

Reglas para la atribución de renta

La Reforma Tributaria y la posterior Ley de Simplificación procedieron a fijar los regímenes tributarios a los que se debían acoger las empresas, dependiendo ello de una serie de criterios tales como la forma jurídica del contribuyente y permitiendo la elección del sistema hasta el 31 de diciembre de 2016, pasando a tributar en régimen por las rentas del año 2017 que deberán declararse en el año tributario (AT) 2018.

A continuación, describimos a partir de la normativa vigente y la Circular N°49 del SII, del año 2016, las reglas para la atribución de la renta:

1.- Rentas que deben ser atribuidas

Las rentas que una empresa debe atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, son:

a) El saldo positivo que resulte en la determinación de la renta líquida imponible, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33; y las rentas exentas del impuesto de primera categoría u otras cantidades que no forman parte de la renta líquida imponible, pero igualmente se encuentren gravadas con los impuestos global complementario o adicional.

b) Las rentas o cantidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas, comunidades o sociedades, sea que éstas se encuentren obligadas a determinar su renta efectiva sujetas al número 1 de la letra C); o se encuentren acogidas al régimen simplificado (artículo 14 ter letra A). Dichas rentas se atribuirán a todo evento, independientemente de que la empresa o sociedad determine una pérdida tributaria al término del ejercicio respectivo.

c) Las rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional, percibidas a título de retiros o distribuciones de otras empresas, comunidades o sociedades, cuando no resulten absorbidas por pérdidas conforme a lo dispuesto en el número 3.- del artículo 31. Estas rentas se atribuirán por la vía de incorporarlas incrementadas en una cantidad equivalente al crédito que establecen los artículos 56, número 3) y 63, en la determinación de la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría.

En estos casos, el crédito que establecen los artículos 56, número 3), y 63, se otorgará aplicando sobre las rentas atribuidas la tasa del impuesto de primera categoría que hubiere afectado a dichas rentas en las empresas sujetas al régimen de esta letra.

2.- Forma en que se debe atribuir la renta

Para efectos de determinar la forma de atribuir la renta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, se debe efectuar la siguiente distinción:

i- Empresas con un único propietario o accionista

Se encuentran en esta situación las empresas individuales (EI), las empresas individuales de responsabilidad limitada (EIRL), el establecimiento permanente, así como las sociedades por acciones (SpA) cuando existe un único accionista.

En todos estos casos, debe atribuirse el total de la renta respectiva al dueño de la empresa individual, al titular de la EIRL, al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, y al único accionista propietario del 100% de las acciones de una SpA, según corresponda.

ii.- Empresas con más de un comunero, socio o accionista

Se encuentran en esta situación las comunidades, sociedad de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), las sociedades por acciones (SpA) con más de un accionista, todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

la LIR, establece las reglas para atribuir las rentas a sus comuneros, socios o accionistas.

– Regla de atribución en base al acuerdo de las partes

La atribución de rentas deberá efectuarse en la forma en que los comuneros, socios o accionistas hayan acordado repartir las utilidades de la empresa. Para que proceda esta forma de atribuir la renta, deben cumplirse los siguientes requisitos copulativos:

a) Que exista un acuerdo expreso

El acuerdo sobre la forma en que se efectuará el reparto de utilidades debe constar expresamente en el contrato social o en los estatutos de la sociedad, según corresponda, y en el caso de comunidades en una escritura pública que se otorgue al efecto. Tratándose de sociedades, se deberán cumplir las solemnidades legales exigidas para la validez de este tipo de cláusulas contractuales o estatutarias.

La normativa establece que el acuerdo debe versar sobre la forma en que se efectuará el reparto de utilidades, y por tanto, dicho acuerdo puede consistir en una definición de proporciones previamente establecidas o determinadas, o bien, en una definición de proporciones determinables sobre criterios expresados en dicho acuerdo.

Si bien la Ley no establece un criterio o referencia para que se acuerden las participaciones y las partes pueden hacerlo siguiendo su plena voluntad, resulta necesario concluir que tales acuerdos deberían seguir criterios razonables en función de las actividades desarrolladas, los riesgos asumidos y los activos comprometidos en la empresa o entidad por el respectivo socio, accionista, o comunero según corresponda. Este Servicio, en virtud de lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario (normas anti elusión), podrá verificar que la forma en que los comuneros, socios o accionistas han acordado repartir sus utilidades, tiene o no por objeto eludir el pago de los impuestos IDPC, IGC o IA, mediante la simulación o abuso de las formas jurídicas, conforme se establece en las normas legales señaladas, con las consecuencias y sanciones allí establecidas.

Se debe tener presente que para poder aplicar esta regla de atribución en un año comercial determinado, deberá haberse cumplido este requisito con anterioridad al término del mismo.

b) Que se haya informado al Servicio en la forma y plazo que establezca mediante resolución

El contribuyente deberá haber informado al Servicio sobre el acuerdo respecto de la forma de repartir las utilidades en la empresa. Tal información deberá ser presentada en la forma y plazo que este Servicio establecerá mediante resolución.

A diferencia del requisito anterior, su cumplimiento se verificará con posterioridad a la fecha en que deben atribuirse las rentas, pero con anterioridad a la fecha en que deben presentarse las declaraciones anuales de impuesto a la renta.

Cabe señalar que la omisión de cualquiera de los dos requisitos señalados anteriormente trae como consecuencia la imposibilidad de aplicar esta regla de atribución.

En el caso que la información se proporcione al Servicio fuera del plazo legal que aquél fijará mediante Resolución, el contribuyente podrá aplicar dicha regla, pero sólo a partir del ejercicio comercial al que corresponda la fecha en que se dé cumplimiento a este requisito.

Se hace presente además que, una vez cumplidos los requisitos anteriores, el contribuyente sólo podrá aplicar esta regla de atribución, la que solamente podrá ser modificada mediante un nuevo acuerdo sobre la materia que cumpla con los mismos requisitos antes indicados.

– Regla residual de atribución

En el caso que no pueda aplicarse la regla de atribución antes señalada, sea porque no existe el acuerdo expreso, o éste no ha sido informado al Servicio en la forma y oportunidad señaladas, las rentas deberán ser atribuidas en la misma proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. Si sólo algunos de los socios o accionistas han pagado a la sociedad la parte del capital al que se han obligado, la atribución de rentas se efectuará sólo respecto de los socios o accionistas que han suscrito y pagado todo o una parte de su obligación de aporte, en la proporción que a cada uno corresponda sobre el capital efectivamente pagado.

En tales casos, y sólo para efectos de calcular la proporción correspondiente a cada socio o accionista que haya enterado su aporte, se entenderá que el capital corresponde al 100% del capital efectivamente pagado.

Si el capital solamente se encuentra suscrito y pendiente de pago en su totalidad, la atribución de rentas se efectuará a todos los socios o accionistas, en la proporción en que hayan acordado enterar dicho capital.

Tratándose de comunidades, cuando no pueda aplicarse la primera regla de atribución, ésta se efectuará en la proporción de la cuota o parte que a cada comunero corresponda sobre el bien adquirido en comunidad.