

NUEVO SISTEMA DE TRIBUTACIÓN SOBRE BASE ATRIBUIDA

La Reforma Tributaria, publicada con fecha 29 de septiembre de 2014, establece una serie de modificaciones a la Ley de la Renta (“LIR”). En lo que respecta a los sistemas de tributación, se introducen modificaciones sustanciales al sistema actual incorporando un nuevo artículo 14 de la LIR que contempla dos nuevos sistemas de tributación, uno sobre base atribuida (14 letra A) con una tasa efectiva de hasta el 35% y uno semi-integrado sobre base retirada (14 letra B) con una tasa efectiva de hasta el 44,45%.

En este sentido, el nuevo artículo 2 de la LIR define “**renta atribuida**” como “aquella que, para efectos tributarios corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al Impuesto de Primera Categoría, conforme a las disposiciones del artículo 14 letra A) de la LIR y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o por aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente”.

Los contribuyentes podrán optar por uno u otro sistema con algunas particularidades dependiendo del tipo social de que se trate, pero en cualquier caso los contribuyentes deberán permanecer al menos 5 años bajo el régimen escogido y deberán informar de ello al Servicio de Impuestos Internos (“SII”) dentro del plazo de inicio de actividades y en caso que sea un cambio de régimen dentro de los 3 últimos meses del año anterior al que entrará el contribuyente en el nuevo régimen. Puntualmente en el caso de empresarios individuales de responsabilidad

limitada, empresarios unipersonales y comunidades deberán informar al SII presentando una declaración del régimen escogido, que en caso de no presentarse se entenderá que tributarán bajo el régimen atribuido. En el caso de sociedades de personas los socios deberán escoger por unanimidad y deberán informar al SII mediante la escritura pública en la que conste el acuerdo de los socios. A falta de acuerdo estos contribuyentes se registrarán, por regal general, por el sistema de renta atribuida, en caso de estar forma exclusivamente por personas naturales. Por su parte en el caso de sociedades anónimas, el acuerdo deberá contar con aprobación con quorum de 2/3 de los accionistas, y de no haberlo se entenderá que la sociedad adopta el sistema semi-integrado¹⁰³.

De acuerdo a este nuevo sistema de tributación sobre base atribuida, al final del ejercicio la las compañías deberán **atribuir** a sus socios finales (contribuyentes de Impuesto Global Complementario o Adicional) las rentas generadas, recibidas y atribuidas durante el ejercicio. De igual manera, el contribuyente final pagará el Impuesto Global Complementario o Adicional, con crédito, en base a las rentas atribuidas.

Este nuevo sistema sobre base atribuida ha sido una innovación en materia de tributación a la renta en nuestro país, ya que consistirá en un sistema integrado, en el cual la sociedad estará obligada a tributar con Impuesto de Primera Categoría con tasa de 25% y atribuirá el total de sus rentas al accionista o socio final (contribuyente de Impuesto Global Complementario o Adicional) el que deberá pagar el impuesto correspondiente, aprovechando como crédito, el 100% del impuesto pagado por la sociedad. En este sentido, el Impuesto Global Complementario o Adicional se pagará el mismo año en que se genera la renta, aunque las rentas efectivamente se encuentren en la sociedad¹⁰⁴.

Considerando el sistema de créditos, y el sistema de atribución, estas rentas tendrán como tasa efectiva el 35%, siempre para contribuyentes finales de Impuesto Adicional y sólo si el socio o accionista final

¹⁰³ Respecto de las sociedades anónimas cerradas, de acuerdo a las disposiciones transitorias de la Ley se presenta una inconsistencia ya que exige que la determinación del régimen de tributación debe constar en la Junta Extraordinaria de Accionistas correspondiente pero con aprobación de la unanimidad de los accionistas, siendo que las disposiciones permanentes establecen que debe ser un quorum de 2/3.

¹⁰⁴ En lo que respecta a la tasa de Impuesto de Primera Categoría aplicable a este régimen, ésta corresponderá a un 25% a contar del año 2017. Sin perjuicio de ello, el período transitorio considera las siguientes tasas: para año 2014 una tasa de 21%, 2015 una tasa de 22,5%, y 2016 una tasa de 24%.

se encuentra en el tramo marginal máximo de Global Complementario, para el caso de contribuyentes de dicho tributo.

Ahora bien, el nuevo sistema atribuido considera los siguientes registros contables: **A.** Renta Líquida Imponible que se atribuye, **B.** Rentas atribuidas de terceros que se atribuyen de inmediato con el crédito correspondiente (rentas de sociedades filiales o inversiones, todas las cuales deberán, a su vez, ser atribuidas a los socios o accionistas), **C.** Rentas exentas e ingresos no renta¹⁰⁵ (de este registro debe rebajarse una cantidad equivalente a las pérdidas que sean absorbidas por utilidades atribuidas desde otros contribuyentes), **D.** Rentas afectas a Global o Adicional al momento de ser retiradas¹⁰⁶ (la diferencia entre el patrimonio neto financiero o el Capital Propio Tributario –el que resulte mayor– menos las rentas propias, las rentas exentas y el capital reajustado), **E.** Control de Retiros, y **F.** Saldo de créditos acumulados.

Por su parte, en lo que respecta al orden de imputación de retiro de utilidades, el nuevo artículo 14 letra A) N° 5 de la LIR señala contempla tres niveles. Primero: Rentas atribuidas propias, que corresponden a aquellas anotadas en el registro A, las cuales, al momento de su retiro, ya han tributado con la totalidad de los impuestos, por lo que no quedarán afectas a ningún tributo al momento de su distribución. Luego, el Segundo nivel corresponderá a las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta que son aquellas anotadas en el registro C anterior y que al momento de su distribución no quedan afectas a ningún tributo, y, finalmente, el Tercer nivel de imputación considera a aquellas rentas anotadas en el registro D anterior, es decir, aquellas que exceden de las utilidades propias, exentas y del capital, las cuales al momento de su retiro tributarán con impuestos finales, con derecho a crédito, siempre que en el registro de saldo de créditos existan créditos disponibles, de lo contrario tributarán con impuestos finales sin derecho a crédito. Este último nivel –de acuerdo a las disposiciones transitorias– variará en caso que las sociedades tengan FUT acumulado.

Cabe hacer presente que en lo que respecta a las pérdidas tributarias del ejercicio, de acuerdo a las modificaciones introducidas a la LIR, éstas será utilizables para el futuro y serán además imputables a utilidades atribuidas y/o distribuidas de terceros, generando igualmente PPUA. Por su parte, en lo que respecta a los gastos rechazados, el nuevo artículo 21

¹⁰⁵ No afectos a otro impuesto.

¹⁰⁶ Utilidades financieras en exceso de las tributarias.

de la LIR considera que éstos se gravarán con un impuesto único con tasa del 40% o impuestos finales con una sobre tasa del 10% si se atribuye a algún socio o accionista.

Tal como se puede apreciar, el nuevo sistema de tributación de la renta sobre base atribuida contemplado en incorporado artículo 14 letra A) de la LIR, sin duda constituye una modificación radical al sistema actual de tributación a la renta vigente en nuestro país que tiene por objeto aumentar la recaudación fiscal evitando la postergación de la tributación a la renta. En la práctica la incorporación a uno u otro sistema de tributación podrá generar ciertos inconvenientes, especialmente en el caso que una empresa operativa tenga utilidades financieras sobre las tributarias, ya que puede producirse una carga tributaria que podría exceder con creces el 35%. Es de esperar que el legislador considere estas situaciones y modifique la ley en su parte pertinente antes de la entrada en vigencia de los sistemas el 1 de enero de 2017.