

REGISTRO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS EMPRESARIALES - PARTE II

Luis González Silva

Magister en Tributación, Universidad de Chile
Contador Auditor

Colaborador Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile

1. INTRODUCCIÓN

A través de este reporte tributario damos paso a la segunda parte del estudio del registro tributario de rentas empresariales que comenzamos el mes anterior. En esta oportunidad analizaremos el registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, conocido como REX, y el registro de saldo acumulado de créditos, también denominado SAC. Al igual como lo hicimos la vez pasada, el análisis abarcará tanto a empresas sujetas al régimen de la letra A) como a aquellas sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros establecido en el N° 3 de la letra D), ambos del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Respecto al registro REX revisaremos su objetivo, observaremos que está compuesto por rentas exentas de los impuestos finales, rentas con tributación cumplida e ingresos no constitutivos de renta, así como también analizaremos las particularidades a tener presente al momento de su determinación e imputación de los retiros, remesas o distribuciones de utilidades al mismo.

En el estudio del registro SAC veremos que su objetivo central es controlar y asignar los créditos a imputar en contra de los impuestos finales por parte de los propietarios, así también revisaremos los distintos tipos de créditos que podrían formar parte de él y la determinación del factor de asignación.

Invitamos a nuestra diversidad de lectores, estudiantes, docentes, contadores, asesores y toda persona interesada en materias tributarias a revisar el material docente que hemos preparado en esta oportunidad, cuyo conocimiento es de vital importancia en el marco de la aplicación de la Ley de Modernización Tributaria vigente a partir del 1° de enero del año 2020.

2. EL REGISTRO DE RENTAS EXENTAS E INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTAS (REX)¹

Es sabido sobre la existencia de cierto tipo de rentas o cantidades que por ley poseen un tratamiento tributario especial, el cual beneficia al perceptor de estas, sea que las haya generado directamente o las perciba en calidad de retiro o dividendo desde otras empresas en las que participa. Ahora bien, cuando estas cantidades, que tienen este tratamiento tributario especial, se incorporan al Capital Propio Tributario² de las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR³ o al régimen Pro Pyme en base a retiros establecido en el N°3 de la letra D) del mismo artículo, deberán ser controladas en el denominado registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, también conocido como REX.

El control especial de este tipo de rentas o cantidades tiene por objetivo la total identificación de las mismas a efectos de su reparto, remesa o distribución a los propietarios de la empresa en la oportunidad establecida por el legislador, es decir, después que se hayan agotado totalmente las rentas afectas a los impuestos finales que se controlan en el registro RAI⁴ y DDAN⁵ en el caso de las empresas del régimen de la letra A) del artículo 14, o una vez agotado el registro RAI en el caso de las entidades sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros.

Considerando lo expresado por el legislador en el N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, se deberá tener presente que aquellas empresas que generen rentas o cantidades a controlar en el registro REX, o las perciban a título de retiro o dividendo producto de su participación en otras sociedades, no podrán hacer uso de la liberación de llevar los registros RAI, DDAN y REX. No obstante lo anterior, y tratándose de empresas sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros, podrán mantener igualmente dicha liberación, en la medida que las

1 Conforme a lo establecido en la letra c) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

2 En adelante, indistintamente, CPT.

3 Ley sobre Impuesto a la Renta.

4 Establecido en la letra a) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

5 Establecido en la letra b) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

modificaciones de capital, retiros o distribuciones y en general las operaciones que afecten el CPT o los créditos respectivos se realicen mediante la emisión de documentos tributarios electrónicos, según determine el Servicio de Impuesto Internos⁶ mediante resolución⁷.

Consideramos necesario señalar que, en nuestra opinión, los documentos tributarios electrónicos a que se refiere el legislador, aludidos en el párrafo anterior, no corresponden a aquellos referidos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, tales como facturas, notas de crédito o notas de débito, sino más bien corresponden a una forma de comunicar al SII los señalados movimientos patrimoniales.

2.1. Determinación del registro REX

Conforme a lo establecido en el inciso tercero de la letra c) del N° 2 de la letra A), en concordancia con lo precisado en la letra e) del N° 1 del artículo 33, ambos de la LIR, previo a la incorporación al registro REX, de las rentas o cantidades respectivas deberán rebajarse los costos, gastos y desembolsos imputables a los ingresos netos de la misma naturaleza, de esta forma se registrarán en el REX cantidades netas o líquidas disponibles para ser retiradas, remesadas o distribuidas. Si producto de esta rebaja se determina un saldo negativo, este deberá imputarse a los remanentes de ejercicios anteriores o a las rentas o cantidades que se determinen en el ejercicio siguiente, y así sucesivamente.

El legislador hace una distinción respecto a los tipos de rentas o cantidades que se deben registrar y controlar en el REX, lo cual habrá que tener presente cuando analicemos el orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones de utilidades a los propietarios. La distinción antes aludida considera los siguientes tipos de rentas o cantidades:

i. Rentas exentas de los impuestos finales.

Corresponden a rentas que expresamente han sido catalogadas como exentas de los impuestos finales por parte del legislador en algún cuerpo normativo. Algunos ejemplos de este tipo de rentas son las siguientes:

- a) Rentas de fuente argentina, exentas del Impuesto Global Complementario⁸ e Impuesto Adicional, percibidas en virtud del convenio para evitar la doble tributación con dicho país que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

6 En adelante, indistintamente, SII.

7 Según lo señalado en la letra (g) del N° 3 de la letra D) del art. 14 de la LIR.

8 En adelante, indistintamente, IGC.

- b) Rentas exentas del Impuesto Global Complementario, según el artículo 11 de la Ley N° 18.401 (capitalismo popular).

Cabe mencionar que estas rentas tienen asociado un crédito por Impuesto de Primera Categoría⁹, toda vez que fueron gravadas con dicho tributo.

- c) Rentas exentas del IGC generadas en la aplicación de la Ley de Bosques, DS N° 4.363, de 1931.

Una particularidad importante de este tipo de rentas es que, aun cuando se encuentran exentas de los impuestos finales, de igual forma se incorporarán en la renta bruta global, pero solo para efectos de aplicar la progresividad del impuesto Global Complementario¹⁰.

Además, se debe tener especial cuidado en la definición de la exención del impuesto final respectivo, puesto que la exención podría beneficiar al IGC, al Impuesto Adicional¹¹ o a ambos tributos.

ii. Ingresos no constitutivos de renta.

Corresponden a determinadas partidas que el legislador ha tenido a bien excluir del concepto general de renta definido en el N° 1 del artículo 2 de la LIR. Dichas partidas están expresamente señaladas en la LIR y en otros textos legales. Algunos ejemplos de este tipo de conceptos son:

- a) Mayor valor generado en la enajenación de acciones a que se refiere el artículo 107 de la LIR.
- b) Mayor valor obtenido en la enajenación de instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la LIR.
- c) Rentas por arrendamiento de viviendas a que se refiere el DFL N° 2, de 1959.

A diferencia de las rentas exentas de los impuestos finales, aquellas partidas o cantidades catalogadas como no constitutivas de renta no deben ser declaradas por los contribuyentes de los impuestos finales que las perciben, a menos que se requiera dichos antecedentes sólo para

9 En adelante, indistintamente, IDPC.

10 Según lo establecido en el N° 3 del artículo 54 de la LIR.

11 En adelante, indistintamente, IA.

efectos meramente informativos, como ocurre por ejemplo con el mayor valor generado en la enajenación de acciones del artículo 107 de la LIR, datos que son requeridos en reverso de Formulario N° 22, para el año tributario 2020 específicamente a través del recuadro N° 7.

iii. Rentas con tributación cumplida.

Estas rentas corresponden a aquellas que han cumplido totalmente su tributación con los impuestos a la renta, pero aún se mantienen acumuladas en la empresa pendientes de retiro, remesa o distribución a los propietarios. A continuación, señalamos algunos ejemplos de este tipo de rentas:

- a) Rentas acogidas al Impuesto Sustitutivo al FUT¹², denominado también ISFUT¹³.
- b) La cantidad gravada con la tasa opcional de 20% sobre la diferencia de Capital Propio Tributario¹⁴.
- c) Los retiros y dividendos percibidos que fueron calificados como desproporcionados y gravados conforme al N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Al igual que los ingresos no constitutivos de renta, estas rentas con tributación cumplida no deben ser declaradas por los contribuyentes de impuestos finales que las perciban.

Cabe precisar que ciertos tipos de rentas que son clasificadas dentro de aquellas que tienen su tributación cumplida poseen una cualidad particular, que es el hecho de que las empresas pueden disponer de ellas en la oportunidad que lo estimen pertinente, sin respetar el orden de imputación que establece la LIR. Ejemplo de este tipo de rentas son las gravadas con el ISFUT y los retiros desproporcionados mencionados anteriormente, así como también las utilidades generadas por sociedades de personas y empresarios individuales hasta el 31 de diciembre de 1983.

Además, tal como lo hemos mencionado en el reporte tributario anterior, el registro REX, al igual que los demás registros, por regla general, debe ser determinado al término del ejercicio comercial respectivo, es decir, al 31 de diciembre de cada año.

12 Fondo de Utilidades Tributables.

13 Conforme a lo establecido en las Leyes N° 20.780 de 2014, 20.899 de 2016 y 21.210 de 2020.

14 Según lo señalado en la letra c) del artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley N° 21.210 de 2020.

Hacemos una mención especial al saldo del registro de Rentas Atribuidas Propias, también denominado RAP, que tenían las empresas sujetas al régimen de renta atribuida al 31 de diciembre de 2019, el cual se deberá registrar y controlar como una renta con tributación cumplida en el registro REX a partir del 1° de enero de 2020, cantidades a las que deberán ser imputados los retiros, remesas o distribuciones en primer lugar, sin respetar el orden establecido en la LIR¹⁵.

2.2. Remanente inicial del registro REX

Al momento de confeccionar el registro REX, en primer término, se debe considerar el remanente inicial de cada tipo de renta o cantidad que provenga del ejercicio anterior, de tal manera que al término del ejercicio, antes de la imputación de retiros, remesas o distribuciones, el saldo del registro refleje la totalidad de las rentas o cantidades disponibles en la empresa.

Dicho remanente inicial debe reajustarse según la variación del IPC¹⁶ ocurrida entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo. Cabe señalar que las empresas sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR no deben efectuar el reajuste antes señalado, toda vez que están liberados de la aplicación del sistema de corrección monetaria¹⁷.

2.3. Imputación de retiros, remesas o distribuciones al registro REX y sus efectos tributarios.

Según el orden de imputación establecido en numeral (iii) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, los retiros, remesas o distribuciones de utilidades serán imputadas al registro REX en tercer lugar, una vez agotado el saldo positivo del registro DDAN. Se debe tener presente que, tratándose de empresas sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros, la imputación de retiros, remesas o distribuciones de utilidades al registro REX ocurrirá una vez agotado el saldo del registro RAI, puesto que tales empresas no deben llevar el registro DDAN¹⁸.

Dados los distintos tipos de rentas que se controlan en el registro REX, el legislador estableció un orden de imputación para ellas, conforme al siguiente detalle:

15 De acuerdo a lo establecido en el N° 1 del artículo 10° transitorio de la Ley N° 21.210 de 2020.

16 Índice de Precios al Consumidor.

17 Conforme a lo señalado en la letra (c) del N° 3 de la letra D) del art. 14 de la LIR.

18 Según lo precisado en el inciso final de la letra (g) del N° 3 de la letra D) del art. 14 de la LIR.

- i. En primer lugar los retiros, remesas o distribuciones se imputarán a las rentas con tributación cumplida.
- ii. Luego, una vez agotadas éstas, la imputación se efectuará a las rentas exentas de los impuestos finales.
- iii. Finalmente, la imputación se efectuará a los ingresos no constitutivos de renta.

Los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados al registro REX no se gravarán con impuesto alguno, salvo las rentas exentas del Impuesto Global Complementario, las cuales, como se señaló anteriormente, deberán incorporarse en la renta bruta global para efectos de la aplicación de la progresividad del señalado tributo.

Cuando las rentas o cantidades imputadas al registro REX sean percibidas a título de retiro o dividendo por contribuyentes de primera categoría sujeto al régimen de la letra A) o del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, dichas cantidades pasarán a formar parte de su registro REX, debiendo clasificarse según la naturaleza tributaria de las mismas, es decir, como renta con tributación cumplida, rentas exentas de los impuestos finales o ingresos no constitutivos de renta, según corresponda.

2.4. ¿El registro REX podría resultar negativo?

Según lo expresado en la letra (c) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, el registro REX puede tener saldo negativo, toda vez que previo a la incorporación de las rentas o cantidades respectivas debe efectuarse la rebaja de los gastos, costos o desembolsos asociados a tales cantidades, pudiendo así generarse una pérdida por dichos conceptos. Tal pérdida podrá ser absorbida en el futuro en la medida que se generen rentas o cantidades de la misma naturaleza, o se incrementará en caso de producirse nuevas pérdidas.

Conforme a lo anterior, el saldo final del registro REX, que se constituye en el saldo o remanente inicial del año siguiente, perfectamente podría tener un saldo negativo.

3. EL REGISTRO DE SALDO ACUMULADO DE CRÉDITOS (SAC)

A través de la letra (d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se establece la obligación de llevar el registro de Saldos Acumulados de Créditos, también denominado registro SAC. El objetivo primordial de este

registro es controlar y asignar los créditos por IDPC¹⁹ e Impuestos Pagados en el Exterior²⁰ a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades hacia los propietarios de las empresas, quienes podrán imputarlos en contra de los impuestos finales que les afecten.

Cabe tener presente que en ningún caso los contribuyentes estarán liberados de llevar este registro, sea que se trate de empresas del régimen de la letra A) o del régimen Pro Pyme en base a retiros, independientemente de si generan o perciban rentas o cantidades a controlar en el registro REX. La liberación de la obligación de llevar los registros contenida en el N° 3 de la letra A) y la letra (g) del N° 3 de la letra D), ambos del artículo 14 de la LIR, aplica solo respecto del RAI, DDAN y REX, según corresponda.

3.1. Determinación del registro SAC

Al igual que los demás registros, el SAC se determina al término del ejercicio respectivo, y estará compuesto principalmente por el crédito por IDPC, tributo que afecta a la Renta Líquida Imponible o Base Imponible de las empresas sujetas al régimen de la letra A) o al régimen Pro Pyme en base a retiros, respetivamente. Sin perjuicio de lo anterior, el registro SAC puede estar compuesto por créditos que provienen de distintos orígenes, por lo que a continuación pasamos a enunciarlos:

- i. El crédito por IDPC que afectó la Renta Líquida Imponible o Base Imponible de las empresas afectas a dicho tributo.
- ii. El crédito por IDPC asociado a los retiros o dividendos afectos a los impuestos finales percibidos con motivo de la participación en otras sociedades.
- iii. El crédito por IDPC asociado a los retiros o dividendos exentos del IGC²¹ percibidos con motivo de la participación en otras sociedades.
- iv. El crédito por IPE asociado a rentas extranjeras directas o el asignado a retiros o dividendos provenientes de empresas con domicilio en Chile.
- v. El crédito por IDPC e IPE originados en procesos de reorganización empresarial²².

19 En virtud a lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

20 En adelante, indistintamente, IPE. Conforme a lo señalado en el artículo 41 A de la LIR.

21 Según el artículo 11 de la Ley N° 18.401 (capitalismo popular).

22 Conforme a lo establecido en la letra C) del artículo 14 de la LIR.

Conforme a lo precisado en la última parte²³ del párrafo primero de la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, salvo el IPE u otros casos que pudiese contemplar la LIR, los créditos que ingresen al registro SAC tendrán la obligación de restitución contemplada en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. En este sentido, en la generalidad de los casos, el registro SAC de las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR estará compuesta principalmente por el crédito por IDPC con obligación de restitución, salvo que se trate de créditos sin obligación de restitución generados entre el 01.01.2017 y el 31.12.2019, que provengan del remanente inicial o sean percibidos a través de retiros o dividendos, los cuales se mantendrán sin la obligación de restituir. De esta forma, por ejemplo, en caso que una empresa del régimen de la letra A) del artículo 14 perciba un dividendo con crédito por IDPC sin obligación de restitución desde una empresa sujeta al régimen Pro Pyme en base a retiros, deberá incorporarlo en su registro SAC bajo la clasificación “con obligación de restitución”, es decir, la calidad del crédito por IDPC muta.

A diferencia de lo precisado en el párrafo anterior para las empresas del régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, las empresas sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros tendrán un registro SAC principalmente representado por el crédito por IDPC sin obligación de restitución. Sin embargo, cuando estas empresas perciban retiros o dividendos con crédito por IDPC con obligación de restitución desde empresas sujetas al régimen de la letra A) del mencionado artículo 14, deberán incorporar dicho crédito en el registro SAC manteniendo la calidad de dicho crédito, es decir, “con obligación de restitución”. En el evento que en el registro SAC de estas empresas convivan créditos por IDPC con y sin obligación de restitución, se asignarán en primer lugar aquellos que no tienen la obligación de restitución, y una vez agotados estos se asignarán aquellos que tienen tal obligación²⁴.

Además, dependiendo de cómo haya sido financiado el pago del IDPC por las empresas afectadas por dicho tributo, el crédito respectivo podrá tener o no derecho a devolución en caso de generarse un excedente al momento de su imputación a los impuestos finales.

En vista de lo señalado en los párrafos anteriores, en el registro SAC de las empresas, ya sea que estén sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR o al régimen Pro Pyme en base a retiros, deberá existir una separación de aquellos créditos con

23 Incorporado por el artículo 4° de la Ley N° 21.256, del 02.09.2020.

24 Según lo establece el inciso final de la letra (i) del N° 3 de la letra D) del art. 14 de la LIR.

y sin obligación de restitución, así como también, dentro de cada una de dichas categorías, si tales créditos tienen o no derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación en contra de los impuestos finales.

3.2. Remanente inicial del registro SAC

Al momento de confeccionar el registro SAC, en primer término, se deberá considerar el remanente inicial de cada tipo de crédito que provenga del ejercicio anterior, de tal manera que al término del ejercicio, antes de la asignación de créditos a los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, el saldo del registro refleje la totalidad de los créditos disponibles.

Dicho remanente inicial debe reajustarse según la variación del IPC ocurrida entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo. Cabe señalar que las empresas sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros no deben efectuar el reajuste antes señalado, toda vez que están liberados de la aplicación del sistema de corrección monetaria, como ya se ha señalado anteriormente.

3.3. Asignación de créditos a los retiros, remesas o distribuciones²⁵

A todo retiro, remesa o distribución de utilidades que resulte afecto a los impuestos finales, conforme al orden de imputación señalado en el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, podrá asignarse créditos existentes en el registro SAC al término del ejercicio, a efectos de que los propietarios de las empresas puedan imputarlos en contra de los impuestos finales que les afecten.

Asimismo, los créditos por IDPC e IPE existentes en el registro SAC deberán ser asignados a todo evento a las partidas del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, salvo el caso del IDPC.

Los créditos por IDPC y/o IPE se asignarán hasta el tope del registro SAC, atendiendo al tipo de crédito que se trate.

i. Asignación del crédito por IDPC.

Para la asignación del crédito por IDPC a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades se deberá determinar un factor, el cual resultará de dividir

25 Conforme al N°5 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

la tasa del IDPC vigente según el régimen en que se encuentre la empresa al cierre del año de los respectivos repartos de utilidades, por cien menos dicha tasa, todo ello expresado en porcentaje.

Las empresas liberadas de la obligación de llevar los registros RAI, DDAN y REX aplicarán esta misma regla para determinar el crédito que resulte aplicable.

Conforme a lo anterior, las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR aplicarán la siguiente fórmula de cálculo para determinar el referido factor:

$$\frac{\text{Tasa IDPC}}{(100 - \text{tasa IDPC})} = \frac{27}{(100 - 27)} = 0,369863$$

Por su parte, las empresas sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros aplicarán la siguiente fórmula para determinar el factor de asignación del crédito por IDPC:

$$\frac{\text{Tasa IDPC}}{(100 - \text{tasa IDPC})} = \frac{25}{(100 - 25)} = 0,333333$$

No obstante lo anterior, y atendiendo a lo señalado en el artículo 1° de la ley 21.256, del 02.09.2020, la tasa del IDPC por los ejercicios comerciales 2020, 2021 y 2022 para las empresas sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros será de un 10%, con lo que el cálculo del factor en análisis queda de la siguiente forma:

$$\frac{\text{Tasa IDPC}}{(100 - \text{tasa IDPC})} = \frac{10}{(100 - 10)} = 0,11111$$

El monto de crédito a asignar corresponderá al que resulte de aplicar a los retiros, remesas o distribuciones el factor determinado, atendiendo al régimen tributario de la empresa respectiva.

En estos casos, cuando las rentas retiradas, remesadas o distribuidas tengan derecho al crédito por IDPC, o cuando deba rebajarse el crédito correspondiente a las partidas del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, el crédito se calculará sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro, remesa o distribución o partida señalada, previamente incrementados en el monto del crédito que establece el artículo 41 A de la LIR²⁶.

ii. Asignación del crédito por IPE.

En caso de existir créditos por IPE en el registro SAC, éste se asignará conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades que resulten afectos a los impuestos finales o a las partidas del inciso segundo del artículo 21 de la LIR.

Para este efecto, la asignación del crédito se efectuará aplicando una tasa de crédito que corresponderá a la diferencia entre la tasa del IDPC, según el régimen al que esté sujeta la empresa en el año del retiro, remesa o distribución y una tasa del 35%, sobre una cantidad tal que, al deducir dicha cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro, remesa, distribución o partida señalada, previamente incrementados en el monto del crédito que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

Así las cosas, las empresas del régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR deberán considerar la siguiente tasa para efectos de asignar el crédito por IPE:

$$35\% - \text{Tasa IDPC} = 35\% - 27\% = 8\%$$

Por su parte, las empresas sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros aplicarán la siguiente fórmula para determinar la señalada tasa²⁷:

$$35\% - \text{Tasa IDPC} = 35\% - 25\% = 10\%$$

26 Se refiere a los créditos por impuestos pagados en el exterior.

27 Se debe tener presente la baja de la tasa del IDPC del 25% al 10% para las empresas del régimen Pro Pyme en base a retiros, sin embargo, a la fecha el SII no ha emitido instrucciones al respecto.

3.4. ¿El registro SAC podría resultar negativo?

En vista de lo especificado en el inciso final de la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, el saldo del registro SAC, específicamente el saldo del crédito por IDPC, podrá tener saldo negativo, puesto que a las partidas del inciso segundo del artículo 21, salvo el IDPC, debe asignarse crédito por IDPC a todo evento, es decir, aun cuando no exista saldo por dicho concepto. De este modo, al poder existir un saldo negativo al término del ejercicio respectivo, podrá existir también un saldo o remanente inicial negativo del registro SAC.

4. CONCLUSIONES

El registro REX debe determinarse al término de cada ejercicio, su objetivo principal es identificar la totalidad de las rentas con tributación cumplida, rentas exentas de los impuestos finales e ingresos no constitutivos de renta a efectos de proceder a su reparto, remesa o distribución a los propietarios de la empresa en la oportunidad establecida por el legislador, dependiendo del régimen tributario de la empresa. Para determinar el registro REX, previo a la incorporación de las rentas o cantidades respectivas, debe efectuarse la rebaja de los gastos, costos o desembolsos asociados a las mismas, pudiendo así generarse una pérdida por dichos conceptos, y por tanto, saldos negativos en tal registro.

Dada la existencia de distintos tipos de rentas o cantidades dentro del registro REX, el legislador estableció que los retiros, remesas o distribuciones de utilidades deben imputarse en primer lugar a las rentas con tributación cumplida, luego a las rentas exentas de los impuestos finales y por último a los ingresos no constitutivos de renta. Algunas rentas con tributación cumplida que se controlan en el registro REX pueden ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que las empresas lo estimen pertinente, sin respetar el orden de imputación que establece la LIR.

Por su parte, el registro SAC tiene como objetivo primordial controlar y asignar los créditos por IDPC e IPE a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades hacia los propietarios de las empresas, quienes podrán imputarlos en contra de los impuestos finales que les afecten. Dicho registro está compuesto, principalmente, por el crédito por IDPC que afectó a la Renta Líquida Imponible o Base Imponible de la empresa, pero también podrá verse incrementado por el crédito por IDPC proveniente de retiros o dividendos percibidos desde otras sociedad y por reorganizaciones empresariales.

EL registro SAC de las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR estará compuesto principalmente por crédito por IDPC sujeto a la obligación de restitución. Incluso, cuando estas empresas perciban retiros o dividendos con crédito por IDPC sin obligaciones de restitución desde empresas del régimen Pro Pyme en base a retiros, es decir, dicho crédito mutará a la calidad “con obligación de restitución”. Lo anterior, salvo que se trate de créditos sin obligación de restitución generados entre el 01.01.2017 y el 31.12.2019, que provengan del remanente inicial o sean percibidos a través de retiros o dividendos, los cuales se mantendrán sin la obligación de restituir.

Asimismo, las empresas del régimen Pro Pyme en base a retiros generarán principalmente crédito por IDPC sin obligación de restitución en su registro SAC, pero cuando perciban retiros o dividendos con crédito con obligación de restitución desde empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14, deberán clasificarlo en su registro SAC bajo esa misma calidad, es decir, “con obligación de restitución”. Cuando en el registro SAC de estas empresas convivan créditos por IDPC con y sin obligación de restitución, se asignarán en primer lugar aquellos que no tienen la obligación de restitución, y una vez agotados estos se asignarán aquellos que tienen tal obligación.

En vista de lo anterior, en el registro SAC de las empresas deberá controlarse separadamente los créditos con obligación de restitución de aquellos que no tienen tal obligación; así también aquellos créditos que tienen derecho a devolución respecto de aquellos que no lo tienen.

Para asignar el crédito por IDPC a los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio deberá determinarse un factor, debiendo considerarse para tales efectos la tasa del IDPC aplicable al régimen tributario en el cual se encuentre la empresa, teniéndose presente que para el régimen Pro Pyme en base a retiros, por los ejercicios comerciales 2020, 2021 y 2022, la tasa de dicho tributo será del 10%. Asimismo, para determinar el crédito IPE a asignar tendrá que determinarse una tasa, la cual variará en atención al régimen tributario de la empresa, tendiendo presente la misma salvedad respecto a la tasa del IDPC para régimen Pro Pyme en base a retiros para los años 2020, 2021 y 2022.