CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile

REPORTE TRIBUTARIO

Nº 36
ABRIL 2013

RETENCIONES DE IMPUESTO ADICIONAL FRENTE A LAS RENTAS EMPRESARIALES

Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile

Estimados lectores,

En esta trigésimo sexta edición del Reporte Tributario, Nº36 Abril/2013, aprovecho la oportunidad de decir hasta pronto. Han sido cuatro años de desarrollo permanente en el conocimiento impositivo. Como Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios he trabajado persistentemente con el ánimo de difundir el conocimiento impositivo emprendiendo estudios sobre la materia desde diversas perspectivas.

Debido a proyectos profesionales impostergables en el ámbito privado, he decidido suspender mi participación como Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios. No obstante lo anterior, continuaré ligado a la Universidad como Director Académico del Magíster en Tributación, así como en todo lo necesario para apoyar la excelencia de esta casa de estudios en materias tributarias.

Agradezco el apoyo brindado, las felicitaciones recogidas, los comentarios que nos permitieron seguir mejorando y todo el cariño recibido durante estos casi cuatro años de Dirección.

El Impuesto Adicional se encuentra establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, contemplando una norma de resguardo fiscal, consistente en un sistema de retención total o parcial del impuesto.

La Ley N.° 20.630, que Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educacional, del 27.09.2012, incorporó una serie de modificaciones que afectan, entre otras materias, a los contribuyentes del Impuesto Adicional y a los pagadores de las rentas afectas al referido tributo, principalmente al sistema de retenciones establecido en el artículo 74 N°4 de la LIR.

En base a lo señalado precedentemente, y considerando la importancia de esta materia para los contribuyentes, a través del presente reporte, el Centro de Estudios Tributarios en su constante labor de dar a conocer a nuestros lectores las nuevas modificaciones incorporadas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, aborda las modificaciones pertinentes a las retenciones de Impuesto Adicional, que afectan a las rentas empresariales gravadas con este tributo. Además, se incorporarán ejemplos prácticos comparativos con la antigua norma existente antes de la reforma, con el objeto de facilitar su comprensión.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar www.cetuchile.cl donde podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Saludos cordiales,
Profesor Javier Jaque López
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET UChile

RETENCIONES DE IMPUESTO ADICIONAL FRENTE A LAS RENTAS EMPRESARIALES

I. INTRODUCCIÓN

Nuestro país es captador de capitales extranjeros, los cuales son invertidos directamente en Chile o destinados a establecer a nuestro país como plataforma de inversión para Latinoamérica y el mundo, considerando las buenas condiciones macro y micro económicas de Chile. Conforme a publicaciones en distintos medios de prensa, el año 2012 la inversión extranjera en nuestro país alcanzó los USD $28.000 millones, un 91% más alta que el promedio de los últimos 5 años.

Dicho lo anterior, concluimos que dicha inversión extranjera va en aumento, generando y potenciando el desarrollo económico a través de distintos proyectos, como infraestructura, servicios públicos, negocios inmobiliarios, fondos de inversión, propiedad de empresas, proyectos mineros, entre otros.

Las rentas que estas inversiones generan son rentas de fuente chilena, y en consecuencia, deben tributar en nuestro país con el Impuesto Adicional. Este tributo, afecta a los contribuyentes, personas naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en Chile y tiene como principales características, ser un impuesto directo, de tasa proporcional y de carácter real.

El Impuesto Adicional se encuentra establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta[1], que contempla una norma de resguardo fiscal, consistente en un sistema de retención total o parcial del impuesto, el cual depende de la naturaleza de la renta y de la obligatoriedad de presentar o no una declaración anual de dicho tributo.

La Ley N.° 20.630, que Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educacional, publicada en el diario oficial, con fecha 27 de septiembre de 2012, incorporó a través de su artículo 1° una serie de modificaciones que afectan, entre otras materias, a los contribuyentes del Impuesto Adicional y a los pagadores de las rentas afectas al referido tributo, principalmente al sistema de retenciones establecido en el artículo 74 N°4 de la LIR.

En base a lo señalado precedentemente, y considerando la importancia de esta materia para los contribuyentes, a través del presente reporte, el Centro de Estudios Tributarios en su constante labor de dar a conocer a nuestros lectores las nuevas modificaciones incorporadas a la Ley sobre Impuesto a la Renta, abordará las modificaciones pertinentes a las retenciones de Impuesto Adicional, que afectan a las rentas empresariales gravadas con este tributo. Además, se incorporarán ejemplos prácticos comparativos con la antigua norma existente antes de la reforma, con el objeto de facilitar su comprensión.

Finalmente, a través del presente reporte esperamos hacer una contribución académico-práctico a los profesionales que se dedican a materias impositivas, y los invitamos a continuar revisando nuestras publicaciones que están dedicadas a revisar temas contingentes vinculados con el quehacer tributario.

[1] En adelante indistintamente LIR.

II. RENTAS EMPRESARIALES

Llamaremos rentas empresariales, para efectos del presente trabajo, a las rentas que las compañías generan en el desarrollo de sus actividades y que son remesadas al exterior a sus propietarios, contribuyentes del Impuesto Adicional.

Estas rentas, consisten en el retiro o distribución de utilidades; por parte de los propietarios, socios o accionistas, no domiciliados ni residentes en Chile, de sociedades de personas y sociedades anónimas constituidas en Chile, o bien, de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que funcionan en nuestro país[2].

De conformidad al artículo 65 N.° 1 y 4 de la LIR., las rentas por concepto de retiros, deben ser declaradas anualmente por el contribuyente del Impuesto Adicional, oportunidad donde se gravará la renta con tasa del 35%, dándose de rebaja el crédito por Impuesto de Primera Categoría, cuando corresponda, y descontando, además, las retenciones que hayan afectado a la remesas de utilidades.

Por su parte, el artículo 65 de la LIR., norma que establece la obligación de presentar una declaración anual de impuestos, no considera tal obligación en el caso de los dividendos. Por lo tanto, los accionistas sin domicilio ni residencia en Chile cumplirán su obligación tributaria mediante la retención del impuesto que deben efectuar las sociedades anónimas cuando remesen tales cantidades. En consecuencia, en estos casos, la retención cumplirá la obligación tributaria que afecta al dividendo.

III. RETENCIONES DE IMPUESTO ADICIONAL ANTES DE REFORMA

De conformidad al artículo 74 N.° 4 y 79 de la LIR., cada vez que la renta se pague, remese, distribuya, retire, abone en cuenta o se ponga a disposición de contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, se deberá efectuar una retención de Impuesto Adicional. Sin embargo, cuando estemos frente a rentas empresariales provenientes de un contribuyente obligado a declarar renta efectiva según contabilidad completa y balance general, obligado, además, a llevar el registro FUT, debemos tener presente el hecho gravado de la renta remesada, dado que sólo al existir hecho gravado, habrá obligación de retener, salvo la excepción que se explicará oportunamente.

Las instrucciones sobre esta materia, se encuentran en la circular N.° 53 de 1990, la cual se encontraba vigente hasta antes de la promulgación de la Ley N.° 20.630 de 2012, esto es hasta el 31 de diciembre de 2012. Posterior a esta fecha, no existen instrucciones actualizadas, por lo tanto, estamos a la espera de las circulares respectivas, donde deben abordarse las modificaciones incorporadas por la referida ley.

IV. RETENCIONES SOBRE RETIROS EFECTIVOS ANTES DE REFORMA

En primer lugar, debemos tener presente que el hecho gravado retiro, está supeditado a la existencia de utilidades tributables contenidas en el registro FUT al término del ejercicio. Sin embargo, al momento de remesar estos retiros, no contamos con tal información. Es por ello que,

[2] Contribuyentes de los artículos 38 inciso primero y 58 N.° 1 de la Ley de la Renta.

la circular N.° 53 de 1990, para establecer la retención, considera la existencia de utilidades tributables en el registro FUT al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

De esta forma, cuando existían utilidades tributables al término del ejercicio anterior, suficientes para cubrir los retiros del ejercicio, suponíamos que existía hecho gravado y reteníamos con tasa del 35%, menos el crédito por Impuesto de Primera Categoría asociado a la renta que estaba soportando la imputación.

En caso contrario, cuando no existían utilidades tributables al término del ejercicio anterior, suficientes para cubrir los retiros del ejercicio, no habría hecho gravado, y en consecuencia, no se debía retener. Sin embargo, de conformidad al anterior texto del artículo 74 N.° 4 de la LIR., al considerarse los retiros como rentas clasificadas en el artículo 60 inciso primero, de todas formas, en el caso de las sociedades de personas, debía efectuarse una retención provisional con tasa 20%. Es del caso mencionar, que esta retención provisoria, no afectaba a los retiros que se encontraban en esta situación, en el caso de los establecimientos permanentes, debido a que dichas rentas se encuentran clasificadas en el artículo 58 N.° 1 de la LIR., por lo tanto, simplemente no existía retención alguna.

En base a lo anterior, podríamos realizar el siguiente esquema según lo señalado precedentemente:

Saldo de FUT	Retención sobre Retiros de sociedades de personas. (Renta del artículo 60 inciso primero)	Retención sobre Retiros de establecimientos permanetes. (Renta del artículo 58 N.° 1)
Existe remanente año anterior sufiente para cubrir los retiros	35%, menos crédito de Primera Categoría, cuando corresponda, de acuerdo a la utilidad que soportó la imputación	35%, menos crédito de Primera Categoría, cuando corresponda, de acuerdo a la utilidad que soportó la imputación
No existe remanente año anterior suficiente para cubrir los retiros	Retención provisional, con tasa del 20%	No hay retención provisional

Recordemos que la situación tributaria de los retiros se determinará en base al registro FUT confeccionado al término del ejercicio, donde éstos quedarán gravados definitivamente con el Impuesto Adicional, o bien, resultarán en exceso. Sea cual fuere la situación de los retiros, el contribuyente del Impuesto Adicional deberá presentar su declaración anual de Impuesto a la Renta, imputando contra el impuesto determinado, las retenciones que soportó durante el ejercicio, ocasión donde deberá pagar la diferencia de impuestos que se le produzcan, o bien, recuperar los remanentes de retención que le favorezcan, el cual será devuelto por la Tesorería General de la República, al tener tales cantidades el carácter de pago provisional, de acuerdo a los dispuesto por el artículo 75 de la LIR.

V. RETENCIONES SOBRE RETIROS EFECTIVOS DESPUÉS DE REFORMA

Las nuevas disposiciones relacionadas con el sistema de retención que afectan a los retiros, se encuentran en el inciso primero del artículo 74 N.° 4 de la LIR., el cual se transcribe a continuación:

"Los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al Impuesto Adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda, con derecho al crédito establecido en el artículo 63."

Como se observa de la norma transcrita, no se ordena una retención provisoria del 20% que establecía la norma antigua, sino que derechamente se señala que la retención será equivalente a la tasa de Impuesto Adicional que corresponda, vale decir, 35%. Además, se agrega que se deberá deducir de la retención, el crédito por Impuesto de Primera Categoría, sin requerir la existencia efectiva de éste.

En base a lo anterior, podemos concluir, que en el caso que no existan utilidades acumuladas en el registro FUT al término del ejercicio anterior, de todas formas se otorgará al momento de realizar la retención crédito por Impuesto de Primera Categoría con la tasa que corresponda al ejercicio en curso.

En caso contrario, cuando existan utilidades acumuladas al término del ejercicio anterior, se continuarán realizando las retenciones en los mismos términos que se realizaba antes de la modificación legal, vale decir, conforme a las instrucciones de la circular N.° 53 de 1990.

VI. CASO PRÁCTICO SOBRE RETENCIONES A RETIROS EFECTIVOS

A continuación se expone un caso práctico sobre la determinación de la retención que afecta a los retiros remesados a socios no domiciliados ni residentes de sociedades de personas constituidas en Chile:

ANTECEDENTES

1. **REMANENTE DE FUT AL 31.12.2012**	
Utilidades ajenas netas tasa 16%	14,000,000
2. **RETIROS**	
- Abril 2013	20,000,000
3. **RLI**	
- Año Tributario 2014	10,000,000
4. **IPC SUPUESTO**	
Anual	5.0%
Enero-Abril	2.0%
Abril-Diciembre	3.0%

FUT AL 30.04.2013, SOLO PARA EFECTOS DE DETERMINAR LA RETENCIÓN

Detalle		Control	Utilidades Netas Propias		Utilidades Netas Ajenas	Crédito	Incremento
			Impuesto	20%	16%		
				0.25	0.190476		
Remanente		14,000,000			14,000,000	2,666,664	2,666,664
Reajuste	2.0%	280,000	0	0	280,000	53,333	53,333
Rem reaj.		14,280,000	0	0	14,280,000	2,719,997	2,719,997
Retiro	20,000,000	-14,280,000			-14,280,000	-2,719,997	-2,719,997
Exceso	5,720,000						
Saldo		0	0	0	0	0	0

RETENCIÓN ANTES DE REFORMA

Conceptos	Total	Imp Fut	No Imp Fut
		35%	20%
Retiro	20,000,000	14,280,000	5,720,000
Incremento	2,719,997	2,719,997	
Base	22,719,997	16,999,997	5,720,000
Ret según tasa	7,093,999	5,949,999	1,144,000
Crédito	-2,719,997	-2,719,997	
Ret neta	4,374,002	3,230,002	1,144,000
Líquido	15,625,998	11,049,998	4,576,000

RETENCIÓN DESPUÉS DE REFORMA

Conceptos	Total	Imp Fut	No Imp Fut
		35%	35%
Retiro	20,000,000	14,280,000	5,720,000
Incremento	4,149,997	2,719,997	1,430,000
Base	24,149,997	16,999,997	7,150,000
Ret según tas	8,452,499	5,949,999	2,502,500
Crédito	-4,149,997	-2,719,997	-1,430,000
Ret neta	4,302,502	3,230,002	1,072,500
Líquido	15,697,498	11,049,998	4,647,500

Comentarios:

En el caso que el remanente de FUT del ejercicio anterior, no cubra la remesa, las retenciones de Impuesto Adicional que afectan a los retiros efectivos, a contar de la vigencia de la modificación introducida al artículo 74 N.° 4 de la LIR., deben efectuase a todo evento con crédito e incremento por Impuesto de Primera Categoría, con la tasa del tributo vigente en el ejercicio de la remesa, similar a lo que se hacía en el caso de sociedades anónimas. Cualquier diferencia que se produzca entre la retención y el Impuesto Adicional definitivo, a favor o en contra del contribuyente, se solucionará en la declaración anual impuestos que deben presentar los socios no domiciliados ni residentes. Sin embargo, debe tenerse presente que la actual norma legal obliga a restituir a las empresas en el caso que el impuesto retenido sea inferior al que efectivamente correspondía, cuando el crédito imputado haya sido indebido, por lo tanto, en esta materia serán importantes las instrucciones que emita el Servicio de Impuesto Internos.

Por otra parte, se observa que después de reforma, las retenciones no quedan supeditadas a la existencia de utilidades acumuladas al término del ejercicio inmediatamente anterior, sino que siempre tendrán retención con tasa 35%. En cuanto al entero en arcas fiscales, estas retenciones deben ser pagadas por la sociedad respectiva mediante el formulario 50, hasta el día 12 del mes siguiente a la fecha en que se efectuó la retención.

Finalmente, se señala que en el caso de los establecimientos permanentes, las retenciones deben ser efectuadas en los mismos términos descritos para el caso expuestos después de reforma, por lo tanto, se consideró innecesario realizar un ejemplo específico para este tipo de contribuyentes.

A continuación se presenta la situación tributaria final de los retiros, conforme al registro FUT que se confeccionó al término del ejercicio y la declaración de impuestos del socio, no domiciliado ni residente:

FUT DEFINITIVO AL 31.12.2013

Detalle		Control	Utilidades Netas Propias		Utilidades Netas Ajenas	Crédito	Incremento
			Impuesto	20%	16%		
				0,25	0,190476		
Remanente		14.000.000			14.000.000	2.666.664	2.666.664
Reaj.	5,0%	700.000	0	0	700.000	133.333	133.333
Rem reaj.		14.700.000	0	0	14.700.000	2.799.997	2.799.997
RLI		10.000.000	2.000.000	8.000.000		2.000.000	2.000.000
SUBTOTAL		24.700.000	2.000.000	8.000.000	14.700.000	4.799.997	4.799.997
Retiro reajustados							
20.000.000	1,03	-20.600.000			-14.700.000	-2.799.997	-2.799.997
				-5.900.000		-1.475.000	-1.475.000
Saldo		4.100.000	2.000.000	2.100.000	0	525.000	525.000

DECLARACIÓN DE IMPUESTOS SIN REFORMA

Concepto		BI IA
Retiro		20.600.000
Incremento		4.274.997
Base imponible		24.874.997
Impto Adicional	35%	8.706.249
Menos:		
Crédito 1era Cat.		-4.274.997
Retención reaj.	1,03	-4.505.222
Resultado Declaración		-73.970

DECLARACIÓN DE IMPUESTOS SIN REFORMA

Concepto		BI IA
Retiro		20.600.000
Incremento		4.274.997
Base imponible		24.874.997
Impto Adicional	35%	8.706.249
Menos:		
Crédito 1era Cat.		-4.274.997
Retención reaj.	1,03	-4.431.577
Resultado Declaración		-325

Comentarios:

Al término del ejercicio la totalidad de los retiros fueron imputados a utilidades tributables, es decir, el hecho gravado con el Impuesto Adicional nació por la totalidad de los retiros efectuados por el socio no residente. Por lo tanto, los retiros y el incremento conformarán la base imponible que se gravará con tasa del 35%, rebajando del señalado tributo, el crédito por impuesto de Primera Categoría y las retenciones de Impuesto Adicional efectuadas al momento de remesar las utilidades.

Como se puede observar, después de reforma queda mejor calzada la declaración anual de impuestos, esto se debe a que, tanto la retención como la obligación tributaria definitiva, se determinaron con tasa 35%, existiendo una pequeña diferencia sólo con motivo de la corrección monetaria.

En cuanto a las obligaciones administrativas, la sociedad de personas deberá presentar la declaración jurada 1886 y 1850, por los retiros de sus socios y las retenciones de Impuesto Adicional asociadas a dichas rentas.

VII. RETENCIONES SOBRE DIVIDENDOS ANTES DE REFORMA

Al igual que en el caso de los retiros, las instrucciones sobre las retenciones de Impuesto Adicional que afectan a los dividendos se encuentran contenidas en la circular N.° 53 de 1990. Estas instrucciones, realizan una distinción similar a la que se efectuaba en el caso de los retiros efectivos**,** vale decir, consideran la existencia o no de utilidades tributables al término del ejercicio inmediatamente anterior. Sin embargo, esta distinción no se realizaba para determinar la existencia o no del hecho gravado, sino que para determinar los créditos que podrían ser utilizables en contra de la retención.

Las instrucciones señalaban que debía considerarse tanto el FUT como el FUNT al término del ejercicio anterior, a diferencia de lo que ocurría en el caso de las sociedades de personas, donde sólo se consideraba el registro FUT. En el caso que los dividendos se imputaran a las utilidades tributables, debía retenerse el impuesto con tasa del 35%, menos el crédito por Impuesto de Primera Categoría, cuando corresponda. Por su parte, en el caso que los dividendos se imputen al registro FUNT, no debía realizase retención alguna. Por último, en el caso que no existan remanentes de utilidades tributables o no tributables en la empresa, debía efectuarse de todas formas una retención con tasa del 35%, con derecho a rebajar de la retención el crédito por impuesto de Primera Categoría. Este crédito, tenía el carácter de provisorio, por cuanto sólo se determinaría su procedencia al término del ejercicio, cuando se establezca si los dividendos se imputarán a utilidades tributables recibidas durante el ejercicio, con derecho al crédito mencionado, o definitivamente el dividendo no tendría derecho a crédito al no imputarse a ninguna renta.

En el caso que el dividendo al término del ejercicio, finalmente no se impute a utilidades con crédito, o bien, dicho crédito sea otorgado con una tasa inferior a la del dividendo provisorio, se debía determinar la cuantía del crédito que se había otorgado en forma indebida, y la diferencia debía ser restituida por la sociedad anónima en arcas fiscales a través de su propia declaración de impuestos, convirtiendo dicho crédito en base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

El cuadro siguiente resume el sistema de retención aplicable a los dividendos distribuidos por las sociedades anónimas:

Saldo de FUT y FUNT	Retención sobre Dividendos de sociedades anónimas. (Renta del artículo 58 N.° 2)
Existe remanente FUT del año anterior sufiente para cubrir los dividendos	35%, menos crédito de Primera Categoría, cuando corresponda.
Existe remanente FUNT del año anterior sufiente para cubrir los dividendos	No hay retención.
No existe remanente año anterior de FUT ni FUNT suficiente para cubrir los dividendos	35%, menos crédito de Primera Categoría en carácter de provisorio, restituible al Fisco en caso de resulta improcedente al término del ejercicio.

VIII. RETENCIONES SOBRE DIVIDENDOS DESPUÉS DE REFORMA Y RESTITUCIÓN DE CRÉDITO INDEBIDO.

Luego de la modificación introducida al artículo 74 N.° 4 de la LIR., no se observan mayores cambios en la determinación de la retención que afecta a los dividendos, por lo tanto, consideramos que se mantendrían vigentes, en esta materia, las instrucciones contenidas en la circular N.° 53 de 1990.

No obstante lo anterior, en lo que se refiere a la restitución al Fisco del crédito por Impuesto de Primera Categoría que resulte indebido, el nuevo texto del artículo 74 N.° 4 de la LIR., a través de su inciso quinto, establece una innovación en la determinación de esta cantidad. En general, con anterioridad a este cambio, dicha diferencia se determinaba considerando el crédito otorgado indebidamente versus el crédito que efectivamente correspondía, según el FUT determinado al término del ejercicio. Sin embargo, a contar del 01 de enero de 2013, la restitución se determinará entre el impuesto que debió pagar el contribuyente, versus la retención que materialmente fue ingresada al fisco.

Es del caso señalar que, de acuerdo al actual inciso 5° del N.° 4 del artículo 74 de la LIR., no se distingue respecto del tipo de empresa que debe pagar la menor retención realizada al momento de la remesa. Por lo tanto, deberán restituir, conforme a las instrucciones que emita la autoridad tributaria, las sociedades anónimas, sociedades de personas o los contribuyentes del artículo 58 N.° 1 de la LIR, según sea el caso.

IX. CASO PRÁCTICO SOBRE RETENCIONES A DIVIDENDOS

A continuación se presenta un ejemplo práctico, a través del cual, se realiza una comparación entre la forma de determinar las retenciones y restituciones, antes y después de la entrega en vigencia de la Ley N.° 20.630 de 2012. Para efectos del ejemplo, se han utilizado los mismos antecedentes propuestos en el ejemplo anterior, referido a la retención de los retiros en sociedades de personas, sólo con la diferencia que el retiro ha sido remplazado por un dividendo de $28.000.000.

FUT AL 30.04.2013

Detalle		Control	Utilidades Netas Propias		Utilidades Netas Ajenas	Crédito	Incremento
			Impuesto	20%	16%		
				0,25	0,190476		
Remanente		14.000.000			14.000.000	2.666.664	2.666.664
Reajuste	2%	280.000			280.000	53.333	53.333
Rem reaj.		14.280.000			14.280.000	2.719.997	2.719.997
Dividendo	28.000.000	-14.280.000			-14.280.000	-2.719.997	-2.719.997
Div Prov.	13.720.000						
Saldo		0	0	0	0	0	0

Concepto	Total	Imp Fut 35%	No Imp Fut 35%
Dividendo	28.000.000	14.280.000	13.720.000
Incremento	6.149.997	2.719.997	3.430.000
Base	34.149.997	16.999.997	17.150.000
Ret según tasa	11.952.499	5.949.999	6.002.500
Crédito	-6.149.997	-2.719.997	-3.430.000
Retención neta	5.802.502	3.230.002	2.572.500
Líquido	22.197.498	11.049.998	11.147.500

FUT DEFINITIVO AL 31.12.2013

Detalle		Control	Utilidades Netas Propias		Utilidades Netas Ajenas	Crédito	Incremento
			Impuesto	20%	16%		
				0,25	0,190476		
Remanente		14.000.000			14.000.000	2.666.664	2.666.664
Reajuste	2%	280.000			280.000	53.333	53.333
Rem reaj.		14.280.000			14.280.000	2.719.997	2.719.997
Dividendo	28.000.000	-14.280.000			-14.280.000	-2.719.997	-2.719.997
Div Prov.	13.720.000						
SUBTOTAL		0	0	0	0	0	0
RLI		10.000.000	2.000.000	8.000.000		2.000.000	
Div Prov. Reaj (1,03)	14.131.600	-10.000.000	-2.000.000	-8.000.000		-2.000.000	0
Div prov no imput	4.131.600						
Saldo		0	0	0	0	0	0

CÁLCULO REINTEGRO ANTES DE REFORMA			
Crédito real	2.000.000	1,030	1.941.748
Crédito otorga	3.430.000		-3.430.000
Crédito indebido			-1.488.252
Más: Reajuste a diciembre		3%	-44.648
Restitución actualizada al 31.12			-1.532.900
Créd indebido BI	**1.532.900**	**/ 0,20**	**7.664.500**

CÁLCULO REINTEGRO DESPUÉS DE REFORMA			
Dividendo imputado al remanente			14.280.000
Dividendo imputado a la RLI	10.000.000	1,030	9.708.738
Dividendo no imputado a ningún registro	4.131.600	1,030	4.011.262
Incremento histórico a la fecha del reparto			2.719.997
Base imponible que debió utilizarse en la retención			30.719.997
Retención según tasa		35%	10.751.999
Crédito asociado dividendo imputado remanente			-2.719.997
Crédito asociado dividendo imputado RLI	2.000.000	1,030	-1.941.748
Retención que debió efectuarse			6.090.254
Retención que fue enterada en arcas fiscales			-5.802.502
Menor retención determinada			287.752
Más: Reajuste a diciembre		3%	8.633
Restitución actualizada al 31.12			296.385

Restitución antes de reforma	1.532.900
Restitución después de reforma	-296.385
Diferencia en la restitución…….	**1.236.515**

DECLARACIÓN DE IMPUESTOS SIN REFORMA

F-22 SA.	
RLI	10.000.000
BI crédito indeb	7.664.500
Base total	17.664.500
20% impuesto 1era	3.532.900
Total a pagar	3.532.900

DECLARACIÓN DE IMPUESTOS CON REFORMA

F-22 SA.	
RLI	10.000.000
Base total	10.000.000
20% impuesto 1era	2.000.000
Pago impuesto adicional a restituir	296.385
Total a pagar	2.296.385

Nota: El monto a pagar debe ser actualizados por el reajuste que establece el art. 72 de la LIR.

***Comentarios**:*

La diferencia determinada entre el cálculo de ambas restituciones, corresponde a la tasa del impuesto Adicional aplicada sobre el incremento por Impuesto de Primera Categoría que formó parte de la base imponible al momento de determinar la retención, pero que antes de reforma, no se ajustaba en el cálculo de restitución. ($3.430.000 x 35% x 1,030 = $1.236.515).

Luego de reforma, no se está restituyendo un crédito indebido por otorgarse un mayor crédito al momento de la retención, sino que se de acuerdo el nuevo artículo 74 N.° 4, inciso 5°, la sociedad

anónima debe enterar al Fisco el menor Impuesto adicional que fue retenido al momento de la remesa.

X. GASTOS RECHAZADOS ANTES DE REFORMA

Los gastos rechazados[3] a que se refiere el artículo 21 de la LIR., también constituyen rentas que deben ser gravadas con el Impuesto Adicional, y en consecuencia, se encuentran sometidas a las normas de retención a que se refiere el artículo 74 N.° 4 del texto legal antes mencionado. Como se ha señalado anteriormente, al artículo 74 N.° 4, fue modificado por la Ley N.° 20.630 de 2012, al igual que el artículo 21. Por lo tanto, a continuación revisaremos como operaban las normas de retención antes de la modificación referida, para posteriormente, compararlas con las nuevas disposiciones, actualmente vigente.

Con anterioridad a la Ley N.° 20.630, los gastos rechazados que correspondían a un accionista no residente, debían afectarse con el Impuesto Único del inciso tercero del artículo 21, con tasa 35%, de cargo de la sociedad anónima que incurría en dicho gasto. Por su parte, los gastos rechazados que correspondían a un socio no residente, debían afectarse con el Impuesto Adicional mediante su agregado a la base imponible de este tributo, tal como lo establece el artículo 62 de la LIR.

Las normas de retención, naturalmente sólo aplicaban ante la existen del Impuesto Adicional, mediante una retención con tasa del 20% sobre el desembolso. Esta retención, la sociedad de personas debía declararla y pagarla a través de su propia declaración de impuestos, en los términos del artículo 79 de la LIR. Además, las sociedades debían presentar la declaración jurada 1893 y 1850 para efectos de informar a la administración tributaria; los gastos rechazados y las retenciones asociadas, correspondiente que sus propietarios.

Los socios, por su parte, presentan su declaración anual de impuestos, incorporando en la base imponible de su Impuesto Adicional los gastos rechazados, para gravarlos con una tasa del 35%, rebajando posteriormente, las retenciones de Impuesto Adicional que habían enterado en arcas fiscales las sociedades de personas.

XI. GASTOS RECHAZADOS DESPUÉS DE REFORMA

De conformidad al nuevo artículo 21 de la LIR., los gastos rechazados sólo se gravarán con el Impuesto Adicional en la medida que tales partidas se encuentren directamente relacionados con el socio o accionista no residente. En cambio, si los gastos rechazados no pueden ser vinculados directamente con los propietarios, la sociedad correspondiente gravará estas cantidades con un impuesto único de tasa 35%, según lo dispuesto por el nuevo inciso primero del artículo 21 de la LIR.

El cambio antes mencionado, no distingue al tipo jurídico de la empresa que incurre en los gastos rechazados, vale decir, en el caso de las sociedades anónimas también deberá distinguirse si el gasto en cuestión es o no atribuible al accionista. Esto último, constituye una innovación para los accionistas, porque con anterioridad a la modificación en comento, los accionistas no tenían obligación tributaria frente a los gastos rechazados, sin embargo, a contar del 01 de enero de 2013,

[3] El reporte tributario del mes de marzo de 2013, trató el tema de los gastos rechazados frente a la reforma tributaria.

fecha de vigencia de la Ley N.° 20.630, deberán tributar con Impuesto Adicional por todas aquellas cantidades que les sean atribuibles.

Otra innovación consiste en incluir un recargo al Impuesto Adicional, de un 10% sobre el gasto rechazado, por lo tanto, los gastos rechazados, a contar de la vigencia de las modificaciones introducidas, deberán ser gravados con una tasa total del 45% (salvo el caso de contribuyentes sin domicilio si residencia en Chile acogidos a la invariabilidad tributaria con tasas del 42%, contenida en el D.L. N° 600).

Ahora bien, el nuevo artículo 21, establece que en la medida que los gastos rechazados se encuentren afectos a sus disposiciones, permitirá su deducción en la determinación de la renta líquida imponible, lo que significa que los gastos rechazados no se verán gravados con el Impuesto de Primera Categoría, y en consecuencia, no tendrán derecho a crédito por tal concepto.

En lo que se refiere a las normas de retención, el nuevo artículo 74 N.° 4 de la LIR, en su inciso 12°, establece una retención equivalente a un 35% sobre la partida, quedando en definitiva una obligación tributaria por cumplir, para los socios o accionistas, de un 10%, que corresponde al recargo que establece el nuevo artículo 21. Este diferencial, deberá ser enterado por los contribuyentes en arcas fiscales mediante el formulario 22, en el mes de abril de cada año, respecto de los gastos rechazados generados el año inmediatamente anterior.

XII. EJEMPLO DECLARACIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS

Según lo expuesto en los puntos anteriores, tanto los socios como accionistas no residentes, luego de la reforma tributaria, deberán presentar una declaración anual de impuesto a la renta, donde declararán los gastos rechazados que les son atribuibles. Esta declaración consistirá en gravar sus gastos rechazados atribuibles con tasa 45%, y rebajar de dicho gravamen, la retención que efectuó la sociedad, con tasa 35%. Se recuerda, que luego de la modificación realizada al artículo 21 los gastos rechazados no tienen crédito por Impuesto de Primera Categoría, dado que no se gravaron con este tributo.

A continuación se expone un ejemplo que pretende esclarecer aun más lo señalado precedentemente.

PLANTEAMIENTO

ANTECEDENTES

1	Conforme a escritura de constitución, los accionistas de la sociedad anónima Invertax S.A., poseen la siguiente participación en las utilidades de la compañía:	
	• Accionista A (No residente en Chile).....	35%
	• Accionista B (Residente en Chile).....	65%
2	De los antecedentes proporcionados por el representante legal de la sociedad anónima, la base imponible al 31.12.2013 se determinó conforme al siguiente detalle:	
	Resultado según balance.....	20.000.000
	Agregados:	
	Gastos no documentados, reajustados.....	800.000
	Gastos particularse accionista A, reajustados.....	4.200.000
	Multas fiscales, reajustadas.....	40.000
	Deducciones:	
	No tiene.....	0
	Desagregados:	
	Gastos no documentados, reajustados.....	-800.000
	Gastos particularse accionista A, reajustados.....	-4.200.000
	Renta Líquida Imponible determinada	20.040.000
3.	Supuesto IPC igual a cero.....	0%
4.	En el ejercicio no ocurrieron distribuciones de dividendos.....	0

Nota: No existen antecedentes que permitan atribuir a alguno de los accionistas los gastos no documentados.

DESARROLLO

1. Determinación de la retención de Impuesto Adicional que afecta a los gastos rechazados

Concepto del gasto rechazado	Monto histórico	Factor reajuste	Monto reajustado	Tasa retención	Retención Determinada
• Gastos particulares accionista A	4.200.000	1,000	4.200.000	35%	1.470.000

Notas:

1. Los gastos no documentados NO se encuentran afectos a Impuesto Adicional, debido a que no son atribuibles a ningún accionista, y por lo tanto, deben ser gravados con el Impuesto Único del nuevo inciso primero del artículo 21 de la LIR, tributo que es de cargo de la sociedad (35%).
2. La retención de Impuesto Adicional que afecta a los gastos rechazados deberá ser enterada en arcas fiscales mediante el formulario 22 de la propia sociedad.
3. Los gastos rechazados no tienen crédito por Impuesto de Primera Categoría, debido a que no se gravaron con dicho tributo al ordenar el nuevo artículo 21 su rebajar en la determinación de la LIR. (Desagregados)
4. La retención determinada puede ser utilizada en el carácter de pago provisional frente al Impuesto Adicional que gravará al gasto rechazado (35% impuesto +10% incremento al impuesto)
5. Antes de la modificación al artículo 74 N.° 4 de la LIR, por la Ley N.° 20.630 de 2012, la retención sólo afectaba a los socios de sociedades de personas y se efectuaba con tasa del 20% sobre la partida.
6. La sociedad anónima se encuentra obligada a presentar la declaración jurada 1893 y 1850, informando a la administración tributaria, los gastos rechazados y las retenciones asociadas correspondientes a sus accionistas. Por lo tanto, se espera la actualización de las instrucciones de estas declaraciones juradas para el próximo año tributario 2014.

DESARROLLO DECLARACIÓN ANUAL DE IMPUESTOS

Concepto	Tasas	Valores
• Gastos particulares accionista A		4.200.000
Impuesto según tasa.....	35%	1.470.000
Incremento al impuesto, según el artículo 21, inciso tercero de la LIR.....	10%	420.000
Total impuesto Adicional.....		1.890.000
Menos:		
Retenciones que afectaron a los gastos rechazados (F-22 empresa).....	35%	-1.470.000
Resultado declaración de impuestos.....		420.000

Notas:

1. Luego de la reforma tributaria los accionistas deberán presentar una declaración anual de Impuesto a la Renta (F-22) para declarar el Impuesto Adicional que afecta a los gastos rechazados que les son atribuibles.
2. Las retenciones practicadas por las sociedades en general, sobre los gastos rechazados, no cumplen la obligación tributaria, debido a que dicha obligación es de un 45%, al incluir el 10% de recargo que establece el nuevo inciso tercero del artículo 21 de la LIR.
3. El ejercicio se encuentra desarrollo con un IPC igual a cero, por lo tanto, todos los valores se encuentran histórico.

XIII. LIBERACIONES A LA OBLIGACIÓN DE RETENER

La ley sobre impuesto a la Renta establece algunas situaciones donde el agente retenedor no se encuentra obligado a realizar retenciones de Impuesto Adicional. Esto ocurre por ejemplo, cuando los retiros afectos a Impuesto Adicional, son reinvertidos en los términos de la letra c), del número 1, de la letra A), de artículo 14. Sin embargo, en este caso, no se trata de una liberación de la obligación, sino más bien, una alternativa que proporciona la ley a las empresas, para que ellas decidan si realizan o no la retención, dado que existe la posibilidad, que una vez realizado el retiro, no se materialice en la práctica la reinversión de utilidades. En tal caso, será la sociedad la responsable del entero de la retención en arcas fiscales, dentro de los primeros 12 días del mes siguiente a aquel en que venza el plazo 20 días a que se refiere el artículo 14.

La opción de retener o no el Impuesto Adicional, señalada en el párrafo anterior, ya existía antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.630 de 2012. No obstante, esta norma innovó al establecer que podrá no efectuarse retención si se acredita, en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, que se remesan cantidades que correspondan a ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas del impuesto en análisis.

XIV. CONCLUSIÓN

Como se pudo constatar a lo largo de este reporte, fueron muchas las modificaciones introducidas al artículo 74 N.° 4 de la LIR, en lo que dice relación con las rentas empresariales. Entre las modificaciones destacan por ejemplo; la nueva forma en determinar las retenciones de Impuesto Adicional que afecta a los retiros en sociedades de personas y establecimientos permanentes, la nueva forma de determinar la restitución el crédito indebido imputado en contra de las

retenciones de Impuesto Adicional, la posibilidad de no retener en el caso de ingresos no rentas y rentas exentas, el nuevo tratamiento tributario de los gastos rechazados, entre otros.

No obstante lo anterior, a la fecha, la administración tributaria no ha emitido las instrucciones pertinentes sobre la materia, ante lo cual los contribuyentes deberán cumplir con la obligación de retener, a través de lo que ellos mismos interpreten de las nuevas disposiciones incorporadas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En cuanto a las demás normas de retenciones, no incluidas en el presente reporte, como las operaciones del artículo 17 N.° 8 de la LIR, la solicitud que pueden presentar los contribuyentes al Servicio de Impuestos Internos con la finalidad de determine previamente el mayor valor en una operación para calcular la retención, entre otros temas, serán abordados en los próximos reportes tributarios, a los cuales quedan todos cordialmente invitados a revisar.

CET

www.cetuchile.cl

FACULTAD ECONOMÍA Y NEGOCIOS UNIVERSIDAD DE CHILE

DCS Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información

www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE