El artículo 11° bis establece para determinadas inversiones que superen los 50 millones de dólares una invariabilidad que complementa el régimen general de invariabilidad, la que puede llegar a 20 años.
- iii. El art. 11 Ter del mencionado Decreto otorga una invariabilidad especial e incompatible con las anteriores para los proyectos mineros que excedan también los 50 millones de dólares, con énfasis en el Impuesto Específico a la Actividad Minera establecido en el actual Art. 64 bis de la L.I.R.

Conforme al Artículo 2° del D.L. 600 el inversionista extranjero puede acoger los siguientes tipos de inversiones:

- a) Moneda extranjera de libre convertibilidad
- b) Bienes físicos, en todas sus formas o estados:
- c) Tecnología en sus diversas formas cuando sea susceptible de ser capitalizada
- d) Créditos que vengán asociados a una inversión extranjera.
- e) Capitalización de créditos y deudas externas:
- f) Capitalización de utilidades con derecho a ser transferidas al exterior.

De acuerdo al Art. 4 del Decreto, las remesas de capital (que se formen con los aportes enumerados anteriormente) podrán efectuarse una vez transcurrido un año desde la fecha de su respectivo ingreso. Los aumentos de capital enterados con utilidades, susceptibles de haber sido remesadas al exterior, podrán remesarse sin sujeción a plazo alguno, una vez cumplidas las obligaciones tributarias<sup>22</sup>. Respecto de estas remesas de capital o utilidades, la Autoridad Fiscal ha señalado que ellas en todo caso deben sujetarse al orden de imputación contenidos en los Arts. 14 y 17 N°7 de la L.I.R.

### **3.5.2.- Cálculo del Impuesto Adicional y su retención.**

La carga impositiva efectiva total a la renta, se calcula aplicando sobre la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría la tasa de impuesto aplicable a la citada categoría, y la diferencia de tasa que reste para completar la carga tributaria efectiva total asegurada al inversionista extranjero, se aplicará sobre la base imponible respectiva, de acuerdo con las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta, agregando a dicha base una cantidad equivalente al impuesto de Primera Categoría que hubiere afectado a la renta incluida en la base imponible, y sin derecho a crédito.

---

<sup>21</sup> Esta carga efectiva total no considera el Impuesto Específico a la Minería establecido en el Art. 64 Bis de la L.I.R.

<sup>22</sup> Véase Circular 21 de 1994.

El siguiente ejemplo ilustra al respecto, considerando un inversionista con invariabilidad tributaria del 42% y un impuesto de categoría aplicado con tasa de 17%:

Dividendo entregado por empresa chilena a No residente D.L.600	\$ 830
Impuesto de Primera Categoría soportado por ese dividendo	\$ 170
Base Imponible del Impuesto Adicional	\$1.000
Tasa de Impuesto Adicional	25%
Impuesto Adicional aplicado	\$ 250

Puede observarse que con la retención practicada el dividendo completa una tributación efectiva y final de 42%. En efecto:

Impuesto de primera categoría	\$ 170
Impuesto retenido	\$ 250
Carga tributaria total	\$ 420
Renta bruta	\$1.000
Tasa Carga efectiva	42%

Sin perjuicio de lo anterior, recuerde el lector que la tasa de la primera categoría ha variado en los últimos años, por lo que la tasa de retención a aplicar puede variar según la imputación que se haga en los términos analizados en los números precedentes. Un resumen de tasas y las retenciones correspondientes se muestran a continuación:

Concepto	Años 1991 a 2001	Año 2002	Año 2003	Año 2004 en adelante
Tasa de primera categoría	15%	16%	16,50%	17%
Tasa DL 600 texto actual	42%	42%	42%	42%
Diferencia de tasa a utilizar para el cálculo de las retenciones	27%	26%	25,5%	25%

#### 4.- INCIDENCIA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DTL.

En este apartado no se realiza un análisis de los convenios para evitar la doble tributación internacional frente a la tributación con Impuesto Adicional de los dividendos, sino que se hace una breve descripción funcional de ellos y para la aplicación de dicho impuesto.

En primer lugar, en relación al concepto de dividendos ya señalamos que el hecho gravado resulta ser amplio al utilizar la Ley interna las expresiones “utilidades y demás cantidades”. Teniendo presente que los Convenios tienen por finalidad principal delimitar la potestad tributaria de los Estados que lo suscriben, resulta relevante establecer si dichos Convenios también contemplan una amplitud similar. La comparación se

estima necesaria a fin de vislumbrar posibles situaciones que pudieran dar lugar a una doble tributación internacional por diferente alcance y significado del concepto “dividendos”.

A modo de ejemplo, en el Art. 10, párrafo 3 del Convenio con Reino Unido se señala que *“El término “dividendos” en el sentido de este artículo significa las rentas de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otros derechos sociales y otras rentas que, de acuerdo a las leyes del Estado Contratante en el cual reside la sociedad que paga los dividendos, se tratan como dividendos o distribuciones de una sociedad.”* En términos similares se explayan los demás Convenios que Chile tiene vigentes para evitar la doble tributación internacional, salvo el caso con Argentina<sup>23</sup>, con lo cual es posible señalar que en el ámbito bilateral también se utilizan nociones amplias acerca del alcance del concepto de dividendos, lo que permitiría salvar posibles casos de doble tributación.

En segundo lugar, cabe mencionar cómo se ve afectada la potestad tributaria de Chile cuando la renta que se paga al exterior consiste en dividendos, teniendo presente que en los Convenios celebrados bajo un estándar OECD-ONU, tales rentas se consideran de tributación compartida con limitación de tasa en el país fuente de los mismos. Utilizando el convenio con España se establece lo siguiente en relación a los dividendos:

*“Artículo 10: DIVIDENDOS*

- 1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
- 2. Dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:*

---

<sup>23</sup> El Art. 11 del Convenio con Argentina no entrega una definición del concepto de dividendo. El Art. 3 de ese Convenio señala que *“Todo término o expresión que no esté definido en el presente Convenio tendrá el sentido con que se use en la legislación vigente en cada Estado Contratante”*, por lo que cabría dar al término “Dividendos” el sentido y alcance que se le otorga en Chile.

- a) *5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee directa o indirectamente al menos el 20 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;*
- b) *10 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.”*

Por lo tanto, la regla general para aquellos Convenios celebrados por Chile que contengan criterios como los utilizados en el Convenio con España, es que la renta que consista en dividendos, se trata como una renta de tributación compartida con limitación de tasa<sup>24</sup>.

Por lo tanto, si la sociedad con domicilio en Chile paga dividendos a sus accionistas residentes en Estados con los cuales Chile tiene vigente un Convenio para evitar la doble tributación internacional, debería considerar las tasas limitadas que cada Convenio señale.

Sin embargo, dicha regla general encuentra actualmente en todos los Convenios celebrados por nuestro país una regla especial predominante que se ha denominado comúnmente como la “Cláusula Chile del Impuesto Adicional”. Esta cláusula es de carácter sistémico y primará sobre la regla general del Convenio de que se trate en tanto el sistema tributario de la renta vigente en Chile mantenga su enfoque integrado entre el nivel empresarial y el nivel personal mediante el cual el impuesto de primera categoría pagado en el primer nivel sirve de abono a los impuestos personales que deban pagarse en el segundo nivel.

Por ejemplo, en el caso del Convenio con España, el Art. 10 señala respecto de esta regla especial lo siguiente: “Las disposiciones de este párrafo no limitarán la aplicación del impuesto adicional a pagar en Chile en la medida que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional.”.

Mediante la Circular 32 del 2001 la Autoridad Fiscal, refiriéndose a la norma precitada, señaló lo siguiente: “*Sin embargo, estos límites no se aplican respecto del Impuesto Adicional que en conformidad a lo establecido en el N° 2 del artículo 58° de la Ley de la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974, grava a*

<sup>24</sup> La Circular 32 de 2001, señala que la limitación al derecho a gravar esta renta por parte del Estado de la fuente sólo se aplica cuando quien recibe los dividendos es el “beneficiario efectivo” de estos pagos, es decir, es quien tiene derecho a los dividendos. Al igual que en los artículos 11° y 12°, la limitación del derecho a gravar en el Estado de la fuente no procede cuando interviene un intermediario. Por ejemplo, cuando quien recibe los dividendos es un agente o representante del perceptor. Este requisito busca evitar que este beneficio sea aprovechado por una persona que, si bien tiene derecho a los dividendos, no tiene residencia en el otro Estado Contratante.

*los dividendos distribuidos por una sociedad chilena, anónima o en comandita por acciones, respecto de sus accionistas residentes en Canadá. Ello se desprende del segundo subpárrafo del párrafo 2 al señalar que el término "imposición de la sociedad", en el caso de Chile, comprende tanto al Impuesto de Primera Categoría como al Impuesto Adicional y que ninguno de ellos se verá afectado por estos límites en tanto el Impuesto de Primera Categoría sea deducible contra el Impuesto Adicional.”.*

Si bien los otros Convenios celebrados por Chile presentan diferencias en su redacción, todos ellos se encuentran en la regla especial anotada, incluyéndose dicha regla o bien en el artículo referido a los dividendos, o bien, en el Protocolo del respectivo Convenio.

Ratificando lo señalado en la Circular 32, recientemente la Autoridad Fiscal a propósito del Convenio con el Reino Unido ha señalado que *“se incluye una cláusula que con diferentes redacciones se encuentra en todos los convenios suscritos por Chile y que establece, en el caso de nuestro país, que dentro de la tributación que afecta a los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos, esto es la renta de la sociedad, se encuentra el impuesto adicional, con lo cual este gravamen que afecta al accionista residente en el Reino Unido no queda sujeto a las limitaciones previstas en el inciso primero del número 2 del artículo 10 del Convenio.”*<sup>25</sup>

Bajo esas consideraciones generales tenemos que la existencia de un Convenio para evitar la doble tributación internacional no altera actualmente el enfoque de determinación del hecho gravado, ni la metodología de determinación de la retención según hemos analizado en los casos desarrollados previamente.

## **5.- DESARROLLO DE CASOS.**

### **5.1.- Sociedad Anónima Reparte Dividendo que Excede el FUT, el Ajuste por Depreciación Acelerada y el FUNT, Debiendo Otorgar un Crédito Provisorio de Primera Categoría.**

#### ***PLANTEAMIENTO***

En mayo del Año 1 una sociedad anónima constituida en Chile reparte un dividendo bruto a accionista sin domicilio ni residencia en Chile por la suma de \$40.000.000.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicha sociedad determinó un FUT y un FUNT que poseen la siguiente situación en relación a rentas y créditos de primera categoría, cuyos

---

<sup>25</sup> Véase Oficio N° 1.221, del S.I.I., del 22.07.2010.

valores se consideran como saldo inicial del presente año y se encuentran debidamente actualizados y ajustados a la fecha del reparto:

Utilidades acumuladas	Utilidad	Crédito
FUT	7.500.000	1.536.143
Ajuste de depreciación acelerada	7.500.000	0
FUNT (Ingresos no renta)	7.500.000	0
FUNT (Utilidades Impto. Único de 1ª Categoría)	7.500.000	0

## DESARROLLO

Dado que la suma de las utilidades debidamente actualizadas y ajustada a la fecha de reparto asciende a \$30.000.000 y que el dividendo asciende a la suma de \$40.000.0000, tenemos la siguiente situación tributaria:

- Aquella parte del dividendo que se imputa a FUT, se grava con el Impuesto Adicional, con crédito de primera categoría, y procede efectuar la retención que corresponda.
- Aquella parte del dividendo que se imputa a Ajuste de depreciación acelerada, se grava con el Impuesto Adicional, sin crédito de primera categoría, y procede efectuar la retención que corresponda.
- Aquella parte del dividendo que se imputa a FUNT originado en ingresos no renta, no se grava con el Impuesto Adicional, por lo que no procede efectuar retención de impuesto.
- Aquella parte del dividendo que se imputa a FUNT originado en utilidades gravadas con el Impuesto único de Primera Categoría, no se grava con el Impuesto Adicional, por lo que no procede efectuar retención de impuesto.
- Aquella parte del dividendo, \$10.000.000, que no se puede imputar a ningún tipo de utilidades acumuladas, corresponden a utilidades del ejercicio en marcha, por lo que se gravan con el Impuesto Adicional, con crédito provisorio de primera categoría y procede entonces efectuar la retención de impuesto y, al término del ejercicio, evaluar una posible restitución del crédito otorgado.

La siguiente tabla muestra la determinación del Impuesto Adicional y del monto de la retención para cada imputación comentada anteriormente:

Concepto	FUT	Depreciación Acelerada	FUNT (No renta)	FUNT (1ª único)	Crédito provisorio de 1ª	TOTAL
Monto bruto del dividendo	7.500.000	7.500.000	7.500.000	7.500.000	10.000.000	40.000.000
Incremento de primera categoría	1.536.143	0	0	0	2.048.190	3.584.333
Base bruta	9.036.143	7.500.000	No aplica	No aplica	12.048.190	28.584.333
Impuesto Adicional 35%	3.162.650	2.625.000	0	0	4.216.867	10.004.517
Crédito de primera categoría	(1.536.143)	0	0	0	(2.048.190)	(3.584.333)
Retención determinada	1.626.507	2.625.000	0	0	2.168.677	6.420.184
Remesa Líquida	5.873.493	4.875.000	7.500.000	7.500.000	7.831.323	33.579.816

### **Resumen de la declaración mensual para enterar la retención Fisco.**

El Formulario 50 se muestra de manera resumida a continuación, teniendo presente que no procede considerar la parte del dividendo imputado a FUNT:

Líneas 1 a la 5 Tasa 35% ó D.L. N-600		Base Imponible		Impuesto Determinado		Crédito Art.63		Impuesto a Pagar		
1	Art.58 N-1 Establecimientos permanentes	10		130		88		12	(+)	
2	Art.58 N-2 Accionistas sin domicilio ni residencia	100	28.584.333	131	10.004.517	101	3.584.333	102	6.420.184 (+)	
3	Art.14 bis Remesas retiros de ut. y otras	103		136		104		105	(+)	
4	Art.60 inc.1- Renta extranj. con cargo FUT	14		137		106		300	(+)	
5	Art.60 Rta. chilenos no resid. con cargo FUT	61		138		107		62	(+)	
60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)							91	6.420.184	(=)
61	Más IPC							92	(+)	
62	Más Multas e intereses							93	(+)	
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO							94		(=)

El plazo para declarar y enterar la retención del Impuesto, de conformidad al Art. 79 de la Ley, es hasta el 12 de junio del año respectivo.

### **5.2.- Sociedad Anónima Posee Accionistas en Diversos Regímenes Extranjeros a los que Reparte Dividendos con Diferentes Créditos de Primera Categoría.**

#### **PLANTEAMIENTO**

El Directorio de la sociedad anónima ALFA BETA S.A., constituida en Chile, que gira como sociedad de inversión, propone distribuir durante el mes de agosto del presente Año un dividendo de \$5.000.000 por acción. La junta de accionistas aprueba tal propuesta de acuerdo a la siguiente composición y montos:

Nombre accionista	Acciones	Dividendo	País de residencia
ALFA BETA Corporation	20	100.000.000	Canadá
ALFA BETA S.A.	20	100.000.000	Bolivia
Mr. Jhon Mc Alfa	20	100.000.000	Islas Caymán
Sr. Enhorabuena	20	100.000.000	Chile
Total Dividendos	80	400.000.000	

Al 31 de diciembre del año anterior la empresa presenta un Fondo de Utilidades Tributables -FUT- por la suma de \$500.000.000, el que posee créditos de impuesto de primera categoría con las tasas que se indican a continuación:

Concepto	Monto	Año percepción	Crédito de primera categoría
Utilidades netas con crédito de 10%	95.000.000	Hace 4 años	10.555.450
Utilidades netas con crédito de 0%	120.000.000	Hace 3 años	0
Utilidades netas con crédito de 15%	185.000.000	Hace 2 años	32.646.950
Renta Líquida Imponible del año anterior, tasa 17%	100.000.000		17.000.000
Total FUT	500.000.000		60.202.400

El impuesto de primera categoría del año anterior fue debidamente provisionado y agregado en la determinación de la RLI del año anterior y pagado en abril del presente año por un monto de \$17.000.000 más el reajuste del Art. 72 de la Ley la Renta por la suma de \$500.000. La variación de I.P.C. entre marzo y el mes de la distribución asciende a 1%.

La variación del I.P.C. entre el mes de noviembre del año anterior y el mes de julio del presente año asciende a 5%. La variación de I.P.C. entre julio y noviembre del presente año asciende a 4%.

La Renta Líquida Imponible del presente año asciende a \$300.000.000.

## DESARROLLO

### 1.- Determinación del FUT.

Concepto	Control	Utilidad de hace 4 años	Utilidad de hace 3 años	Utilidad de hace 2 años	Utilidad año anterior	Utilidades del año actual	Impuesto del año	Control de créditos	Control de créditos
Saldo inicial nominal	500.000.000	95.000.000	120.000.000	185.000.000	100.000.000	0	0	60.202.400	60.202.400
Reajuste por primera distribución 5%	25.000.000	4.750.000	6.000.000	9.250.000	5.000.000	0	0	3.010.120	3.010.120
Saldo inicial actualizado	525.000.000	99.750.000	126.000.000	194.250.000	87.325.000	0	0	63.212.520	63.212.520
Imputación impuesto de categoría año anterior, provisionado, y su reajuste Art72 LIR, actualizado en 1%	(17.517.500)	0	0	0	(17.517.500)	0	0	0	0
Subtotal antes de imputar el dividendo	507.482.500	99.750.000	126.000.000	194.250.000	87.482.500	0	0	63.212.520	63.212.520
Imputación del dividendo	(400.000.000)	(99.750.000)	(126.000.000)	(174.250.000)				(41.833.120)	(41.833.120)
Saldo después de distribución, a Agosto	107.482.500	0	0	20.000.000	87.482.500	0	0	21.379.400	21.379.400
Reajuste hasta el cierre del ejercicio 4%	4.299.300	0	0	800.000	3.499.300	0	0	855.176	855.176
RLI del ejercicio al 31-12	300.000.000	0	0	0		249.000.000	51.000.000	51.000.000	51.000.000
Saldo al cierre del año	411.781.800	0	0	20.800.000	90.981.800	249.000.000	51.000.000	73.234.576	73.234.576

## 2.- Determinación del Impuesto Adicional y su retención.

Accionista	ALFA BETA Corporation	ALFA BETA S.A.	Mr. Jhon Mc Alfa	Total
Lugar de residencia	Canadá	Bolivia	Islas Caymán	
Monto del dividendo	100.000.000	100.000.000	100.000.000	300.000.000
Incremento de primera categoría:				
Por utilidades con crédito de 10%	2.770.831	2.770.831	2.770.831	8.312.492
Por utilidades con crédito de 0%	0	0	0	0
Por utilidades con crédito de 15%	7.687.474	7.687.474	7.687.474	23.062.423
Base bruta	110.458.305	110.458.305	110.458.305	331.374.915
Impuesto Adicional 35%	38.660.407	38.660.407	38.660.407	115.981.220
Crédito de primera categoría	(10.458.303)	(10.458.303)	(10.458.303)	(31.374.915)
Retención determinada	28.202.102	28.202.102	28.202.102	84.606.305
Remesa líquida	71.797.898	71.797.898	71.797.898	215.393.695
Control 65% de la base bruta	71.797.898	71.797.898	71.797.898	215.393.695

Los incrementos incorporados en los cálculos de la tabla precedente corresponden al porcentaje que representa el dividendo del accionista en cuestión en el total de dividendos, aplicado sobre el total de crédito que contiene la utilidad que se absorbe con el reparto. Como el dividendo de cada accionista equivale al 25% del total del reparto, cada incremento corresponde al 25% del crédito respectivo.

En relación a cada accionista se mencionan o reiteran algunas nociones a tener presente:

### i.- En relación a los accionistas.

La aplicación del Impuesto Adicional sobre las utilidades y demás cantidades en los términos que establece el Art. 58 N°2 de la L.I.R., no atiende al tipo de persona que las obtiene, por lo que su aplicación opera de la misma manera tratándose de personas naturales o jurídicas residentes en el exterior.

- En el caso del accionista residente en Canadá, país con el cual Chile tiene vigente un Convenio para evitar la doble tributación internacional, la aplicación del Impuesto mantiene su enfoque determinación y tasa establecida en el señalado Art. 58, en tanto se mantenga vigente la “Cláusula Chile de Impuesto Adicional” mencionada en el punto 4 de este documento, que nuestro país ha negociado en el Art. 10 de ese Convenio, en virtud del cual no se aplica la tasa limitada que establece en la medida que el sistema impositivo de la renta en Chile mantenga su enfoque integrado mediante el cual el impuesto de categoría sirve de abono a los impuestos finales. Según dijimos en ese punto 4, el mismo criterio se sigue en los demás Convenios vigentes,

donde para evitar la doble tributación internacional prima como regla general el criterio de la fuente productora bajo el método de exención<sup>26</sup>.

- En relación al accionista persona natural residente en uno de los territorios contemplados en el listado previsto en el Art. 41D de la L.I.R.<sup>27</sup>, la aplicación del Impuesto Adicional se aplica de igual forma que en los demás casos. Actualmente nuestras normas de control fiscal internacional no poseen consideraciones específicas para estos casos, como si las tienen para otras situaciones de interés.

Según corresponda a cada caso, los accionistas anotados deben evaluar la factibilidad de utilizar en sus respectivos países el Impuesto Adicional soportado en Chile, como crédito contra los impuestos que les correspondan en el extranjero.

Para facilitar el proceso de acreditación de los impuestos soportados en Chile, la Autoridad Fiscal cuenta con un sistema de emisión de certificados que opera a través de Internet, cuyas instrucciones y posibilidades de uso se dieron a conocer mediante la Circular 17 de 2004 y 57 de 2005<sup>28</sup>.

### ***ii.- En relación a la sociedad anónima.***

El saldo de FUT determinado al cierre del ejercicio constituye el saldo inicial del ejercicio siguiente por lo que de haber nuevas distribuciones en dicho ejercicio siguiente, éstas se imputarán al citado remanente inicial, debidamente actualizado y descontando previamente el impuesto de categoría provisionado por la RLI de \$300.000.000, así como toda otra partida afecta a las normas del Art. 21 de la L.I.R. que se hubiese provisionado en el año anterior y pagado antes de esas posibles distribuciones.

### ***3.- Resumen de la declaración mensual para enterar la retención Fisco.***

El respectivo Formulario 50 se muestra de manera resumida para uno de los accionistas a continuación:

---

<sup>26</sup> Salvo el caso con Argentina, donde el criterio a seguir dice relación con la fuente productora y un método de exención para evitar la DTI.

<sup>27</sup> En el Diario Oficial del 03 de diciembre de 2003, mediante Decreto 628 del Ministerio de Hacienda se fijó la Lista de Países o Territorios considerados paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos.

<sup>28</sup> [https://zeus.sii.cl/dii\\_doc/certificados\\_sii/MenuCertificados.htm](https://zeus.sii.cl/dii_doc/certificados_sii/MenuCertificados.htm)

Líneas 1 a la 5 Tasa 35% ó D.L. N-600		Base Imponible		Impuesto Determinado		Crédito Art.63		Impuesto a Pagar		
1	Art.58 N-1 Establecimientos permanentes	10		130		88		12	(+)	
2	Art.58 N-2 Accionistas sin domicilio ni residencia	100	110.458.305	131	38.660.407	101	10.458.305	102	28.202.102 (+)	
3	Art.14 bis Remesas retiros de ut. y otras	103		136		104		105	(+)	
4	Art.60 inc.1- Renta extranj. con cargo FUT	14		137		106		300	(+)	
5	Art.60 Rta. chilenos no resid. con cargo FUT	61		138		107		62	(+)	
60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)							91	28.202.102	(=)
61	Más IPC							92		(+)
62	Más Multas e intereses							93		(+)
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO							94		(=)

### 5.3.- Sociedad Anónima Reparte Dividendo sin Tener FUT y FUNT por lo que Otorga un Crédito Provisorio de Primera Categoría y al Término del Ejercicio Sólo Registra FUNT al cual Imputar Dicho Reparto.

#### PLANTEAMIENTO

El Directorio de la sociedad anónima ALFA BETA S.A., constituida en Chile, que gira como sociedad de inversión, propone distribuir durante el mes de agosto del presente Año un dividendo provisorio de \$5.000.000 por acción. La junta de accionistas aprueba tal propuesta de acuerdo a la siguiente composición y montos:

Nombre accionista	Acciones	Dividendo	País de residencia
ALFA BETA Corporation	20	100.000.000	Canadá
ALFA BETA S.A.	20	100.000.000	Bolivia
Mr. Jhon Mc Alfa	20	100.000.000	Islas Caymán
Sr. Enhorabuena	20	100.000.000	Chile
Total dividendos	80	400.000.000	

Al 31 de diciembre del año anterior la empresa NO presenta Fondo de Utilidades Tributables -FUT-. Tampoco presenta a esa fecha fondos provenientes de depreciaciones aceleradas en exceso de las normales ni Fondo de Utilidades No tributables -FUNT-.

Por tanto, la sociedad anónima establece las retenciones de impuesto considerando que los dividendos se efectúan con cargo a las utilidades del ejercicio en marcha y con crédito provisorio de primera categoría:

Accionista	ALFA BETA Corporation	ALFA BETA S.A.	Mr. Jhon Mc Alfa	Total
Lugar de residencia	Canadá	Bolivia	Islas Caymán	
Monto del dividendo	100.000.000	100.000.000	100.000.000	300.000.000
Incremento de primera categoría (provisorio tasa 17%)	20.481.900	20.481.900	20.481.900	61.445.700
Base bruta	120.481.900	120.481.900	120.481.900	361.445.700
Impuesto Adicional 35%	42.168.665	42.168.665	42.168.665	126.505.995
Crédito "provisorio" de primera categoría	(20.481.900)	(20.481.900)	(20.481.900)	(61.445.700)
Retención determinada	21.686.765	21.686.765	21.686.765	65.060.295
Remesa líquida	78.313.235	78.313.235	78.313.235	234.939.705
Control 65% de la base bruta	78.313.235	78.313.235	78.313.235	234.939.705

Al 31 de diciembre del presente año, la sociedad solamente registra un FUNT originado en ingresos no renta por la suma de \$500.000.000. A este FUNT resultan imputados los dividendos distribuidos durante el año.

### ***DESARROLLO***

De acuerdo al criterio establecido por la Autoridad Fiscal, procede que el accionista sin domicilio ni residencia en Chile solicite la devolución de la retención de Impuesto Adicional practicada al momento de la distribución, considerando que la situación tributaria del dividendo que obtuvo corresponde a algunas de las exclusiones de base imponible que prevé el Art. 58 N°2 de la L.I.R., al haberse imputado finalmente el dividendo a utilidades del FUNT. La petición podrá ser tramitada por la sociedad anónima siempre que aquel le otorgue un mandato especial para este efecto<sup>29</sup>.

Respecto del crédito de primera categoría otorgado con carácter provisorio al momento de la distribución, procede su restitución por parte de la sociedad anónima y por cuenta de los accionistas foráneos, en los términos señalados en el caso 3 anterior según dispone el N°4 del Art. 74 de la L.I.R.

#### **5.4.- Sociedad Anónima Reparte Dividendo sin Tener FUT y FUNT y por Error no Otorga un Crédito Provisorio de Primera Categoría y al Término del Ejercicio Registra FUT al Cual Imputar Dicho Reparto.**

### ***PLANTEAMIENTO***

El Directorio de la sociedad anónima ALFA BETA S.A., constituida en Chile, que gira como sociedad de inversión, propone distribuir durante el mes de agosto del pre-

<sup>29</sup> Véase Oficio 487, del S.I.I., del 16.02.95.

sente Año un dividendo provisorio de \$5.000.000 por acción. La junta de accionistas aprueba tal propuesta de acuerdo a la siguiente composición y montos:

Nombre accionista	Acciones	Dividendo	País de residencia
ALFA BETA Corporation	20	100.000.000	Canadá
ALFA BETA S.A.	20	100.000.000	Bolivia
Mr. Jhon Mc Alfa	20	100.000.000	Islas Caymán
Sr. Enhorabuena	20	100.000.000	Chile
Total dividendos	80	400.000.000	

Al 31 de diciembre del año anterior la empresa NO presenta Fondo de Utilidades Tributables -FUT-. Tampoco presenta a esa fecha fondos provenientes de depreciaciones aceleradas en exceso de las normales ni Fondo de Utilidades No tributables -FUNT-.

Por tanto, la sociedad anónima establece las retenciones de impuesto considerando que los dividendos se efectúan con cargo a las utilidades del ejercicio en marcha. Sin embargo, el contador de la empresa efectúa los cálculos sin considerar y otorgar un crédito provisorio de primera categoría:

Accionista	ALFA BETA Corporation	ALFA BETA S.A.	Mr. Jhon Mc Alfa	Total
Lugar de residencia	Canadá	Bolivia	Islas Caymán	
Monto del dividendo	100.000.000	100.000.000	100.000.000	300.000.000
Incremento de primera categoría (provisorio tasa 17%)	0	0	0	0
Base bruta	100.000.000	100.000.000	100.000.000	300.000.000
Impuesto Adicional 35%	35.000.000	35.000.000	35.000.000	105.000.000
Crédito "provisorio" de primera categoría	0	0	0	0
Retención determinada	35.000.000	35.000.000	35.000.000	105.000.000
Remesa líquida	65.000.000	65.000.000	65.000.000	195.000.000
Control 65% de la base bruta	65.000.000	65.000.000	65.000.000	195.000.000

Al 31 de diciembre del presente año, la sociedad registra un FUT originado en utilidades ajenas por la suma de \$500.000.000 y con crédito de primera categoría tasa 17%. A este FUT resultan imputados los dividendos distribuidos durante el año.

## DESARROLLO

De acuerdo al criterio establecido por la Autoridad Fiscal<sup>30</sup>, si la sociedad anónima respectiva en la fecha de la remesa al exterior no aplicó el crédito por impuesto de Primera Categoría, reteniendo en consecuencia un mayor Impuesto Adicional, dicha

<sup>30</sup> Oficio 1067, del S.I.I., del año 2005.

retención en exceso para su devolución por parte del Fisco debe someterse a la modalidad de reintegro prevista en el artículo 126 del Código Tributario.

Accionistas	ALFA BETA Corporation	ALFA BETA S.A.	Mr. Jhon Mc Alfa	Total
Monto del dividendo	100.000.000	100.000.000	100.000.000	300.000.000
Incremento de primera categoría	20.481.900	20.481.900	20.481.900	61.445.700
Base bruta	120.481.900	120.481.900	120.481.900	361.445.700
Impuesto Adicional 35%	42.168.665	42.168.665	42.168.665	126.505.995
Crédito de primera categoría	(20.481.900)	(20.481.900)	(20.481.900)	(61.445.700)
Retención determinada	21.686.765	21.686.765	21.686.765	65.060.295
Remesa líquida que debió ser	78.313.235	78.313.235	78.313.235	234.939.705
Remesa líquida recibida	65.000.000	65.000.000	65.000.000	195.000.000
Diferencia	13.313.235	13.313.235	13.313.235	39.939.705

Naturalmente se deben recalcular todas las bases a objeto de establecer el posible pago en exceso.

La sociedad anónima podrá gestionar la petición por cuenta o en representación -debidamente acreditada- del accionista extranjero que sufrió el detrimento patrimonial al retenerle una mayor cantidad de Impuesto Adicional.

## 6.- BIBLIOGRAFIA

Circular del SII N° 43 de 1980: Análisis de la fuente de la renta en el caso de arrendamiento de bienes corporales muebles que hacen personas sin domicilio o residencia en Chile a empresas situadas en el país.

Circular del SII N° 60 de 1990: Del crédito por impuesto de Primera Categoría en contra del Impuesto Adicional y del orden de imputación de los distintos créditos.

Resolución SII N° 2154 de 1991: Instrucciones para la confección del Fondo de Utilidades Tributables y el Registro FUT.

Circular del SII N° 53 de 1990. Capítulos IX y XII: Modificaciones introducidas a los Arts. 58 N°2 y 74 N°4, de la Ley de la Renta, por la Ley 19.895 de 1990.

Circular del SII N° 40 de 1992: Cantidades que deben ser incrementadas por concepto del crédito por impuesto de Primera Categoría en la base imponible del Impuesto Adicional.

Circular del SII N° 32 del 2001: Comentarios al Convenio para evitar la doble tributación internacional entre Chile y Canadá.

Circular del SII N° 21 de 1994: Instrucciones para la aplicación del Impuesto Adicional en el caso de inversionistas extranjeros acogidos a un contrato D.L. 600.

Circular del SII N° 65 del año 2001: Análisis de las modificaciones al Art. 31 N° 5 de la L.I.R. y su efecto en el Fondo de Utilidades Tributables