

Título: Determinación tasa efectiva al cierre del ejercicio

Resumen: Cuando se reciban utilidades ajenas se debe determinar una tasa efectiva al cierre del ejercicio si se debe asignar estos créditos, para así no distorsionar los saldos. El SII no precisa la tasa que se debería informar en el formulario N°1941 al utilizar dos TEF en el año.

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14, LETRA A), ART. 14, LETRA B), N°3, ART. 56, N°3, ART. 63 – CIRCULAR N° 49, DE 2016.
(ORD. N° 471, DE 05-03-2018)**

Responde consultas relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación.

Mediante el documento señalado en el Antecedente, la Subdirección de Fiscalización plantea diversas consultas con relación a los nuevos regímenes de tributación, a que se refieren las letras A y B del artículo 14 de la LIR, las cuales se responden en el mismo orden consultado, según lo siguiente:

1. Consulta:

Si un contribuyente sujeto al régimen parcialmente integrado del artículo 14 B) de la LIR, que **no registra saldos iniciales al 01 de enero de 2017**, percibe un dividendo desde una filial sujeta al mismo régimen de tributación, el cual tiene asociado un crédito por IDPC generado hasta el 31.12.2016 (proveniente del registro FUT) y, en el mismo periodo de su percepción lo distribuye a sus accionistas, y asumiendo que al término del ejercicio no se generan nuevos créditos por IDPC ¿cómo se deben asignar los créditos que conforman el registro SAC del contribuyente que percibió el dividendo, considerando que deberá usar una tasa TEF, y que por disposición legal, tendrá que determinarla al inicio del ejercicio siguiente? o ¿a los dividendos distribuidos a sus accionistas no les podrá asignar crédito por IDPC?, y en caso de no poder asignarle crédito del SAC ¿la empresa podría pagar el IDPC en carácter de voluntario?

Conforme a lo dispuesto en el N°3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en la oportunidad y en el orden cronológico en que se efectúen, considerando las sumas consignadas en los registros obligatorios, al término del ejercicio inmediatamente anterior. En el inciso quinto de la norma legal antes citada, se establece que en caso que se genere una diferencia no imputada a los registros o cuando no pueda ser imputada por no existir saldos en los mismos, dichos retiros, remesas o distribuciones se considerarán como provisorios, imputándose a las rentas o cantidades que se determinen al término del ejercicio respectivo.

Del mismo modo, en la parte final del inciso segundo del numeral ii) de la letra c) 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, se establece que *“Del saldo de utilidades tributables, se rebajará una cantidad equivalente al monto del retiro o distribución sobre el cual se hubiese otorgado este crédito y se sumará el monto de los retiros o dividendos percibidos o demás cantidades que deban incorporarse con motivo de reorganizaciones empresariales, cuando provengan de otros Fondos de Utilidades Tributables, ello para los efectos de recalcular la tasa de crédito a que se refiere este párrafo aplicable para el ejercicio siguiente, y así sucesivamente”*. Asimismo, el inciso segundo del numeral ii) aludido, señala que la tasa TEF se determina al inicio del ejercicio respectivo.

En consideración a lo antes señalado, el dividendo distribuido durante el ejercicio calificaría como provisorio, por cuanto, la sociedad no mantiene saldos iniciales al 01.01.2017, definiéndose la situación tributaria al término del ejercicio, fecha en la cual tampoco podría asignarse el crédito por IDPC asociado al dividendo percibido (crédito por IDPC que provenía del FUT), toda vez que no existía TEF inicial y sólo podrá determinar una TEF a partir del 1° de enero del año siguiente. De esta forma quedaría un registro SAC con saldo positivo y existirán retiros, remesas o distribuciones sin derecho a crédito contra los impuestos finales.

Respuesta:

Sobre la materia consultada, cabe recordar que la letra c) del N°1 del literal I, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780, establecía en su inciso final que *“Los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados en la forma señalada y que sean percibidos por otros*

contribuyentes de la primera categoría, aplicarán las reglas generales sobre la materia establecidas en la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, considerándose para todos los efectos como un retiro o dividendo afecto a los impuestos global complementario o adicional, percibido desde una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14, de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente en la fecha del retiro o dividendo.”

Sin embargo, la Ley N° 20.899, sustituyó la letra c) de citada norma transitoria, y dispuso que para asignar los créditos que establecen los artículos 56, N° 3, y 63, por los retiros o dividendos gravados con impuesto, que resulten imputados a las rentas acumuladas al 31.12.2016, se considerará un saldo único, y se asignará el crédito con base a una tasa única y fija que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo; y eliminó la regulación de la situación prevista en el párrafo anterior.

Según consta en el mensaje de la Ley N° 20.899, con el objeto de simplificar el crédito contra los impuestos finales, *“Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten gravados con impuestos finales, el propietario, comunero, socio o accionista podrá imputar los créditos que establecen los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, que se mantengan en el saldo acumulado de créditos. También, si es el caso, podrán imputar tales créditos provenientes del FUT. Se asignarán en primer término los créditos que se obtengan a contar del 1° de enero de 2017 y luego aquellos provenientes del FUT. En este último caso, se asignarán en función de una tasa promedio que se determinará anualmente dividiendo los créditos totales acumulados, por las utilidades del FUT. En ambos casos, el monto del crédito deberá incrementar la base imponible afecta a impuestos finales. Esta metodología simplificará el control y uso de los créditos por impuesto de primera categoría.”¹*

Conforme a lo anterior, considerando especialmente el fin previsto por el legislador, en orden a simplificar el sistema tributario, es dable sostener que, en la situación consultada, esto es, cuando los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a utilidades acumuladas al 31.12.2016, y que sean percibidos por otros contribuyentes de la primera categoría, del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta, deberán efectuar el cálculo de una tasa fija al final del ejercicio, con la cual podrá asignarse el respectivo crédito a los retiros o dividendos que quedaron en carácter de provisorios. La referida tasa se determinará multiplicando por cien, el resultado de dividir el saldo del crédito por impuesto de primera categoría acumulado al término del ejercicio, por el saldo de las utilidades tributables recibidas que hayan sido imputadas a utilidades acumuladas al 31.12.2016.

2. Consulta:

Si un contribuyente sujeto al régimen parcialmente integrado de la letra B) del artículo 14 de la LIR, que en sus registros no presenta saldos iniciales de RAI, DDAN y REX, pero mantiene saldos de crédito generados hasta el 31 de diciembre de 2016 en su registro SAC; que recibe durante el ejercicio uno o más retiros o dividendos, que tiene(n) asociado(s) crédito(s) generado(s) hasta el 31 de diciembre de 2016, con una tasa TEF notoriamente superior a la determinada por el contribuyente receptor de ésta(s) para ese mismo ejercicio; que si bien determina una RAI positiva para el ejercicio, determina una Renta Líquida Imponible igual a cero, y que soporta retiros o dividendos en el ejercicio, los cuales califican como provisorios al no contar con saldos de ejercicios anteriores. Si al efectuar la asignación de los créditos con la tasa TEF determinada al inicio del ejercicio, resulta totalmente consumido el saldo de STUT, pero queda saldo de créditos ¿Se deberá determinar una TEF en diciembre, previo a la imputación de los retiros? Si no, al no ser posible determinar una nueva TEF por no existir saldo en el STUT, ¿Deberá mantener la tasa TEF para el ejercicio siguiente?

Para una mejor comprensión, se presenta un ejercicio que grafica la situación planteada, en el cual el contribuyente tiene una TEF inicial de 11,1%:

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		
					DESDE 1/1/2017	HASTA 31/12/2016	STUT
Saldo inicial	0	0	0	0	0	111	1.000
Retiros del ejercicio \$ 2.000	0	0	0	0	0	0	0
RAI del ejercicio	2.000	2.000	0	0	0	0	0

¹ Historia de la Ley N° 20.899. Página 6

Crédito por RLI ejercicio	0	0	0	0	0	0	0
Crédito por Dividendos Percibidos	0	0	0	0	0	270	1.000
Saldo antes imputaciones	2.000	2.000	0	0	0	381	2.000
Retiros Provisorios \$ 2.000	(2.000)	(2.000)	0	0	0	(222)	(2.000)
Saldo para el ejercicio siguiente	0	0	0	0	0	159	0

Conforme a lo dispuesto en el N°3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en la oportunidad y en el orden cronológico en que se efectúen, considerando las sumas consignadas en los registros obligatorios, al término del ejercicio inmediatamente anterior. En el inciso quinto de la norma legal antes citada se establece que en caso que se genere una diferencia no imputada a los registros o cuando no puedan ser imputadas por no existir saldos en los mismos, dichos retiros, remesas o distribuciones se considerarán como provisorios, imputándose a las rentas o cantidades que se determinen al término del ejercicio respectivo.

Por su parte, la asignación de los créditos contenidos en el Registro SAC, se deberá realizar considerando en primer término aquellos generados a partir del año 2017 y luego aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016, conforme a lo dispuesto en el inciso segundo del literal ii, de la letra c), del N°1, del Numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 de 2014, modificada por la Ley N° 20.899 de 2016. La misma disposición establece que la tasa TEF se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo y que para esto se deberá llevar un control del STUT.

Respuesta:

Al igual que en el caso expuesto en la consulta anterior, la inconsistencia en la asignación del crédito por impuesto de primera categoría se genera porque al incorporar durante el ejercicio créditos recibidos de terceros generados hasta el 31.12.2016, la fórmula dispuesta por el legislador distorsiona la asignación de los créditos a que tiene derecho el contribuyente, según los artículos 56, N° 3, y 63 de la LIR. Por lo cual, en este caso los contribuyentes también deberán efectuar el cálculo de la tasa fija al final del ejercicio, con la cual podrá asignarse el respectivo crédito a los retiros o dividendos que se efectuaron durante el ejercicio.

Se hace presente que en el ejercicio propuesto en la consulta, al considerar una nueva tasa TEF al final del ejercicio, esta sería de 19,05% (381/2000) que aplicada sobre el retiro de \$2.000 da como resultado \$381, quedando cero remanente de crédito para el ejercicio siguiente.

3. Consulta:

Si un contribuyente sujeto al régimen parcialmente integrado de la letra B) del artículo 14 de la LIR, que en sus registros no presenta saldos iniciales de RAI, DDAN y REX, pero mantiene saldos de crédito generados hasta el 31 de diciembre de 2016, en su registro SAC; que recibe durante el ejercicio uno o más retiros o dividendos, que tiene(n) asociado(s) crédito(s) generado(s) hasta el 31 de diciembre de 2016, con una tasa TEF notoriamente inferior a la determinada por el contribuyente receptor de ésta(s) para ese mismo ejercicio; que si bien determina una RAI positiva para el ejercicio, determina una Renta Líquida Imponible igual a cero, y que soporta retiros o dividendos en el ejercicio, los cuales califican como provisorios al no presentar saldo de ejercicios anteriores. Si al efectuar la asignación de los créditos con la tasa TEF determinada al inicio del ejercicio, éstos resultan totalmente consumidos, pero subsistiendo saldo en el STUT ¿Se deberá eliminar dicho saldo por no existir créditos que imputar? Si no, ¿Deberá mantener el saldo esperando la posible llegada de créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016, para considerarlos al inicio del ejercicio siguiente en el recalcu de la TEF?

Para una mejor comprensión, se presenta un ejercicio que grafica la situación planteada, en el cual el contribuyente tiene una TEF inicial de 27%:

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX	SAC		
					DESDE 1/1/2017	HASTA 31/12/2016	STUT
Saldo inicial	0	0	0	0	0	270	1.000
Retiros del ejercicio \$ 1.410	0	0	0	0	0	0	0
RAI	2.000	2.000	0	0	0	0	0

Crédito por RLI ejercicio	0	0	0	0	0	0	0
Crédito por Dividendos Percibidos	0	0	0	0	0	111	1.000
Saldo antes imputaciones	2.000	2.000	0	0	0	381	2.000
Retiros Provisorios \$ 1.410	(1.410)	(1.410)	0	0	0	(381)	(1.410)
Saldo para el ejercicio siguiente	590	590	0	0	0	0	590

Conforme a lo dispuesto en el N°3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en la oportunidad y en el orden cronológico en que se efectúen, considerando las sumas consignadas en los registros obligatorios, al término del ejercicio inmediatamente anterior. En el inciso quinto de la norma legal antes citada, se establece que en caso que se genere una diferencia no imputada a los registros o cuando no puedan ser imputadas por no existir saldos en los mismos, dichos retiros, remesas o distribuciones se considerarán como provisorios, imputándose a las rentas o cantidades que se determinen al término del ejercicio respectivo.

Por su parte, la asignación de los créditos contenidos en el Registro SAC se deberá realizar considerando en primer término aquellos generados a partir del año 2017 y luego aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016, conforme a lo dispuesto en el inciso segundo del literal ii, de la letra c), del N°1, del Numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780 de 2014, modificada por la Ley 20.899 de 2016, respecto de los contribuyentes acogidos a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Asimismo, la misma disposición establece que la tasa TEF se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo y que para esto se deberá llevar un control del STUT.

Respuesta:

Al igual que en los dos casos que anteceden, la inconsistencia en la asignación del crédito por impuesto de primera categoría se genera porque al incorporar durante el ejercicio créditos recibidos de terceros generados hasta el 31.12.2016, la fórmula dispuesta por el legislador distorsiona la asignación de los créditos a que tiene derecho el contribuyente según los artículos 56, N° 3, y 63 de la LIR. Por lo cual, en este caso los contribuyentes también deberán efectuar el cálculo de la tasa fija al final del ejercicio, con la cual podrá asignarse el respectivo crédito a los retiros o dividendos que se efectuaron durante el ejercicio.

Se hace presente que en el ejercicio propuesto en la consulta, al considerar una nueva tasa TEF al final del ejercicio, esta sería de 19,05% (381/2000) que aplicada sobre el retiro de \$1.410 da un crédito asociado a dicho retiro de \$268, quedando un remanente de crédito para el ejercicio siguiente de \$113 y un STUT de \$590.

4. Consulta:

Un contribuyente que se encuentre sujeto al régimen de renta atribuida de la letra A) del artículo 14 de la LIR o al régimen parcialmente integrado de la letra B) de la misma norma, cuya situación de pérdida tributaria, determinada conforme al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, es revertida a causa de la percepción de un retiro o dividendo afecto a los impuestos finales (IGC y/o IA), con créditos generados a partir del 1 de enero de 2017 y de aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016, sujetos y no sujetos a la obligación de restitución, con y sin derecho a devolución, y que solicita la devolución de los créditos contenidos en dicho retiro o dividendo a título de pago provisional de utilidades absorbidas (PPUA), ¿Qué créditos debe considerar para efectos de solicitar la devolución o imputación respectiva? ¿Puede el contribuyente decidir cuál o cuáles solicitar dado que el legislador nada dice?

Respuesta:

La norma no establece un orden de imputación de los créditos por los cuales el contribuyente puede solicitar su devolución o imputación como pago provisional de utilidades absorbidas. No obstante, la ley establece un orden de asignación de los créditos para los retiros, remesas o distribuciones efectuados por los propietarios, comuneros, socios o accionistas, por lo que deberá aplicarse ese mismo orden en aquellos casos en que la pérdida determinada sea totalmente cubierta por las utilidades percibidas, con diversos créditos.

La asignación de los créditos contenidos en el registro SAC, a los retiros soportados por empresas acogidas a las normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se deberá efectuar considerando en primer término aquellos generados a partir del año 2017 y luego aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016, conforme a lo dispuesto en el inciso segundo del literal i, de la letra c), del N°1, del Numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 de 2014, modificada por la Ley N° 20.899 de 2016. Si la imputación se efectúa a los créditos generados a partir del 2017, se asignarán entonces en primer término aquellos sin derecho a devolución y luego aquellos con derecho a devolución según lo prescrito en el inciso penúltimo del artículo 56 y en el inciso final del artículo 63, ambos de la LIR. Por su parte, cuando se asignen a aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016, se asignarán entonces en primer término aquellos con derecho a devolución y luego aquellos sin derecho a devolución, según lo prescrito en el inciso segundo del literal i, de la letra c), del N°1, del Numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780 de 2014, modificada por la Ley 20.899 de 2016.

La asignación de los créditos contenidos en el registro SAC a los retiros soportados por empresas acogidas a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, se deberá realizar considerando en primer término aquellos generados a partir del año 2017 y luego aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016, conforme a lo dispuesto en el inciso segundo del literal ii, de la letra c), del N°1, del Numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780 de 2014, modificada por la Ley 20.899 de 2016. Si la imputación se efectúa a los créditos generados a partir del 2017, se asignarán entonces en primer término aquellos no sujetos a restitución y luego aquellos sujetos a restitución, de acuerdo a lo establecido en el inciso séptimo del N° 3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR y a aquellos sin derecho a devolución y luego aquellos con derecho a devolución según lo prescrito en el inciso penúltimo del artículo 56 y en el inciso final del artículo 63, ambos de la LIR. Por su parte, cuando se asignen a aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016, se asignarán entonces en primer término aquellos con derecho a devolución y luego aquellos sin derecho a devolución, según lo prescrito en el inciso segundo del literal i, de la letra c), del N°1, del Numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780 de 2014, modificada por la Ley 20.899 de 2016.

El criterio señalado se encuentra avalado también por lo instruido en el Suplemento Tributario del año 2018, en la parte relativa a las instrucciones de la Línea 76 del Formulario 22, especialmente en el desarrollo del ejercicio N° 3 que se incluye en dicha línea.

5. Consulta:

Si un contribuyente que se encuentra sujeto a alguno de los nuevos regímenes de tributación, esto es, régimen de renta atribuida o parcialmente integrado, se hubiere acogido a la opción del impuesto sustitutivo sobre las utilidades acumuladas al 31.12.2016, entre los meses de enero a abril de 2017, ¿Qué registros obligatorios se verían afectados producto de esta opción?

Respuesta:

A través de la Circular N° 49 de 2016, se impartieron instrucciones respecto de las anotaciones que se deben efectuar a los registros obligatorios a que se refiere el N° 4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, en caso del régimen de renta atribuida, y el N° 2, de la letra B), del mismo artículo en caso del régimen parcialmente integrado.

Acorde a las citadas instrucciones, en caso de contribuyentes sujetos al régimen de Renta Atribuida, el monto de utilidades acumuladas (FUT) acogidos al pago del IS FUT, debidamente corregido por la variación del IPC anual del ejercicio, se debe rebajar de la columna Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT) e incluir dicho monto en el registro REX en la columna referida a rentas afectadas por tal impuesto sustitutivo. Respecto del monto de créditos asociados al pago del IS FUT, éste se debe rebajar del registro Saldo Acumulado de Créditos (SAC), debidamente corregido por la variación del IPC anual del ejercicio. En caso de existir monto de IS FUT a pagar, dicha cantidad deberá rebajarse del registro REX, de la columna referida a rentas afectadas por tal impuesto sustitutivo, reajustado desde la fecha de pago al término del ejercicio.

En cuanto a los contribuyentes sujetos al régimen Parcialmente Integrado, el monto de utilidades acumuladas (FUT) acogido al pago del IS FUT, debidamente corregido por la variación del IPC a la fecha en que se efectúe el primer retiro o distribución posterior a la fecha

del ejercicio de la opción del IS FUT o al término del ejercicio según corresponda, se debe rebajar del registro de Rentas Afectas a Impuestos (RAI) y de la columna Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT) e incluir en el registro REX. Respecto del monto de créditos asociados al pago del IS FUT, éste se debe rebajar del registro Saldo Acumulado de Créditos (SAC), debidamente corregido por la variación del IPC ocurrida entre el 31 de diciembre de 2016 y la fecha en que se efectúe el primer retiro o distribución posterior a la fecha de ejercicio de la opción del IS FUT o al término del ejercicio según corresponda. En caso de existir monto de IS FUT a pagar, dicha cantidad deberá rebajarse del registro REX, de la columna referida a rentas afectadas por tal impuesto sustitutivo, reajustado desde la fecha de pago hasta la fecha en que se efectúe el primer retiro o distribución o al término del ejercicio, según corresponda.

En ambos regímenes, se debe establecer una nueva tasa efectiva (TEF) para el ejercicio comercial 2017, posterior a la fecha en que se acogió a la opción del impuesto sustitutivo, por lo que en este caso variará la tasa determinada al inicio del ejercicio comercial respectivo, debiendo ajustarse a esta nueva TEF los créditos otorgados a los retiros, remesas o distribuciones efectuados durante todo el ejercicio 2017 (antes y después del ejercicio de la opción del IS FUT).

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 471, de 05.03.2018
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

