

## MINUTA

### RÉGIMEN RENTA ATRIBUIDA Y RÉGIMEN PARCIALMENTE INTEGRADO<sup>1</sup>.

*Andrés Guitriot Peet*  
*andresguitriot@gmail.com*  
*Abogado UC / Magíster Tributario UCH*  
*MBA UC Candidate*

#### A.- Régimen Renta Atribuida

##### A.1.- Concepto

El régimen de renta atribuida es un régimen de tributación que establece que los dueños de las empresas deben tributar en el mismo ejercicio por la totalidad de las rentas que generen las mismas, independiente de las utilidades que retiren. Los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a utilizar como crédito, la totalidad del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) pagado por la empresa asociado a tales rentas, en contra del Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA)

##### A.2.- Características

1. Las rentas que genere la empresa o aquellas que le sean atribuidas, tributarán en el mismo año comercial con el IDPC y con el IGC o IA, según corresponda. Es decir, la situación tributaria de dichas rentas queda determinada en el año en que se originan, independientemente de que estas rentas sean retiradas o distribuidas por la empresa.
2. La tasa del IDPC es de un 25%. Teniendo en consideración que dichas rentas deberán además pagar IGC o IA a nivel del propietario, y que el IDPC pagado servirá de crédito en un 100% en contra del IGC o IA, la carga tributaria final puede llegar a un 35%.

##### A.3.- Requisitos

1. Estar obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa.
2. Tener una de las siguientes calidades jurídicas: i. Empresario Individual; ii. Empresa Individual de Responsabilidad Limitada; iii. Establecimiento Permanente situados en Chile; iv. Comunidades; v. Sociedades por Acciones; vi. Sociedad de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones).
3. Los empresarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa deberán corresponder a: i. Personas naturales con domicilio o residencia en Chile, y/o ii. Contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país.
4. Los contribuyentes deben presentar ante el Servicio de Impuestos Internos (SII) una declaración en la que se contenga la decisión de acogerse al régimen, con las siguientes precisiones, dependiendo del tipo de contribuyente que se trate: i. Empresarios Individuales, Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada y los Establecimiento Permanente situados en Chile: deben presentar una declaración en tal sentido al SII (de forma presencial o vía internet); ii. Comunidades: la declaración deberá estar suscrita por todos los comuneros, quienes deben adoptar por unanimidad la opción y presentarse ante el SII (de forma presencial o vía internet); iii. Sociedades de Personas (excluidas las comanditas por acción) y las Sociedades por Acciones: deben presentar una declaración suscrita por el representante, que debe ir acompañada por una

---

<sup>1</sup> Basado por la Ley N° 20.780 de 2014, Ley N° 20.899 de 2016 y en el Manual Reforma Tributaria del Ministerio de Hacienda de Chile, 2016.

escritura pública en que conste el acuerdo de la totalidad de socios o accionistas y presentarse ante el SII (de forma presencial o vía internet).

#### **A.4.- Forma y Plazo**

Los contribuyentes que se encuentren acogidos a los otros regímenes de tributación que establece la LIR podrán ejercer la opción desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, debiendo cumplir con los requisitos señalados precedentemente. Los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1 de enero de 2017 deberán ejercer la opción en el plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades a través del Formulario N° 4415 del SII.

#### **A.5.- Régimen por Defecto**

En caso de no elegir algún régimen de tributación, quedarán sujetos por defecto al régimen de renta atribuida los siguientes contribuyentes cuyos propietarios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile: i. Empresarios Individuales; ii. Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada; iii. Comunidades; iv. Sociedades de Personas (excluidas las en comandita por acciones).

#### **A.6.- Reglas de Atribución**

Los contribuyentes que estén conformados por sólo un propietario deberán atribuir el 100% de las rentas a dicho propietario, a fin de que éste tribute sobre tales cantidades en el año respectivo. Respecto de aquellos contribuyentes que estén conformados por más de un comunero, socio o accionista, el siguiente es el mecanismo de atribución:

1. La atribución de las rentas se efectuará en la forma en que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado. En este caso, se deberá dejar constancia por escrito de este acuerdo en el contrato social, estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, debiéndose, en todos los casos, informarse al SII de dicho acuerdo.
2. En caso que no aplique la regla anterior la atribución se efectuará en la misma proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado el capital en la empresa.

#### **A.7.- Tributación a Nivel de la Empresa**

A este régimen le sigue aplicando en su totalidad el sistema integrado de tributación, esto es, el mecanismo de determinación de la base imponible sigue siendo el señalado en los artículos 29 al 33 de la LIR y le aplican los mismos tributos que existían con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma.

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

1. La tasa del IDPC será de un 25%.
2. Se deben incorporar en la determinación de la RLI los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas, para que de esta forma se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos finales (IGC o IA).
3. Se puede deducir de la RLI hasta el 50% de la misma, que se mantenga invertida en la empresa, con un tope máximo de UF 4.000.
4. Las pérdidas tributarias no podrán ser imputadas a las utilidades acumuladas en la empresa, sino que desde el 1 de enero de 2017 dichas pérdidas se considerarán como gasto para el ejercicio siguiente (imputación "hacia adelante"), pudiendo también ser imputadas a los dividendos o retiros que se perciban de otras sociedades con la posibilidad de recuperar el crédito por IDPC asociados a los mismos.

#### **A.8.- Tributación a Nivel del Propietario**

Los socios, accionistas o comuneros con domicilio o residencia en Chile, deberán pagar el IGC con una tasa progresiva que va entre el 0% y el 35%. En tanto, las personas con domicilio o residencia en el exterior, deben pagar el IA con tasa de 35%. En ambos casos, los socios, accionistas o comuneros podrán imputar como crédito la totalidad del IDPC pagado por tales rentas.

#### **A.9.- Registros**

1. Rentas Atribuidas Propias (RAP): Se registra el saldo positivo de la RLI determinada al término del ejercicio.
2. Fondo de Utilidades Financieras (FUF): Se registra la diferencia entre la depreciación acelerada y normal.
3. Rentas Exentas e Ingresos No Constitutivos de Renta (REX): Se registran las rentas exentas de los IGC o IA y los Ingresos No Constitutivos de Renta percibidos.
4. Saldo Acumulado de Crédito (SAC): Se registran los créditos por IDPC y por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera, distinguiendo entre los que dan derecho a devolución y los que no.

#### **A.10.- Salida del Régimen**

Los contribuyentes que opten por acogerse al régimen de renta atribuida deberán mantenerse en él al menos durante 5 años comerciales consecutivos, pudiendo, una vez transcurrido dicho plazo, acogerse al régimen parcialmente integrado.

A continuación se señalan aquellas situaciones en las cuales un contribuyente puede o debe dejar el régimen de renta atribuida: i. Por decisión propia del contribuyente; ii. Por incumplir los requisitos de tipo jurídico de la empresa acogida a renta; iii. Por incumplir los requisitos de composición societaria de la empresa acogida al régimen de renta atribuida.

Sin embargo, aun cuando no haya transcurrido el plazo señalado, el contribuyente podrá cambiarse del régimen de renta atribuida a la tributación simplificada del artículo del 14 ter o al régimen de renta presunta, en la medida que cumpla con los requisitos para acogerse a cada uno de estos.

#### **B.- Régimen Parcialmente Integrado**

##### **B.1.- Concepto**

El régimen parcialmente integrado establece que los propietarios de las empresas deben pagar el IGC o IA sobre la base de los retiros de utilidad efectivos que realizan desde éstas. Sin embargo, a diferencia del régimen de renta atribuida, los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a imputar como crédito un 65% del IDPC pagado por la empresa respectiva.

##### **B.2.- Características**

1. Las rentas que genere la empresa tributarán en el mismo año comercial con el IDPC. Sin embargo, se aplicará el IGC o IA, según proceda, solo en el caso en que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, retiren, remesen o les sean distribuidas desde sus empresas las rentas o utilidades.
2. La tasa del IDPC es de un 25,5% para el año comercial 2017 y de un 27% desde el año comercial 2018 en adelante. Cuando se haya utilizado el crédito por el IDPC pagado, se deberá restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. En la práctica, esto se traduce que el crédito por el IDPC es de un 65%. Por lo anterior, la carga tributaria final puede llegar a un 44,45%.

3. La obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del IA, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional que se encuentre vigente, y del cual sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas; en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo. En dicho caso, la carga tributaria final puede llegar a un 35%.

### **B.3.- Requisitos**

1. Para todos los contribuyentes del IDPC, excepto aquellos que carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas como las Corporaciones, Fundaciones y empresas en que el Estado tiene el 100% de su propiedad.
2. Sin embargo, este sistema es obligatorio para: i. Sociedades Anónimas Abiertas o Cerradas; ii. Sociedades en Comandita por Acciones; iii. Aquellos contribuyentes en los cuales al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, sea una persona jurídica que se encuentren domiciliados en Chile u otros contribuyentes con contabilidad completa (Ej. Establecimiento Permanente situado en Chile); iv. Sociedad por Acciones en que sus accionistas sean todas personas naturales residentes en Chile y/o contribuyentes no residentes en Chile, en caso en que en los estatutos sociales exista una estipulación que permita la cesión de las acciones bajo un quórum distinto al de la unanimidad.

### **B.4.- Forma y Plazo**

Los contribuyentes que se encuentren acogidos a los otros regímenes de tributación que establece la LIR podrán ejercer la opción desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, debiendo cumplir con los requisitos señalados precedentemente. Los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1 de enero de 2017 deberán ejercer la opción en el plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, entendiéndose que para esto debería materializarse a través del Formulario N° 4415 del SII.

### **B.5.- Tributación a Nivel de la Empresa**

A este régimen le sigue aplicando en su totalidad el mecanismo de determinación de la base imponible del IDPC según los artículos 29 al 33 de la LIR y se le aplican los mismos tributos que existían con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma.

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

1. La tasa del IDPC será de un 25,5% a contar del 1 de enero de 2017, la cual se mantendrá hasta el 31 de diciembre de ese mismo año. A contar del 1 de enero de 2018 en adelante, quedarán sujetos a la tributación del 27% de manera definitiva.
2. En este régimen de integración parcial, no se deberán incorporar a la determinación de la RLI, los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas, dado que ellos no atribuyen renta a los contribuyentes de los impuestos finales.
3. Se puede deducir de la RLI hasta el 50% de la misma, que se mantenga invertida en la empresa, con un tope máximo de UF 4.000, no obstante deberán efectuar un agregado en la determinación de la RLI del año siguiente o de los subsiguientes de haber invocado el beneficio, una cantidad anual equivalente al 50% del monto de los retiros, remesas o distribuciones, afectos al IGC o IA, según corresponda.
4. Las pérdidas tributarias no podrán ser imputadas a las utilidades acumuladas en la empresa, sino que desde el 1 de enero de 2017 dichas pérdidas se considerarán como gasto para el ejercicio siguiente (imputación "hacia adelante"), pudiendo también ser imputadas a los dividendos o

retiros que se perciban de otras sociedades con la posibilidad de recuperar el crédito por IDPC asociados a los mismos.

#### **B.6.- Tributación a Nivel del Propietario**

Los socios, accionistas o comuneros, que sean personas naturales con domicilio o residencia en Chile, deberán pagar el IGC con una tasa progresiva que va entre el 0% y el 35%. Las personas con domicilio o residencia en el exterior, deben pagar el IA con tasa de 35%. En ambos casos, los socios, accionistas o comuneros podrán imputar como crédito un 65% del IDPC pagado por la empresa.

#### **B.7.- Registros**

1. Rentas Afectas a Impuesto (RAI). Se registra todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representen incrementos del capital propio tributario (CPT), y que en caso de ser retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con IDPC, IGC o IA, según corresponda
2. Fondo de Utilidades Financieras (FUF): Se registra la diferencia entre la depreciación acelerada y normal.
3. Rentas Exentas e Ingresos No Constitutivos de Renta (REX): Se registran las rentas exentas de los IGC o IA y los INR percibidos.
4. Registro Saldo Acumulado de Crédito (SAC): Se registran los créditos por IDPC y por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera, distinguiendo entre los que dan derecho a devolución y los que no.

#### **B.8.- Salida del Régimen**

En primer lugar, cabe señalar que los contribuyentes que opten por acogerse al régimen parcialmente integrado deberán mantenerse en él al menos durante 5 años comerciales consecutivos, pudiendo, una vez transcurrido dicho plazo, acogerse al régimen de renta atribuida, en la medida que cumpla los requisitos especiales para dichos contribuyentes, vale decir, de tipo jurídico y societario. Por consiguiente, a diferencia del régimen de renta atribuida, la única razón de abandono del régimen de integración parcial sería por decisión propia del contribuyente, en la medida que cumpla los requisitos de ingreso que establece el legislador para los regímenes alternativos.

#### **C.- Conveniencia de uno u otro Régimen**

Para los contribuyentes que pueden optar, la elección de uno u otro régimen depende (entre otros factores) del destino que se le quiera dar a las utilidades obtenidas por la empresa y al monto de los retiros de utilidades o distribución de dividendos que realicen en general los propietarios de la sociedad. De esta forma, la elección de uno u otro régimen se tiene que analizar caso a caso. No obstante lo anterior, en general existen algunas consideraciones que puedan ayudar a optar por uno de estos dos regímenes:

1. Régimen de Renta Atribuida: Es conveniente para aquellas entidades en que sus propietarios retiren o distribuyan en general un monto superior al 60% de las utilidades, y no esperen que se devengue un monto elevado de utilidades para efectos de no anticipar de forma innecesaria el pago de impuestos. La tasa efectiva máxima de este régimen es de un 35%.
2. Régimen Parcialmente Integrado: Es conveniente para aquellas empresas en que los propietarios prefieren reinvertir sus utilidades en la misma empresa (compra de activos) en vez de realizar un retiro de utilidades o una distribución de dividendos que sean superiores a un 40%.