



**Universidad
de Concepción**

Campus Los Ángeles
Escuela de ciencias y tecnologías
Departamento de gestión empresarial
Carrera Auditoría

PPUA: Pago Provisional Por Utilidades Absorbidas

Seminario presentado a la carrera de auditoría de la universidad de Concepción para optar al grado académico de licenciado en Contabilidad y Auditoría y al título profesional de Contador Auditor.

Autores	Xiomara Edén Fuentealba Sandoval Joel Edgardo Sáez Soto
Profesor Coordinador	Fernán Vásquez González
Profesor Guía	Fernán Vásquez González
Profesor Informante	Alejandro Elgueta Suazo

Diciembre de 2017
Los Ángeles, Chile

INDICE

AGRADECIMIENTOS	4
METODOLOGÍA DE TRABAJO	6
FUNDAMENTACIÓN DEL TEMA	7
OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS	8
LIMITACIONES DEL ALCANCE DEL SEMINARIO	9
INTRODUCCIÓN.....	10
CAPITULO 1:.....	11
PÉRDIDAS, FINANCIERAS Y TRIBUTARIAS	11
CAPÍTULO 1:.....	12
PÉRDIDAS, FINANCIERAS Y TRIBUTARIAS.....	12
1. Concepto de pérdida	12
1.1 Concepto de pérdida en materia financiera	14
1.2 Las pérdidas en materia tributaria:	19
CAPITULO 2	30
DIFERENCIAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE A PARTIR DE LOS NUEVOS REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN EN CHILE.	30
CAPITULO 2.....	31
DIFERENCIAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE A PARTIR DE LOS NUEVOS REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN EN CHILE.	31
1. Generalidades	31
2. Eventualidades.....	31
3. Regímenes de Tributación para Rentas de Capital	33
Aspectos generales de los regímenes de tributación.....	34
Efectos de las diferencias en la determinación de la renta líquida imponible según el régimen adoptado para la distribución de utilidades.....	38
Determinación de la RLI cuando se perciban retiros y/o dividendos afectos a Impuestos finales	38
CAPITULO 3:.....	43
PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS.....	43
CAPITULO 3.....	44
PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS.....	44
Pago Provisional Por Utilidades Absorbidas, Anterior a la reforma	46
Pago Provisional Por Utilidades Absorbidas, Posterior a la Reforma	52

Ejemplo cálculo PPUA	61
CONCLUSIONES	67
CONCLUSIONES	68
REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA	71



AGRADECIMIENTOS

En primer lugar agradezco a Dios por todas sus bendiciones, porque hoy puedo ver sus promesas cumplidas en mi vida, sin su ayuda nada hubiese sido posible, hasta hoy me ha dado las fuerzas necesarias para poder cumplir cada sueño. Hace cuatro años lo veía imposible, pero Dios dijo otra cosa y hoy puedo decir, ¡Ebenezer! Hasta aquí me ha ayudado Jehová.

También agradezco a mi familia, mi papá, Jorge Fuentealba, por creer en mí, porque siempre estuvo dándome su apoyo incondicional, por enseñarme lo fundamental, la humildad, que todo lo que llegue a ser en la vida se lo debo a Dios. Mi mamá, María Sandoval, una mujer luchadora que a pesar de sus enfermedades siempre se esmeró por atenderme al llegar a casa luego de un arduo día de estudio, por enseñarme que pese a las dificultades que nos presenta la vida, no hay que rendirse, que la prueba no será más grande que la bendición. A mi hermana, Patricia Fuentealba, preocupada de que jamás me faltase algo, a la distancia siempre brindándome su apoyo y ánimo. Y así, a mis abuelitos, tíos y primos que siempre estuvieron al pendiente de mí, con llamadas, mensajes, oraciones, etc.

En esta ocasión agradezco a nuestro profesor guía, Fernán Vásquez González, por su paciencia, preocupación, compromiso y dedicación, siempre tratando de explicar de la forma más sencilla posible para que así nosotros pudiésemos comprender, para mí, un profesor ejemplar.

Agradecer también a la profesora Paulina Vallejos por su constante preocupación por mí, tanto en lo académico como también lo personal, por sus mensajes y muestras de apoyo en todo momento; son detalles que jamás se olvidan.

“Grandes cosas ha hecho Jehová con nosotros; estaremos alegres.”

(Salmos 126:3)

Xiomara Edén Fuentealba Sandoval

Primero que todo agradecer a Dios por la oportunidades que me ha dado y guiarme en este caminar que he escogido, también a San Francisco y a mis hermanos que me han enseñado a permanecer humilde y paciente ante las problemáticas de la vida, gracias hermanos por no dejarme caer nunca y darme el apoyo a través de ese amor y comprensión que solo una vida en fraternidad puede dar.

Por otro lado, tengo que agradecer a mis padres por todo el esfuerzo que no manifiestan pero que sé que dan para que yo pueda tener un mejor futuro y así poder ayudarlos a encaminar a mis hermanos. Gracias por siempre motivarme a realizar cosas, a atreverme y a sentirme capaz de realizarme todo lo que me proponga, que a pesar de lo complicado que sea siempre hay una manera de poder lograrlo y gracias por el mayor acierto que han realizado que es llevarme a la Iglesia, eso muestra un gran amor y dedicación de su parte.

Por último, muchas gracias a los profesores de las asignaturas de la carrera de auditoria que con gran dedicación y entrega me brindaron lo mejor de sí, esforzándose por realizar la mejor de las clases para los que tal vez no estudiamos mucho, a través de su explicación y énfasis, lográbamos aprender lo que ellos nos quieren entregar, entre ellos especialmente, quiero nombrar especialmente al profesor Fernán Vásquez, profesor guía de este seminario y a quien le atribuyo todo lo que se con respecto a lo tributario, es una gran persona, que tiene un millón de cosas que hacer, pero aun así se esfuerza por elaborar un consejo o una explicación más, infinitas gracias profesor, los alumnos somos mejores gracias a usted y espero que el Señor me dé la gracias de no defraudarlo

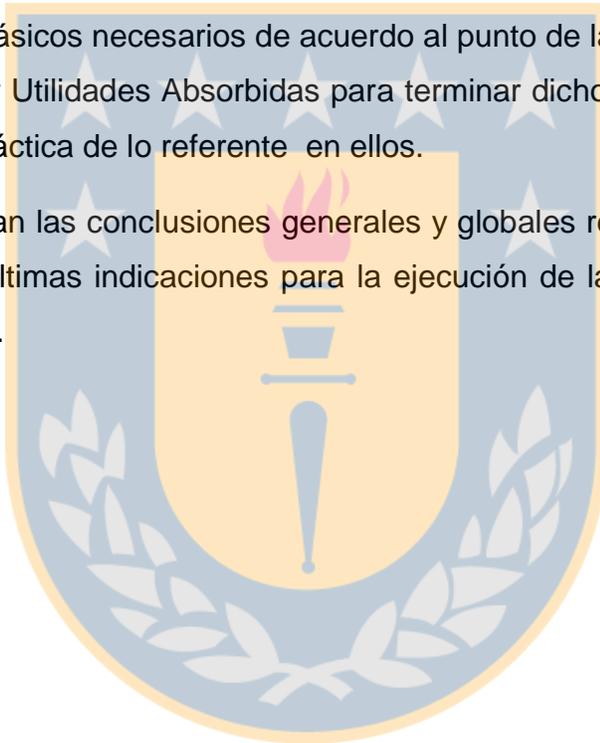
Joel Edgardo Sáez Soto

METODOLOGÍA DE TRABAJO

Nuestra metodología de trabajo consistirá en la extracción de información, la cual será recopilada de la normativa Chilena, vigente o anteriores, ya sean, reglamentos, circulares, resoluciones y diversos libros o revistas publicadas referentes al tema. A partir de esto practicaremos un análisis para encaminar toda esta información a un conocimiento teórico y práctico integral del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.

Debido a lo anterior, se procederá a describir teóricamente al principio de cada capítulo los conceptos básicos necesarios de acuerdo al punto de la determinación del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas para terminar dichos capítulos con ejemplos y aplicación práctica de lo referente en ellos.

Y por último, se realizarán las conclusiones generales y globales respecto al tema tratado y se darán las últimas indicaciones para la ejecución de la devolución de dicho beneficio tributario.



FUNDAMENTACIÓN DEL TEMA

Los pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA) es el impuesto de primera categoría pagado en su momento, respecto de aquellas utilidades que resultaran absorbidas por la pérdidas tributarias, siendo este impuesto devuelto al contribuyente, constituyéndose en un crédito.

La Reforma Tributaria que parte el 29 de Septiembre del año 2014, cuando en el diario oficial se publica la Ley N° 20.780 que entra a modificar el sistema de tributación de la renta e incorpora una serie de ajustes al sistema tributario chileno los cuales trae consigo cambios para la aplicación del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.

En este seminario indagaremos más profundamente en qué consiste este beneficio, como opera según los distintos regímenes y los requisitos para obtener éste beneficio.



OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS

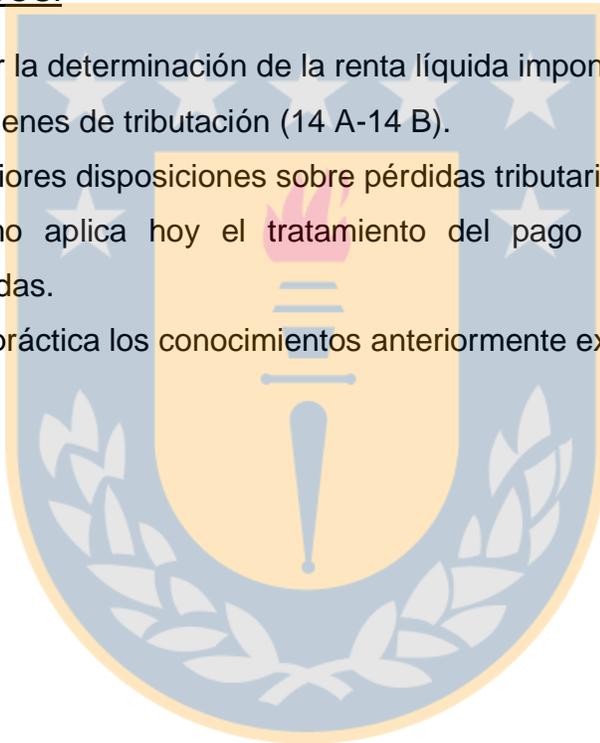
OBJETIVO GENERAL:

Comprender en que consiste el PPUA, conociendo los requisitos y/o condiciones para poder hacer uso de este beneficio tributario.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Conocer y realizar la determinación de la renta líquida imponible.
- Analizar los regímenes de tributación (14 A-14 B).
- Conocer las anteriores disposiciones sobre pérdidas tributarias y PPUA.
- Comprender como aplica hoy el tratamiento del pago provisional por utilidades absorbidas.

Lograr aplicar de forma práctica los conocimientos anteriormente explicados.



LIMITACIONES DEL ALCANCE DEL SEMINARIO

En este seminario se comenzará explicando cómo se determina la renta líquida imponible basada en los artículos 29 al 32 de la Ley de la Renta (DL 824) y se dará a conocer los distintos regímenes de tributación al cual pueden optar los contribuyentes que determinan su renta efectiva en base a contabilidad completa.

Ahondaremos en profundidad sobre el tratamiento de las pérdidas tributarias y el uso del pago provisional por utilidades absorbidas, antes y después de la reforma tributaria del año 2014 en Chile, analizaremos y daremos a conocer las disposiciones legales referentes a este tema.



INTRODUCCIÓN

La renta líquida imponible de contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, que determinan su renta efectiva en base a contabilidad completa y balance general, puede resultar positiva o negativa. Si el resultado es negativo nos encontramos frente a una pérdida tributaria, oportunidad en que el contribuyente no tiene obligación tributaria que deba cumplir.

Cuando de la renta líquida imponible resulta una pérdida tributaria, para el contribuyente representa una disminución patrimonial, siendo reflejo de las operaciones ocurridas durante el ejercicio comercial. Esta pérdida tributaria, según lo dispuesto en la Ley de la Renta, puede ser deducida como gasto en los ejercicios siguientes.

Según lo señalado por el Servicio de Impuesto Interno el PPUA es el Impuesto de Primera Categoría pagado que afectó a las utilidades que resultan absorbidas por pérdidas tributarias y que constituyen un crédito para su titular, lo que se analizará con más detalles en el desarrollo de este seminario.

Podemos mencionar también que para optar al beneficio del pago de PPUA se deben considerar algunos requisitos, la empresa debe participar en otras sociedades, ya sea como propietario, comunero, socio o accionista; también se debe generar una situación de pérdida tributaria en el ejercicio, además, se deben percibir retiros o dividendos afectos a los impuestos finales en el ejercicio, los cuales deben tener derecho al crédito del impuesto de primera categoría, cabe destacar que este impuesto debe estar pagado.

En este seminario queremos explicar de una forma detallada el pago provisional por utilidades absorbidas, desde la obtención de una pérdida tributaria determinada en la renta líquida imponible hasta los requisitos para la aplicación de este beneficio tributario.



PÉRDIDAS, FINANCIERAS Y TRIBUTARIAS

CAPÍTULO 1: PÉRDIDAS, FINANCIERAS Y TRIBUTARIAS

Entendemos como supuesto que una empresa se crea con la finalidad de generar ganancias para aquellos que la integran, es lógico pensar que los resultados de sus ejercicios debieran mostrar cifras positivas, por lo menos a largo plazo, ya que la rentabilidad es uno de los principales motivos de su creación. Por el contrario, también es lógico entender que en momentos de crisis financieras las empresas pueden declarar pérdidas en sus balances, dichos estados no pueden mantenerse eternamente.

En los momentos en que se presenta Pago Provisional por Utilidades Absorbidas es en un escenario de pérdida tributaria por lo cual comenzaremos abordando que es una pérdida.

1. Concepto de pérdida

El concepto coloquial de pérdida, aplicado en toda habla latina se encuentra relacionado con el término del goce de un determinado bien o derecho.

En una primera aproximación al significado de pérdida y en su sentido natural, la RAE lo define bajo tres acepciones principalmente:

- a) Carencia, privación de lo que se poseía.
- b) Daño o menoscabo que se recibe de algo
- c) Cantidad o cosa perdida.

De acuerdo a lo que se analizará más adelante, la definición que más se acerca al concepto de pérdida tributaria es la segunda, la que se entiende como un daño o menoscabo que se recibe de algo.

Adelantándonos a lo que se estudiará más adelante, la pérdida quedara determinada con los resultados financieros modificados de acuerdo a lo señalado en los artículos 29 al 31 de la Ley Renta.



1.1 Concepto de pérdida en materia financiera

La pérdida empresarial corresponde a una visión más generalizada que las pérdidas individualmente contempladas. Esta se encuentra referida a un resultado financiero determinado a través de un balance general el que revela el estado de una empresa en un momento determinado, el cual puede arrojar un resultado positivo, es decir una utilidad o en lo contrario, un resultado negativo, una pérdida.

Estos resultados, tanto negativos como positivos se encuentran dados por la eficiencia que presenta la empresa en la producción de bienes o prestación de servicios y como esto la hace ser competitiva dentro del mercado, principalmente.

El resultado negativo de una empresa debiese estar dado por una mala utilización de los factores de producción, cuyo origen se debe a que el precio que la empresa recibe por sus ventas o servicios prestados, es menor al costo de producción que éstas tienen.

Dentro de un mismo ejercicio es posible obtener utilidades contables y pérdidas tributarias, esto se debe a que las normas de determinación de la Renta líquida imponible establecidas en los artículos 29 al 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, permiten al contribuyente realizar deducciones y agregados que no necesariamente se encuentran disminuidas o percibidas, respectivamente, dentro del ejercicio. Es por esta razón que la determinación de la Renta Líquida imponible, puede traer consigo como resultado utilidades o pérdidas tributarias que pueden no responden a un aumento o disminución patrimonial.

En materia de normas de contabilización internacionales, las pérdidas se encuentran contempladas en la NIC 29 y NIC 36, en las cuales se regula contablemente las pérdidas materiales, del ejercicio y de arrastre.

NIC 36: Regula el deterioro patrimonial, tanto material e inmaterial que implican una disminución en el activo de la empresa. Dicha norma obliga a determinar el monto recuperable de un determinado activo en el momento que exista un deterioro de su valor y se deberá reconocer una pérdida si el valor libro es

mayor al monto recuperable determinado. Por otra parte, una pérdida por deterioro de valor relacionada a un activo no revalorizado, se reconocerá en el periodo mientras que la pérdida de deterioro de valor correspondiente a un activo revalorizado se reconocerá directamente como un cargo contra la reserva de revalorización.

NIC 29: Esta norma establece el tratamiento que se le dará a las pérdidas del ejercicio y a las pérdidas de arrastre. La NIC 29 las define como aquellas pérdidas que se generan en un periodo contable en el que la ganancia fiscal es negativa.

Ejemplos y tipos de pérdidas

En una empresa y con las variadas actividades que ésta desempeña, hay innumerables motivos por los cuales se pueden producir diversos tipos de pérdidas, ejemplos de ellas son:

1) Pérdidas por explotación

Es la pérdida por actividades ordinarias, que quiere decir esto, son los resultados negativos que se producen por las actividades propias y principales del giro de cada una. En una empresa comercial estas actividades serían la compraventa de existencias: para que se produzca pérdida en esta actividad debería ocurrir que los inventarios que permanecen en la empresa se enajenen a un menor valor del cual están valorizados en su contabilidad.

Ejemplo

- Ingresos por venta: 200.000
- Costo de venta: (250.000)
- Margen bruto: (50.000)

(*)Elaboración propia

En una empresa industrial su actividad o giro principal sería la elaboración de productos terminados: para que esta actividad produzca pérdida debería ocurrir que activados los elementos del costo, tales como, materias primas directas en las cuales se basa el producto, mano de obra directa relacionada a las que se desempeñaron para su elaboración y todos los costos que se incurrieron en la fabricación hasta que el producto esté terminado; la suma total de esos tres elementos; dividido por las unidades de productos terminados, debería ser mayor al precio de venta individual de cada uno de esos productos.

Ejemplo



Unidades fabricadas:	100 uu
Materias primas:	350.000
Mano de obra:	200.000
Gastos de fabricación:	<u>150.000</u>
Costo de productos terminados:	700.000
Costo unitario:	$\$700.000/100 \text{ uu} = \7.000 c/u
Precio de venta:	5.000
Costo de venta:	<u>(7.000)</u>
Margen Bruto:	(2.000)

(*)Elaboración propia

En una empresa prestadora de servicios su actividad principal o giro es satisfacer alguna necesidad del usuario a través de las habilidades técnicas de un profesional: para que se produzca una pérdida debe ocurrir que, sumados todos los costos y gastos incurridos en un periodo determinado de tiempo sean mayor al valor ingresado por las prestaciones realizadas en ese mismo periodo.

Ejemplo

Asesorías contables

Ingresos por servicios prestados:	300.000
Arriendo oficina:	(150.000)
Artículos de oficina:	(80.000)
Suministro eléctrico:	(50.000)
Movilización:	<u>(70.000)</u>
Margen bruto:	(50.000)

(*) Elaboración propia

2) Pérdida extraordinaria

Es la que ocurre cuando se realizan actividades ajenas al giro de la empresa, ejemplo de esto es:

Venta de algún activo inmovilizado de la empresa: para que ésta transacción produzca pérdida debe ocurrir que, el valor que refleja el activo inmovilizado a enajenar descontándole su depreciación acumulada respectiva sea mayor al valor de enajenación del bien en cuestión.

Ejemplo

Valor histórico del act. Fijo:	1.000.000
Depreciación acumulada:	<u>(300.000)</u>
Valor libro del act. Fijo:	700.000

Precio de enajenación:	500.000
Valor libro del act. Fijo:	<u>(700.000)</u>
Pérdida por la venta del act. Fijo:	(200.000)

(*) Elaboración propia

3) Pérdidas de capital:

Esta pérdida es la que deriva de las transacciones de capitales mobiliarios o activos financieros; activos que se compran para la especulación en el mercado aspirando a que su precio suba y obtener una ganancia en su posterior venta; caso contrario es que dadas las condiciones de mercado el precio de venta en el momento de la enajenación de estos activos disminuye y comparado con su precio de adquisición o compra se produce un resultado negativo.

Ejemplo:

Compra de acciones: $100 * \$ 50 = \$ 5.000$

Venta de acciones: $50 * \$ 40 = \$ 2.000$

Costo de acciones: $50 * \$ (50) = \$ (2.500)$

Pérdida por ventas de acciones: $50 * \$ (10) = \$ (500)$

(*) Elaboración propia

1.2 Las pérdidas en materia tributaria:

La pérdida tributaria constituye el resultado negativo que se verifica en una empresa, la cual se determina de acuerdo con el mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹, excluyendo los gastos rechazados afectos al artículo 21, cuando correspondan.

De acuerdo con dichas disposiciones se procede a determinar la Renta líquida imponible ² del Impuesto de Primera Categoría, de acuerdo al siguiente esquema:



(*) Fuente: Repositorio Universidad de Chile

Etapas de la determinación de la Renta líquida imponible

a) Determinación de ingresos

¹ En adelante LIR.

² En adelante RLI.

DETERMINACION DE LOS INGRESOS

$$\begin{array}{r} \text{INGRESOS FINANCIEROS} \\ \text{Menos: INGRESOS NO RENTAS} \\ \hline \text{INGRESOS BRUTOS} \end{array}$$

Normativa Legal

Ingresos Brutos Art. 29:

Comprende los ingresos provenientes de actividades de los N° 1, 3 y 4 del Art. 20, sean que se encuentren percibidos o devengados, y los del N° 2 que se encuentren percibidos y aquellas diferencias de cambio a favor del contribuyente.

No forman parte de los ingresos brutos los ingresos referidos en el Art. 17. Sin embargo los contribuyentes que llevan contabilidad fidedigna deberán computar como ingreso bruto los reajustes mencionados en los N° 25 y 28 del Art. 17.

b) Determinación de los costos

DETERMINACION DE LOS COSTOS

$$\begin{array}{r} \text{INGRESOS BRUTOS} \\ \text{Menos: COSTOS} \\ \hline \text{RENTA BRUTA} \end{array}$$

Normativa legal

Costos, Art. 30

En la determinación de la renta bruta de un contribuyente, el Art. 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ordena rebajar el costo directo de los bienes producidos o elaborados por las empresas el cual estará formado por el valor de la materia prima, servicios y mano de obra directa.

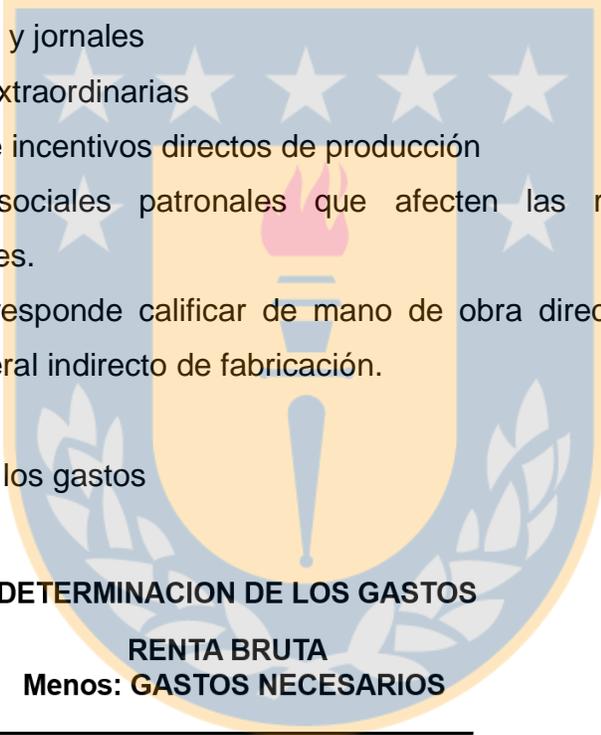
- **Materia Prima:** Debe entenderse como aquellos materiales directos, piezas acabadas y servicios proporcionados por terceros que guarden relación directa con los bienes producidos o elaborados, o bien aquellos que puede identificarse con algún proceso o departamento específico por los que pasa el producto en su etapa de elaboración.
- **Mano de obra directa:** Está constituida por la mano de obra fabril que puede ser identificada directamente con los bienes producidos o, en algunos casos con departamentos o procesos específicos.

Constituyen mano de obra directa, siempre que cumplan lo indicado anteriormente

- ✓ Salarios y jornales
- ✓ Horas extraordinarias
- ✓ Tratos e incentivos directos de producción
- ✓ Leyes sociales patronales que afecten las remuneraciones anteriores.

Por tanto no corresponde calificar de mano de obra directa aquella que constituya un gasto general indirecto de fabricación.

c) Determinación de los gastos



DETERMINACION DE LOS GASTOS
RENTA BRUTA
Menos: GASTOS NECESARIOS

RENTA LIQUIDA IMPONIBLE

Normativa Legal

Gastos, Art. 31

De un análisis del Art. 31, se puede concluir que para que proceda la deducción de un gasto en la determinación de la RLI, debe cumplir con los siguientes requisitos

- Ser necesario para producir la renta, se refiere a que el gasto debe ser de carácter obligatorio o inevitable, pues de no incurrir en él no es posible generar la renta.
- Estar pagados o adeudados, señala que solo se pueden rebajar gastos en los cuales se haya incurrido efectivamente, independiente de su pago, es decir no se nos permite anticipar un gasto, así por ejemplo no se aceptan como gastos aquellos que la empresa ha provisionado.
- Debe corresponder al ejercicio comercial, solo pueden rebajarse los gastos en el periodo en el cual se incurrieron y que además deben tener una correlación directa con los beneficios obtenidos pues ellos se encuentran asociados a las rentas generadas en igual periodo.
- Que se acrediten fehacientemente, debe cumplirse en la forma que la ley o las instrucciones reglamentarias administrativas dictadas para tal efecto. El principal medio de prueba utilizado es el documento (factura, boleta, nota de débito, liquidación, etc.) los cuales deberán reunir todos los requisitos reglamentarios para su aceptación.
- No rebajados en virtud del artículo 30, Podrían existir otros conceptos que, desde el punto de vista tributario pueden tener, opcionalmente, un doble tratamiento, como sería el caso de los seguros y fletes, por ejemplo; lo que pueden ser considerados como parte del costo de los productos, o bien considerarse como un gasto tributario en el mismo ejercicio en que se incurren. Es decir si se optó por considerarlo costo tributario, no puede considerarlo al mismo tiempo como un gasto deducible

Ajustes legales

AJUSTES LEGALES

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE
Mas/ Menos: AJUSTES

BASE IMPONIBLE 1A
CATEGORÍA

Ejemplo RLI:

Con el fin de visualizar lo antes expuesto, a continuación se presenta un ejemplo práctico, cuyo objetivo es mostrar la determinación de la RLI de un empresario individual acogido al régimen de renta atribuida que participa en una empresa acogida a renta atribuida y en otra acogida al régimen Parcialmente Integrado.

El Sr. Juan Pérez empresario individual, acogido al régimen de renta atribuida a partir del año comercial 2017, presenta la siguiente información al 31 de Diciembre de 2018:

1. En mayo de 2018 percibió un dividendo de la sociedad PQR S.A, acogida al régimen 14 B (Semi-Integrado) por un monto de \$80.000.000, el cual se encuentra formando parte del resultado según el balance de la empresa. Dicho dividendo está afecto a los impuestos finales y tiene asociado un crédito por impuesto de primera categoría con derecho a devolución y sujeto a la obligación de restitución, por un monto de \$29.589.040.- (tasa de IDPC vigente para el año comercial 2018: 27%)
2. En Agosto de 2018 percibió \$120.000.000, por concepto de retiro efectuado desde la sociedad QWR Ltda. Acogida al régimen 14 A (renta atribuida), el cual se encuentra formando parte del resultado financiero de la empresa. Dicho retiro está afecto a los impuestos finales y tiene asociado un crédito por IDPC con derecho a devolución por un monto de \$31.898.640 (afectados con tasa de IDPC del 21%)
3. Determinación de la RLI

Resultado Según balance al 31.12.2018		\$ 150.000.000
Agregados:		\$ 17.735.600
Multas Fiscales pagadas, actualizadas	\$ 485.600	
Depreciación financiera del activo fijo	\$ 14.650.000	
Provisión vacaciones	\$ 2.600.000	
Deducciones:		\$ -211.569.520
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 11.569.520	
Dividendo percibido en Mayo 2018, origen sociedad 14 B c/r	\$ 80.000.000	
Retiro percibido en Agosto 2018, origen sociedad 14 A	\$120.000.000	
Renta líquida imponible al 31.12.2018		\$ -43.833.920

Según el artículo 33 N°1 de la LIR, menciona algunas partidas que deberán ser agregadas, debido a que corresponden a cantidades que disminuyeron la RLI declarada, y en las partidas que deducirán, mencionadas en el artículo 33 N° 2 de la LIR, corresponden a cantidades que aumentaron la RLI. A continuación se muestra una tabla esquematizando como se agregan y deducen aquellas partidas que afectaron la declaración de la RLI.

Utilidad		
Se agrega		xxxx
(+) Remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o hijos solteros menores de 18 años (Art. 33 letra b).	xxxx	
(+) Retiros en especies o dinero por el contribuyente (Art. 33 letra c).	xxxx	
(+) Montos pagados por activo inmovilizado (Art. 33 letra d).	xxxx	
(+) Costo, gastos o desembolsos que provienen de ingresos constitutivos de Renta (Art. 33 letra e).	xxxx	
(+) Gasto o desembolso por condonación de deudas, excesos de interés pagados, arriendos pagados considerados desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales (Art. 33 letra f).	xxxx	
(+) Aquellas cantidades que fueran erróneamente rebajadas según el artículo 31 de la LIR (Art. 33 letra g).	xxxx	
Se deducen		(xxxx)
(-) Dividendos y utilidades sociales percibidas o devengadas, que no provengan de sociedades que fueron creadas fuera del país (Art 33 letra a)	xxxx	
(-) Rentas exentas (Art. 33 letra b).	xxxx	
RENDA LÍQUIDA IMPONIBLE		xxxx

Aquellas partidas que se agregan a la RLI, siempre y cuando hayan disminuido la RLI, deberán reajustarse de acuerdo a la variación del IPC, según corresponda. Y

en el caso de aquellas partidas que se deduzcan, corresponderá a aquellas que hayan aumentado la RLI.

Las pérdidas en materia tributaria han sido muy reguladas dentro de nuestra legislación por el uso constante que se les ha dado y el importante efecto fiscal que estas tienen.

El legislador en el número 3 del artículo 31 de la LIR, reconoce 3 tipos de pérdidas deducibles de la base imponible: pérdidas materiales, pérdidas del ejercicio y pérdidas por arrastre.

Si bien la Ley de Impuesto a la Renta no define los tipos de pérdidas contenidos en el número 3 del artículo 31, la norma permite distinguirlas claramente entre sí por la forma en que dicho artículo las trata, efectuando una primera distinción entre las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial, como aquellas que provienen de delitos en contra de la propiedad; las pérdidas de ejercicios anteriores, las cuales deberán cumplir con todos los requisitos establecidos para la deducción general de cualquier gasto y; las pérdidas de arrastre que si bien la ley no las señala expresamente, las distingue a través del otorgamiento de un tratamiento especial de las mismas.

Para hacer una distinción en lo que dispone implícitamente el n° 3 del artículo 31 de la LIR, el Servicio de impuestos internos ha definido las pérdidas a través de las circulares N° 66 y 67, ambas de fecha 23 de Julio de 2015, las que señalan lo siguiente:

- a) Pérdidas materiales: corresponde a aquellas pérdidas sufridas por el negocio o empresa, comprendiendo dentro de estas las que provengan de delitos contra la propiedad, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1° del número 3 del artículo 31 de la Ley de impuesto a la Renta. Tales pérdidas podrán ser deducidas como gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio y cumplan los demás requisitos generales que correspondan al antes dicho inciso 1° del número 3 del artículo 31 de la Ley de impuesto a la Renta.

- b) Pérdida tributaria del ejercicio: Es el resultado negativo que se obtiene en la aplicación de la determinación de la Renta Líquida imponible (RLI) establecida en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta, incluyendo la deducción como gasto de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores. La pérdida tributaria del ejercicio se imputa de acuerdo a lo establecido en el número 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta.
- c) Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores: Es aquella pérdida tributaria determinada en el ejercicio inmediatamente anterior, que no absorbió utilidades de acuerdo a lo indicado para las pérdidas tributarias del ejercicio y que, de acuerdo a los incisos 2 y siguientes del número 3 del artículo 31 de la Ley de impuesto a la Renta, puede deducirse como una gasto en la determinación de la RLI del ejercicio respectivo, siempre que concurren los requisitos del inciso 1 del número 3 del artículo 31 de la Ley de impuesto a la Renta.

Ejemplo Pérdidas Tributarias

Determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría año tributario 2017 (Ejercicio 01.01.2016 al 31.12.2016)	
Utilidad según balance al 31.12.2016	\$ 34.312.739
Más: Gastos Rechazados que corresponden a desembolsos de dinero	-
Menos: Pérdidas tributarias ejercicios anteriores, reajustadas	\$-17.442.000
Menos: Dividendos percibidos de sociedades anónimas, distribuidos con cargo a utilidades tributables que se afectaro con el Impuesto de Primera Categoría en la S.A. respectiva, con tasa 15%	\$-32.000.000
Pérdida Tributaria de Primera Categoría del ejercicio determinada de acuerdo al mecanismo establecido en los Articulos 29 al 33 de la Ley de la Renta	\$-15.129.261

(*) Fuente: SII

En el ejemplo podemos ver que según las disposiciones legales un resultado financiero puede no ser igual a un resultado tributario, también podemos hacer diferencia entre las pérdidas en materia tributaria, ya que, una pérdida de arrastre o de ejercicios anteriores deduce la utilidad de este nuevo año e incrementa aún más la pérdida tributaria.

Contribuyentes que pueden deducir pérdidas tributarias como gastos

De conformidad a lo dispuesto por las normas generales del artículo 31 de la LIR, los contribuyentes que tienen derecho a deducir como gasto las pérdidas sufridas por el negocio o actividad que desarrollan, son aquellos que declaren en la primera categoría la renta efectiva determinada mediante contabilidad.

También tienen derecho, los de segunda categoría clasificados en el artículo 42 N° 2 de la LIR, cuando declaren dicha categoría en base a los ingresos y gastos efectivos, ya que conforme a lo establecido en el artículo 50 de la misma Ley, tales contribuyentes en materia de deducción de gastos se rigen por las normas de la primera categoría.

Relación de las pérdidas tributarias con el concepto de patrimonio

Desde un punto de vista jurídico el patrimonio se define como: un conjunto de derechos y obligaciones valuables en dinero, el cual se encontrara agrupado en razón de determinados centros de intereses que el ordenamiento jurídico entiende dignos de protección.

Desde el análisis de patrimonio como un conjunto de bienes con una finalidad común, se entenderá como pérdida toda disminución de los estados financieros, pudiendo estos corresponder a una disminución del activo o aumento del pasivo.

La relación que existe entre el concepto de patrimonio analizado anteriormente y la ley tributaria, es que esta última grava el incremento de los resultados patrimoniales, determinado de acuerdo a los pasos establecidos en los artículos 29 al 33 de la LIR, y otorga un tratamiento especial a las disminuciones patrimoniales, sean estas de un bien particular o de un resultado general. Como el resultado tributario es determinado de acuerdo a lo dispuestos en los artículos 29 al 33 de la LIR, es posible obtener un resultado patrimonial tributario diferente al financiero, sin embargo, es el resultado patrimonial financiero el que demuestra los resultados reales de una persona en un determinado momento.

El resultado patrimonial puede diferir del financiero, ocurren casos en los cuales los resultados pueden ser opuestos, que quiere decir esto, que un resultado financiero negativo (pérdida) puede ser un resultado tributario positivo (RLI positiva), o caso contrario, cuando un resultado financiero positivo se convierte en una RLI negativa. Ejemplo de estos casos son:

Resultado financiero negativo/RLI positiva:

Pérdida según balance (financiero):	(1.000.000)
<u>Agregados:</u>	
Multas pagadas al fisco:	300.000
Gastos no documentados:	400.000
Impuesto renta pagado de año ant:	200.000
Provisión vacaciones trabajadores:	500.000
<u>Deducciones:</u>	
Ingresos no constitutivos de renta:	<u>(200.000)</u>
Renta líquida imponible:	200.000

(*) Elaboración propia

El ejemplo manifiesta como una pérdida financiera puede arrojar un resultado tributario positivo, a través de una serie de agregados tales como: multas pagadas

al fisco e impuesto renta de años anteriores (art 21), gastos no documentados y provisiones que no cumplen con las norma del art 31.

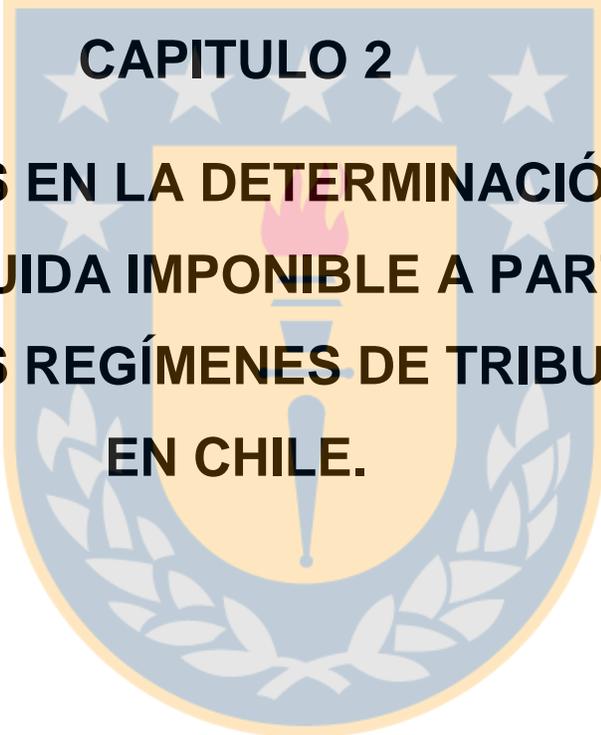
Resultado financiero positivo/ RLI negativa:

Utilidad según balance:	500.000
<u>Agregados:</u>	
Estimación deudores incobrables:	100.000
Intereses pagados al fisco:	50.000
<u>Deducciones:</u>	
Deudores incobrables:	(50.000)
Ingresos no constitutivos de renta:	(500.000)
Dividendos obtenidos:	<u>(400.000)</u>
Renta líquida imponible:	(300.000)

(*) Elaboración propia

Y por otro lado, este ejemplo muestra como a partir de un resultado positivo se arroja un resultado tributario negativo a partir de una serie de deducciones tales como: la parte efectivamente deducida de deudores incobrables de los cuales se agotó todo medio legal de cobro, ingresos no constitutivos de renta del art 17 y dividendos obtenidos deducidos conforme al art 33 de la LIR.

En el siguiente capítulo se explicarán las diferencias en la determinación de la RLI a partir de los nuevos regímenes de tributación en Chile entre los cuales se encuentra en ya mencionado art 33 de la LIR la diferencia más notoria en el cálculo de PPUA entre regímenes.



CAPITULO 2

DIFERENCIAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE A PARTIR DE LOS NUEVOS REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN EN CHILE.

CAPITULO 2

DIFERENCIAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE A PARTIR DE LOS NUEVOS REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN EN CHILE.

La reforma Tributaria con la implementación de los nuevos regímenes de tributación produjo grandes cambios en lo que respecta a la determinación de la Renta líquida imponible, uno de ellos fue la incorporación del ajuste que indica el artículo 33 número 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. A continuación se analizará la normativa legal de los ajustes necesarios para la determinación de la renta líquida imponible.

1. Generalidades

Es necesario tener presente el concepto de renta, de acuerdo a lo dispuesto por el N°1 del artículo 2° de la Ley Sobre impuesto a la Renta, para tener en consideración cual es el hecho gravado y para que se determina la Renta Líquida Imponible.

Se entiende por renta *“los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rindan una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.”*

Sin perjuicio a lo anteriormente mencionado en la definición de renta, es la propia LIR quien limita el alcance de este concepto, al establecer en su artículo 17 aquellos ingresos no constitutivos de renta, a determinados beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio, los cuales son una deducción a la utilidad del balance disminuyendo la Renta Líquida Imponible.

2. Eventualidades

La Renta líquida Imponible además de arrojar un resultado para el pago del Impuesto de Primera Categoría, presenta también un resultado afecto a un impuesto

especial que se da por aquellos gastos rechazados pagados no atribuibles a los dueños, socios o accionistas. En los casos que los gastos rechazados pagados sean atribuibles a los dueños, socios o accionistas, estos se verán afectados en la determinación del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según sea el caso.

Artículo 21: *Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:*

- i) *Las partidas del número 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. La tributación señalada se aplicará, salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i) del inciso tercero de este artículo;*

Inciso tercero:

Los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar los impuestos referidos, según corresponda, sobre las cantidades que se señalan a continuación en los literales i) al iv), impuestos cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades. Esta tributación se aplicará en reemplazo de la establecida en el inciso primero:

- ii) *Las partidas del número 1 del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, cuando hayan beneficiado al propietario, socio, comunero o accionista. En estos casos, el*

- iii) *Servicio podrá determinar fundadamente el beneficio que tales sujetos han experimentado. Cuando dichas cantidades beneficien a dos o más accionistas, comuneros o socios y no sea posible determinar el monto del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, se afectarán con la tributación establecida en este inciso, en proporción a su participación en el capital o en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva.*

Desde un punto de vista doctrinario podríamos decir, que el hecho gravado de la Ley sobre impuesto a la renta se encuentra dividido en dos grandes grupos: Rentas de capital, en donde si la fuente generadora es el capital, clasifican en primera categoría. El otro grupo, son las rentas del trabajo, en donde prima el trabajo físico e intelectual sobre el capital y clasifica en segunda categoría.

Para los efectos de este seminario y del cálculo del pago provisional por utilidades absorbidas es necesario abarcar la tributación de las rentas de Capital.

3. Regímenes de Tributación para Rentas de Capital

Finalmente se puede expresar que dentro de la normativa legal de la LIR, el artículo 14 es una de las disposiciones más importante, ya que en ella se contempla las normas generales de la tributación de las empresas frente al impuesto de Primera Categoría, como también se establecen las normas que deben seguir los propietarios o dueños respecto de los impuestos Global Complementario o Adicional. También, agrega dicha disposición que las rentas que se determinen a un contribuyente sujeto al impuesto de Primera Categoría, se gravarán respecto de dicho tributo de acuerdo a las normas del título II de la LIR, que establece norma precisa de cómo se determina y aplica el impuesto de Primera Categoría que afecta a las empresas en general, ya sea cuando éstas declaren sus rentas a base de contabilidad completa o simplificada o estén sujetas a un régimen de presunción de renta (artículos 19 al 41 de la LIR).

3.1 Normativa legal de la Ley de la Renta

Tributación de las rentas de capital

Artículo 14: *Las rentas que se determinen a un contribuyente sujeto al impuesto de la primera categoría se gravarán respecto de éste, de acuerdo con las normas del Título II, sin perjuicio de las partidas que deban agregarse a la renta líquida imponible de esa categoría conforme a este artículo.*

Los contribuyentes obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) o B) de este artículo.

Aspectos generales de los regímenes de tributación

Dentro de las modificaciones de la reforma tributaria, destaca el reemplazo del sistema de fondo de utilidades tributables o “FUT”, por dos tipos de regímenes tributarios distintos, “Renta Atribuida” y “Parcialmente Integrado”, a los cuales los contribuyentes tienen derecho de optar, y cuyas tasas del impuesto de primera categoría varían dependiendo de uno u de otro.

Los regímenes de tributación actuales en Chile, cobran importancia en el cálculo del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas ya que este, tal y como veremos en el capítulo siguiente, es el Impuesto de Primera Categoría pagado que afectó a las utilidades absorbidas por la pérdida, su devolución sería el monto absorbido por la pérdida por la tasa del impuesto de primera categoría que traían dichas utilidades. Es en este caso donde es importante saber si las rentas atribuidas por terceros a la empresa, está acogida a régimen de Renta atribuida o Semi-Integrado, como se mencionaba en el párrafo anterior las tasas de Impuesto de Primera Categoría varían entre un régimen y otro.

A continuación se hace una breve descripción de ambos regímenes con aspectos que se deben tener presente al momento del cálculo del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.

a) Sistema de Renta atribuida Art. 14 A, Ley Sobre Impuesto a la Renta:

En este régimen general de tributación, los dueños de las empresas deberán 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 imputable contra sus propios impuestos, la totalidad del Impuesto de Primera Categoría pagado por tales rentas.

Al entrar en vigencia el 1 de enero de 2017 afecta a las rentas obtenidas a contar de esa fecha.

Al sistema de renta atribuida pueden acogerse los siguientes contribuyentes:

- Empresas Individuales.
- Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.
- Sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) y comunidades, conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.
- Sociedades por Acciones (SPA) conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.
- Contribuyentes del artículo 58 N° 1 de Ley de la Renta (establecimientos permanentes situados en Chile).

No pueden optar por el sistema de renta atribuida:

- Las sociedades anónimas, abiertas o cerradas.
- Las sociedades en comandita por acciones.
- Toda sociedad que tenga entre sus socios, accionistas o comuneros a otra empresa o sociedad domiciliada en Chile.

Los contribuyentes acogidos al régimen de Renta atribuida deben tener un de permanencia en el sistema de renta atribuida de 5 años comerciales consecutivos y estarán sujetos a un pago por impuesto de Primera Categoría con tasa del 25%.

Registros obligatorios que deben llevar:

- Rentas atribuidas propias (RAP)
- Diferencias entre la depreciación normal y acelerada (FUF)
- Registro de Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)
- Saldo acumulado de créditos (SAC)

b) Sistema Semi-Integrado Art.14 B, Ley Sobre Impuesto a la Renta:

El sistema Semi integrado es un régimen de tributación en que los dueños de las empresas deben tributar sobre la base de los retiros efectivos de utilidad que realizan desde éstas. Sin embargo, y a diferencia del régimen de renta atribuida, los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a imputar como crédito un 65% del impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa respectiva.

Este sistema, al igual que el de renta atribuida, comienza a regir a contar del 1 de enero de 2017, y en consecuencia, afecta a las rentas obtenidas a contar de esa fecha. De esta misma forma, los contribuyentes acogidos al régimen Semi-integrado deben tener un tiempo de permanencia, en el sistema, de 5 años comerciales consecutivos y estarán sujetos a un pago por Impuesto de Primera Categoría con una tasa del 25,5% durante el año comercial 2017 y con tasa de 27% a partir del año comercial 2018 en adelante.

Al régimen Semi integrado pueden acogerse todos los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría.

Los que quedan excluidos son aquellos que, no obstante obtener rentas afecta al Impuesto de Primera Categoría, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas. Es el caso de Corporaciones y Fundaciones y de empresas en que el Estado tenga el 100% de su propiedad.

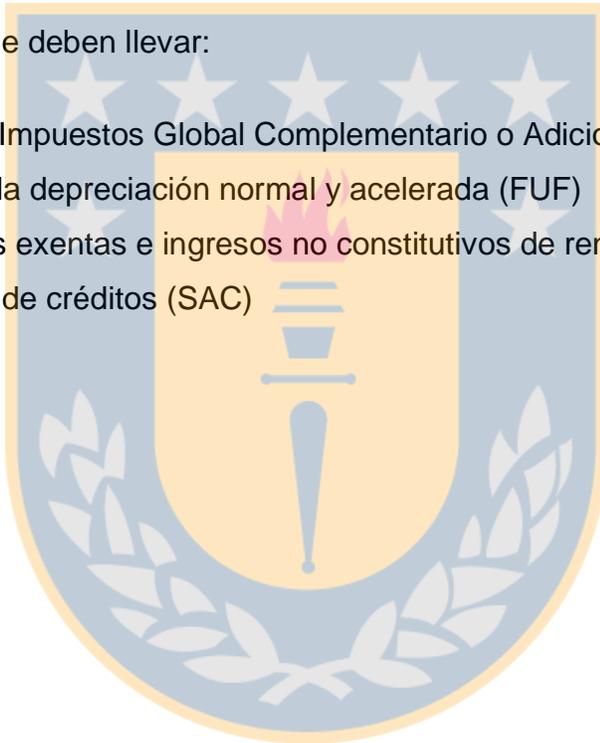
Este sistema es obligatorio para:

- Sociedades anónimas abiertas o cerradas
- Sociedades en comandita por acciones

Y, en general, aquellos contribuyentes en los cuales al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

Registros obligatorios que deben llevar:

- Rentas Afectas a Impuestos Global Complementario o Adicional (RAI)
- Diferencias entre la depreciación normal y acelerada (FUF)
- Registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)
- Saldo acumulado de créditos (SAC)



**Efectos de las diferencias en la determinación de la renta líquida imponible
según el régimen adoptado para la distribución de utilidades**

A) **Régimen Renta Atribuida:** para determinar la base imponible del impuesto de primera categoría los contribuyentes acogidos al régimen 14 A de renta atribuida que perciban retiros o distribuciones afectas a los impuestos finales deberán efectuar un agregado en su RLI, según lo señalado en el N° 5 del artículo 33 de la LIR, puesto que, de acuerdo a los establecido en la letra a) del N° 2 del artículo 33 de la LIR y en el N° 1 del artículo 39 de dicha Ley, tales rentas percibidas deben ser deducidas de la RLI.

Dicho agregado debe considerarse incremento por el Impuesto de Primera Categoría que afectó a los retiros o distribuciones percibidas, conforme a lo establecido en los incisos finales del N° 1 del artículo 54, del N° 2 del artículo 58 y del artículo 62 de la LIR.

En caso que el dividendo o retiro provenga de una sociedad acogida al régimen parcialmente integrado, el monto a incrementar corresponderá a la totalidad del IDPC que afectó a dichas rentas, con independencia de si tales retiros o dividendos tienen derecho a crédito por IDPC sujeto a la obligación de restitución.

**Determinación de la RLI cuando se perciban retiros y/o dividendos afectos a
Impuestos finales**

Como mencionábamos anteriormente, uno de los cambios introducidos por la reforma tributaria radica en la determinación de la renta líquida imponible de aquellos contribuyentes acogidos al régimen de Renta atribuida.

Según lo dispuesto por el nuevo N° 5 del artículo 33 de la Ley sobre impuesto a la Renta, en concordancia con lo señalado en la letra c) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de dicha Ley, dichos contribuyentes deberán incorporar en la determinación de su RLI aquellas cantidades percibidas a título de retiros o distribuciones afectas a impuestos finales, provenientes de empresas en las que participa.

CAPITULO 2: DIFERENCIAS EN A DETERMINACIÓN DE LA RENTA LIQUIDA
IMPONIBLE A PARTIR DE LOS NUEVOS REGIMENES DE TRIBUTACIÓN EN CHILE

De acuerdo a lo anterior, al incorporarse dichas rentas a la RLI, tales retiros o distribuciones percibidas, serán atribuidos por esa vía a los contribuyentes de impuestos finales.

Artículo 33 número 5:

5°.- No obstante lo dispuesto en la letra a), del número 2°.- de este artículo y en el número 1°.- del artículo 39:

- a) Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14, deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible las rentas o cantidades a que se refiere la letra c), del número 2.-, de la letra A) del artículo 14. Para dicha incorporación deberán previamente incrementarlas en la forma señalada en el inciso final, del número 1, del artículo 54. En contra del impuesto de primera categoría que deban pagar sobre las rentas o cantidades referidas, procederá la deducción del crédito a que se refieren las letras f), del número 4.- de la letra A), y b), del número 2.- de la letra B), ambas del artículo 14, cuando corresponda. Para el cálculo de dicho crédito, deberá descontarse aquella parte sujeta a restitución. En caso de determinarse una pérdida tributaria, se aplicará lo dispuesto en el número 3, del artículo 31.*

Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible los retiros o dividendos percibidos de empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A) de dicho artículo 14, cuando resulten imputados a las cantidades anotadas en el registro señalado en la letra d), del número 4.- de la letra A) y cuando tales retiros o dividendos no resultan imputados a los registros señalados en el referido número 4.-. Para dicha incorporación deberán previamente incrementarlas en la forma señalada en el inciso final, del número 1, del artículo 54. En contra del impuesto de primera categoría que deban pagar sobre las rentas o cantidades referidas, procederá la deducción del crédito a que se refiere la letra f), del número 4.- de la letra A), cuando corresponda. Para el cálculo de dicho crédito, deberá descontarse

CAPITULO 2: DIFERENCIAS EN A DETERMINACIÓN DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE A PARTIR DE LOS NUEVOS REGIMENES DE TRIBUTACIÓN EN CHILE

a) *aquella parte sujeta a restitución. En caso de determinarse una pérdida tributaria, se aplicará lo dispuesto en el número 3, del artículo 31.*

Ejemplo Art. 33 N° 5 LIR

Para una mejor comprensión de lo expuesto, a continuación se muestra la determinación de la RLI incluyendo los ajustes señalados en el artículo 33 N° 5, para esto utilizaremos los mismos antecedentes del caso analizado anteriormente.

Resultado según balance al 31.12.2018		\$ 150.000.000
Agregados		\$ 17.735.900
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 485.600	
Depreciación financier del activo fijo	\$ 14.650.300	
Provisión vacaciones	\$ 2.600.000	
Deducciones		\$ -211.569.520
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 11.569.520	
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14B, con restitución	\$ 80.000.000	
Retiro percibido en Septiembre 2018, origen sociedad 14 A	\$ 120.000.000	
Renta líquida imponible al 31.12.2018, antes del ajuste instruido por el N° 5 del art. 33 LIR		\$ -43.833.620
<u>Ajuste que instruye el N° 5 del artículo 33 de la LIR</u>		
Reposición del dividendo afecto a impuestos finales:		\$ 109.589.040
Dividendo percibido en Junio 2018, origen 14 B, sujeto a restitución	\$ 80.000.000	
Incremento, Factor 0,369863 (80.000.000 x 0,369863)	\$ 29.589.040	
		\$ 151.898.640
Reposición del retiro afecto a impuestos finales	\$ 120.000.000	
Retiro percibido en Septiembre 2018, orogen sociedad 14 A	\$ 31.898.640	
Incremento, Factor 0,265822 (120.000.000 x 0,265822)		
Renta líquida imponible al 31.12.2018		\$ 217.654.060

Para obtener la RLI definitiva, la cual constituye la base imponible afecta a IDPC y que a su vez deberá ser atribuida al propietario, conforme a lo que precisa el nuevo N° 5 del artículo 33 de la LIR, se hace necesario incorporar los dividendos y retiros percibidos, debidamente incrementados por un monto idéntico al crédito por IDPC al que tienen derecho tales cantidades, sin considerar el hecho de existir la obligación de restitución en el caso del dividendo percibido desde la empresa acogida al régimen Parcialmente Integrado.

CAPITULO 2: DIFERENCIAS EN A DETERMINACIÓN DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE A PARTIR DE LOS NUEVOS REGIMENES DE TRIBUTACIÓN EN CHILE

Los factores de incremento asociados a los retiros y dividendos son determinados, aplicados e informados por las sociedades desde las cuales provienen dichas cantidades. Para análisis del caso expuesto anteriormente, respecto de los dividendos, dicho factor se determinó dividiendo la tasa del IDPC vigente en el año de la distribución 27% (2018) por cien menos la tasa del citado tributo, lo que da como resultado el factor 0,369863, el cual se aplica al dividendo distribuido, y debe ser utilizado para asignar el crédito a las distribuciones a efectuar durante el año comercial 2018. En cuanto a los retiros, que provienen desde una empresa acogida a renta atribuida, el crédito por IDPC, que a su vez constituye el incremento, se determinó en base a una tasa promedio, la cual se obtiene dividiendo el saldo del crédito por IDPC existente al 31.12.2016 por el saldo de utilidades netas del FUT a esa fecha, para el caso en análisis dicho cálculo da como resultado el factor 0,265822.

Efectuada la incorporación de los retiros y dividendos incrementados a la RLI, y una vez realizada la imputación del resultado negativo de acuerdo a lo señalado, se pueden producir las siguientes situaciones:

i.- Que el resultado negativo previo a la incorporación de los retiros y dividendos incrementados, sea totalmente absorbido por éstos, pudiendo dar origen a una RLI positiva.

ii.- Que los retiros y dividendos incorporados a la RLI incrementados, no hayan sido suficientes para absorber el resultado negativo determinado, dando como resultado una pérdida tributaria.

A continuación se expone la determinación del Impuesto de Primera Categoría que afecta al empresario individual y el crédito aplicable en contra de dicho tributo, este último a causa de la incorporación de los dividendos y retiros en la determinación de la RLI

Renta líquida imponible al 31.12.2018	\$ 417.654.060
Tasa del Impuesto de primera categoría	25%
Impuesto de primera categoría	\$ 104.413.515
Créditos contra el impuesto	\$ -51.131.516
Crédito IDPC dividendo c/r ($\$80.000.000 \times 0,369863$) x 65%	\$ -19.232.876
Crédito IDPC Retiro ($\$120.000.000 \times 0,265822$)	\$ -31.898.640
Impuesto de primera categoría a pagar	\$ 53.281.999

Como se aprecia en el esquema planteado, en contra del Impuesto de Primera Categoría determinado sobre la RLI se imputarán los créditos por IDPC al cual tienen derecho los dividendos y retiros que fueron incorporados a la RLI producto de lo establecido por el N° 5 del artículo 33 de la LIR.

En el caso del crédito por IDPC al que tienen derecho los dividendos provenientes de una sociedad acogida al régimen parcialmente integrado, dado que dicho crédito está sujeto a la obligación de restitución, conforme a lo expresamente señalado en la última parte del citado N° 5 del artículo 33, éste corresponde sólo al 65% del monto total del mismo, por lo que podemos concluir que el 35% restante pasa a constituir tributación final a nivel de la empresa.

Respecto al crédito por IDPC que traían los retiros, se imputa en su totalidad en contra del impuesto de categoría, toda vez que proviene de otra empresa acogida al mismo régimen de renta atribuida.

- B) Régimen Parcialmente integrado: A diferencia del régimen de Renta atribuida, el régimen Parcialmente Integrado no lleva agregados por concepto del número 5, del artículo 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, si no que la determinación de la Renta Líquida Imponible culmina con las disposiciones del artículo 33 de dicha Ley. Por lo tanto no sufre grandes variaciones y el resultado que se genera es producto del régimen general.

Este capítulo deja en evidencia que, la forma de distribuir a los socios las rentas que la empresa genera, no es la única diferencia entre un régimen y otro, puesto que, otra gran diferencia es el ajuste referido en el art 33 N° 5 de la LIR, muy ligado al cálculo del PPUA que veremos a continuación en el siguiente capítulo.



CAPITULO 3:
PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES
ABSORBIDAS

The logo of the University of the Republic of Chile is centered in the background. It features a shield with a blue background and a yellow border. Inside the shield, there are five white stars in an arc at the top. The central part of the shield is yellow and contains a stylized torch with a pink and orange flame. Below the torch is a blue exclamation mark. The bottom of the shield is decorated with a laurel wreath.

CAPITULO 3

PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS

El Pago Provisional por Utilidades Absorbidas³, es el impuesto de primera categoría pagado que afectó a las utilidades que resultan absorbidas por pérdidas tributarias y que constituyen un crédito para su titular.

El artículo 31 número 3 de la Ley de Impuesto a la Renta ⁴ señala lo siguiente:

Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad. Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente.

Las pérdidas deberán imputarse a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, sea que éstas se encuentren acogidas a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14. La diferencia deberá imputarse a las rentas que se le atribuyan en el ejercicio respectivo conforme a lo dispuesto en los números 2 y 3 de la referida letra A), o según lo dispuesto en el número 4.- de la letra B), ambas del artículo 14, según corresponda, en su carácter de socio, comunero o accionista, comenzando por aquellas provenientes de otras empresas o sociedades obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, luego aquellas provenientes de empresas o sociedades que no tienen tal obligación, y, finalmente, de aquellas que se encuentren acogidas a lo dispuesto en el artículo 14 ter, letra A).

Si las rentas referidas en el párrafo precedente no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado y así sucesivamente.

En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas o atribuidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades, se considerará como pago provisional en aquella parte que

³ En adelante PPUA

⁴ LIR

proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97.

De acuerdo a lo señalado por lo anteriormente citado, la única forma de obtener devolución del impuesto de primera categoría a causa de la generación de pérdidas tributarias es a través de la percepción de retiros o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional en el mismo ejercicio, dado a que se eliminó la posibilidad de imputar las pérdidas tributarias del ejercicio a utilidades acumuladas en ejercicios anteriores.

En palabras más simples, aquellas empresas que no tienen participaciones en otras sociedades no podrán solicitar la imputación o devolución de impuesto de primera categoría pagado por las utilidades obtenidas con anterioridad a la generación de la pérdida tributaria. De esta forma la única opción que le quedará a la empresa en dicho caso, es considerar la pérdida como un gasto en el ejercicio siguiente.

Además se debe tener presente que para imputar o solicitar la devolución de PPUA es la percepción de retiros o dividendos lo que gatillará tal posibilidad, no así aquellas rentas que le pudieran ser atribuidas a la empresa, dado que estas deben ser atribuidas en el mismo ejercicio al propietario contribuyente de los impuestos finales, según lo determina la letra b) del número 2 de la letra A) del artículo 14 de la ley de impuesto a la Renta.

En síntesis, para poder imputar o solicitar la devolución de PPUA deben acontecer los siguientes hechos:

1. La empresa debe participar en otras sociedades, ya sea como propietario, comunero, socio o accionista.
2. Debe generarse una situación de pérdida tributaria en el ejercicio.
3. Se deben percibir retiros o dividendos afectos a los impuestos final en el ejercicio (Global complementario o Adicional).
4. Dichos retiros o dividendos deben tener derecho al crédito por impuesto de primera categoría.
5. El impuesto de primera categoría al que tienen derecho los retiros o dividendos debe estar pagado.

Pago Provisional Por Utilidades Absorbidas, Anterior a la reforma

Artículo 31 N° 3 de la LIR:

En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida y se le aplicaran las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la LIR.

Del texto de la norma legal precitada, se puede apreciar claramente que el impuesto de primera categoría pagado que se puede recuperar como pago provisional es aquel proveniente tanto de la absorción de utilidades generadas por la propia empresa como aquel proveniente de utilidades percibidas de otras empresas producto de una participación social o accionaria; toda vez que la disposición en cuestión no hace ninguna distinción al respecto.

El PPUA pasa a formar parte de un ingreso que no constituye una cantidad tributable a nivel de Impuesto de Primera Categoría, ya que la pérdida cumplió con dicha tributación en el momento de su provisión o pago.

En relación con el registro FUT, el Impuesto de Primero Categoría recuperado bajo la forma indicada, debe reponerse al resultado tributario obtenido en la Primera Categoría, con el fin de contrarrestar la rebaja que se hizo en el FUT por concepto del citado tributo en el año que se pagó, partiendo de la premisa que tal deducción en el referido registro resultó improcedente al recuperarse o devolverse el Impuesto de Primera Categoría, por haber sido absorbidas las utilidades retenidas sobre las cuales se pagó por pérdidas tributarias de ejercicios posteriores.

Respecto de la segunda modalidad de recuperación, esto es, cuando se trata del impuesto de primera categoría recuperado por utilidades provenientes de otras empresas que resultan absorbidas por pérdidas tributarias, dicho tributo constituye para sus beneficiarios un incremento de patrimonio, conforme al concepto de renta que define la Ley de la Renta, en el N° 1 de su artículo 2°, ya que la empresa con

esta recuperación se ve beneficiada por una cantidad que no le ha implicado ningún desembolso de su parte o mejor dicho no está recuperando un gasto como ocurre en el caso anterior.

De esta manera la recuperación del impuesto de Primera categoría proveniente de utilidades de otras empresas, constituye un ingreso tributable que debe formar parte de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría para la aplicación del tributo de dicha categoría, y por esta vía pasa a formar parte de las utilidades tributables a registrar en el FUT afectas a el impuesto Global Complementario.

El contribuyente tiene un plazo de 3 años a partir del día en que se presentó la declaración para solicitar la de devolución correspondiente.



Ejemplo PPUA antes del 01.01.2017

Para una mejor comprensión de lo expuesto anteriormente, a continuación se ejemplifica cálculo para el PPUA antes del 01.01.2017:

Pago provisional por utilidades absorbidas de S.A y sociedad de personas

Antecedente:

- **Pago provisional por utilidades absorbidas, sociedad anónima**

La empresa es una sociedad anónima, cuyo fondo de utilidades tributables actualizado al 31 de Diciembre de 2007, está compuesto de la siguiente forma:

- a) Utilidades percibidas en el año 2004, en su calidad de socia de la Sociedad limitada “La 501 o la 401”, por la suma de \$125.000.000, que conforme al certificado emitido por esta última, fueron imputados a utilidades netas del año 1998.
- b) En el mes de Marzo 2008, percibió utilidades por retiros de la sociedad mencionada anteriormente, por la suma de \$75.000.000, que conforme al certificado emitido por la sociedad, fueron imputados a utilidades netas del año 1999.
- c) En el mes de Mayo de 2008, distribuyo dividendos por la suma de \$14.000.000.
- d) Al 31 de Diciembre determina una pérdida tributaria antes de calcular PPUA, por la suma de \$92.000.000.

Con los antecedentes aportados se debe calcular el PPUA y la situación tributaria del dividendo.

Desarrollo

Sociedad Anónima

Pérdida antes de cálculo PPUA	\$92.000.000
Absorbe el total de las utilidades obtenidas con crédito de	15%

La pérdida tributaria definitiva es de \$92.000.000 y solo es consumida por \$75.000.000 que corresponden a utilidades por retiros con tasa 15% por tanto el PPUA se calcula de la siguiente forma:

\$75.000.000 x 15% = \$ 11.250.000 que es el PPUA

Situación tributaria de los dividendos:

Afectos a Global	Factor de actualización	Dividendo Actualizado
\$ 140.000.000	1,067	\$ 149.380.000
Incremento	Factor de actualización	Actalizado
\$ 2.254.984	1,067	\$ 24.030.957
Crédito	Factor de actualización	Actalizado
\$ 22.522.048	1,067	\$ 24.031.025

Fondo de utilidades tributarias

Detalle	utilidad bruta	Impuesto	Utilidad neta	Incremento	Crédito
Remanente FUT ejercicio 2007	\$ 125.000.000		\$ 125.000.000	\$ 22.058.750	\$ 22.058.750
Reajuste a la fecha de reparto 2,1%	\$ 2.625.000	\$ -	\$ 2.625.000	\$ 463.234	\$ 463.234
Remanente Reajustado	\$ 127.625.000	\$ -	\$ 127.625.000	\$ 22.521.984	\$ 22.521.984
Menos dividendos distribuidos	\$-127.625.000		\$-127.625.000	\$-22.521.984	\$-22.521.984
Remanente FUT	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Se deduce pérdida tributaria	\$ -80.750.000		\$ -80.750.000		
PPUA determinado					\$-11.250.000
Se agrega retiros de la empresa con contabilidad completa	\$ 75.000.000		\$ 75.000.000	\$ 13.235.288	\$ 13.235.288
Ajuste columnas incremento por absorción de utilidades				\$-13.235.288	
Ajuste columnas incremento por diferencia con PPUA					\$ -1.985.288
Saldo negativo ejercicio siguiente	\$ -5.750.000		\$ -5.750.000	\$ -	\$ -

- Pago provisional por Utilidades Absorbidas, Sociedad de responsabilidad limitada.

La empresa es una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo Fondo de Utilidades tributables actualizado al 31 de Diciembre de 2007, está compuesto de la siguiente forma:

- a) Utilidades propias del año 2004, por la suma de \$125.000.000
- b) En el mes de Junio 2008, percibió utilidades por retiros de la sociedad mencionada anteriormente, por la suma de \$85.000.000, que conforme al certificado emitido por la sociedad, fueron imputados a utilidades netas del año 1999.
- c) En el mes de Mayo de 2008, un socio retiró la suma de \$140.000.000.
- d) Al 31 de Diciembre determina una pérdida tributaria antes de calcular PPUA, por la suma de \$92.000.000

Con los antecedentes aportados se debe calcular el PPUA y la situación tributaria de retiro.

Sociedad de personas limitada

Pérdida antes de cálculo de PPUA	\$92.000.000
Utilidades en el FUT propias con tasa 17%	\$136.125.000

La pérdida tributaria definitiva es de \$92.000.000 y es consumida en su totalidad por las utilidades con tasa 17% por tanto el PPUA se calcula de la siguiente forma:

$$\text{\$92.000.000} \times 17\% = \text{\$15.640.000} \text{ que es el PPUA}$$

Situación tributaria del Retiro

Retiro afecto	Incremento	Créditos	Exceso de retiros
\$ 144.765.000	\$ 24.037.588	\$ 24.037.663	\$ 4.615.000

Fondo de utilidades tributables:

Detalle	utilidad bruta	Impuesto	Utilidad neta	Incremento	Crédito
Remanente FUT ejercicio 2007	\$ 125.000.000		\$ 125.000.000	\$ 25.602.375	\$ 25.602.404
Reajuste al 31 de Diciembre	\$ 11.125.000	\$ -	\$ 11.125.000	\$ 2.278.611	\$ 2.278.614
Remanente FUT ejercicio 2007 Reajustado	\$ 136.125.000	\$ -	\$ 136.125.000	\$ 27.880.986	\$ 27.881.018
Se deduce pérdida tributaria	\$ -92.000.000		\$ -92.000.000		
PPUA determinado					\$ -15.640.000
Ajuste en columna de incremento por absorción de utilidades				\$ -18.843.348	
Ajuste en columna crédito por diferencia en PPUA					\$ -3.203.348
Se repone pago provisional por utilidades absorbidas	\$ 15.640.000		\$ 15.640.000		
Se agrega					
Retiro de utilidades de empresa con contabilidad completa	\$ 85.000.000		\$ 85.000.000	\$ 14.999.950	\$ 14.999.993
FUT disponible para retiros	\$ 144.765.000	\$ -	\$ 144.765.000	\$ 24.037.588	\$ 24.037.663
Retiros efectivos	\$ -144.765.000		\$ -144.765.000	\$ 24.037.588	\$ 24.037.663
Saldo FUT					

Como se puede ver en el ejemplo 1 la pérdida tributaria es imputada a utilidades ajenas que llegan a la empresa mediante un dividendo percibido, éste dividendo es inferior a la pérdida tributaria resultante en el periodo, por lo cual, el dividendo es absorbido en su totalidad por la pérdida, lo que significa que, el PPUA es el total del crédito que trae el dividendo percibido.

Por otro lado, en el ejemplo 2 la pérdida tributaria es imputada a utilidades propias anteriores acumuladas en el registro FUT, estas utilidades son superiores a la pérdida resultante en el periodo, por lo cual, el PPUA solo corresponde a la porción que es absorbida por la pérdida tributaria, es decir, el valor de la pérdida multiplicada por la tasa de IDPC vigente.

Pago Provisional Por Utilidades Absorbidas, Posterior a la Reforma

De acuerdo a las modificaciones presentadas por la reforma tributaria una de las condiciones para que se genere el PPUA es que la empresa perciba retiros o dividendos, de otras empresas chilenas, afectos a impuestos terminales y que haya pagado el impuesto de primera categoría correspondientes a dichas utilidades. Entonces la pregunta es: ¿de qué forma o de qué empresas se pueden percibir retiros o dividendos? A continuación daremos respuesta a esta interrogante.

- Participación en una Sociedad Anónima:

Quizás el ejemplo más común que se puede dar es que una empresa compre acciones de una Sociedad anónima abierta, por estas acciones, si la empresa las mantiene en su poder al momento de la distribución de utilidades de la empresa emisora de esas acciones, la empresa acreedora de dicha participación social recibirá dividendos o repartición de utilidades en proporción a su participación en el capital de la sociedad que distribuye. Dichas utilidades deberían traer un impuesto de primera categoría pagado del 27% según las disposiciones legales vigentes en Chile, lo cual, eventualmente, si cumple los demás requisitos del PPUA, dicho crédito sería utilizable para un cálculo de PPUA. Lo mismo para Sociedades anónimas cerradas y las sociedades por acciones (SpA).

- Participación en Sociedades de Personas:

Una empresa puede tener participación social en otra, ya sea por, constitución de sociedad o, porque en el transcurso de su vida, una empresa compró parte de los derechos de un socio o entró a la sociedad aportando capital. En todos aquellos casos la empresa que tiene participación sobre el capital tiene derecho a las utilidades sobre la empresa que se es dueña en proporción a su participación. Dependiendo el régimen de tributación al que esté acogida la empresa de la que se tiene participación, ya sea, art 14 letras A) o B), ésta debió haber pagado un IDPC con tasa de 25% o 27% respectivamente , el cual al momento de atribuir utilidades.

(art 14 letra A)) o percibir retiros (art 14 letra B)) éstas utilidades tienen derecho al crédito por IDPC pagado por la empresa que distribuye utilidades, crédito que eventualmente podría constituir un PPUA.

- En cuanto a las sociedades en comanditas esta se componen por:

Los socios comanditarios, que son los que aportan el capital en la empresa, y los socios gestores que son los que aportan la administración en la empresa. Para su distribución de utilidades deberá quedar expresado de qué forma repartirá utilidades la empresa para que así abarque a la totalidad de los socio; si nada expresa en la escritura social de constitución se entenderá que las utilidades son de propiedad de los socios que aportaron capital en proporción a éste, es decir, es repartida entre los socios comanditarios. Esta sociedad puede optar y decidirse por los regímenes del art. 14 letras A) y B) por lo tanto si nuestra empresa participa de esta sociedad puede recibir rentas atribuidas con su respectivo crédito por IDPC o percibir retiros también con este crédito.

Como vemos son variadas las maneras en las cuales podemos percibir utilidades de otras empresas, lo cual es un requisito indispensable para la obtención de un PPUA.

De todas maneras puede existir la excepción de que: las utilidades traigan créditos con tasas diferentes provenientes de un FUT o simplemente sin derecho a crédito por IDPC.

Como bien se mencionaba anteriormente, según lo que señala el número 3, del artículo 31 de la LIR, para que se genere PPUA se debe producir una pérdida tributaria, la que a su vez será imputada a rentas que le sean atribuidas por terceros a la empresa. A continuación se dará a conocer el orden de imputación de dichas pérdidas de acuerdo a las modificaciones que trae la reforma tributaria a partir del 01.01.2017.

Imputación de pérdidas tributarias, de acuerdo al N° 3, del artículo 31 de la LIR

Las implicancias de las pérdidas tributarias nacen de su imputación, materia que se encuentra regulada en el inciso 2°, del N° 4, del inciso 3° del artículo 31 mencionado anteriormente en el inicio del capítulo.

Esta modificación tiene por objeto regular la forma en que deben ser imputadas las pérdidas tributarias, determinando los casos en que tendría derecho a la imputación o devolución del Impuesto de Primera Categoría ⁵pagado sobre las utilidades que resulten absorbidas por dichas pérdidas.

Las pérdidas tributarias en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, procediendo solamente su imputación a:

Ley N° 20.780

1° imputación: A los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio

2° Imputación: A las rentas que le sean atribuidas por terceros a la empresa.

3° Imputación: Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.

Ley N° 20.899

1° imputación: A los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio

2° Imputación: A las rentas que le sean atribuidas por terceros a la empresa.

A contar del 1° de enero de 2017 el orden de imputación de las pérdidas tributarias cambió radicalmente, dado que hasta el 31 de diciembre de 2016 dichas pérdidas se imputaban a las utilidades acumuladas de las empresas al Fondo de Utilidades Tributables, registro que da cuenta de aquellas rentas pendientes de tributación con los impuestos finales.

⁵ En adelante IDPC

Ahora bien, el orden de imputación con la reforma tributaria, siempre será en primera instancia a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a Impuesto Global Complementario ⁶ o Impuesto Adicional⁷, de otras empresas o sociedades, debidamente incrementadas en la forma establecida en el inciso final del número 1, del artículo 54 y los artículos 58 número 2) y 62 de la LIR, y en el caso de no ser suficientes, la diferencia por pérdida tributaria deberá imputarse al ejercicio siguiente como un gasto necesario para producir la renta del ejercicio siguiente y subsiguiente, y así sucesivamente, hasta su total extinción.

La pérdida tributaria que se determine en virtud de los artículos 29 al 33 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, deberá ser imputada a todas las rentas percibidas en el ejercicio por el contribuyente en calidad de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, provenientes de otras empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o B), del nuevo artículo 14 de la LIR.

Por consiguiente, el IDPC que corresponda a las rentas percibidas a título de retiros o dividendos debidamente incrementadas sea absorbido por pérdidas tributarias, podrá solicitarse su devolución a título de Pago Provisional por utilidades absorbidas (PPUA), según el N° 3 del artículo 31 de la LIR, tal como lo mencionábamos al inicio del capítulo.

No obstante a lo anterior, un caso particular será cuando las rentas o cantidades percibidas y afectas a la tributación de los IGC o IA sean originadas por otro contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, en este caso la pérdida tributaria que absorba dichas rentas incrementadas total o parcialmente, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional, sin que resulte procedente descontar o restituir el 35% de referido IDPC, cuando éste se encuentre sujeto a la obligación de restituir que establece el párrafo final, del N°3, del artículo 56, para aquellos contribuyentes afectos al IGC y el inciso 3°, del artículo 63, para contribuyentes sujetos a la tributación del IA, todos de la LIR.

⁶ En adelante IGC

⁷ En adelante IA

Cálculo del Pago Provisional Por Utilidades Absorbidas

El cálculo del PPUA nace con la determinación de la Renta líquida imponible de la empresa, la cual, previa a la incorporación del ajuste señalado en el artículo 33 n° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, arrojará una pérdida tributaria conforme a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la misma ley señalada anteriormente.

Debido a la participación que posea la empresa en otras sociedades, sujetas al régimen de Renta atribuida o Semi-integrado, la renta líquida imponible determinada variará cuando en el mismo ejercicio de la generación de la pérdida se perciban retiros o dividendos afectos a los impuestos finales, ya que éstos deben incorporarse a la base imponible de primera categoría, debidamente incrementados, de acuerdo a lo expuesto en el artículo 33 n° 5 de la Ley de impuesto a la Renta.

Analizando lo anteriormente mencionado, podemos identificar que los retiros o dividendos percibidos que se incorporan a la renta líquida imponible podrán generar 2 efectos, los que se deben tener presente al momento del cálculo del PPUA:

1. Que la RLI se mantenga negativa, es decir, que pese a la incorporación de las rentas percibidas a título de retiros o dividendos, la situación de pérdida tributaria se mantenga.
2. Que la RLI pase a ser positiva, es decir, que las rentas percibidas a título de retiros o dividendos absorbieron toda la pérdida tributaria del ejercicio.

Otro aspecto a tener presente al momento del cálculo del PPUA es la situación de los créditos por impuesto de primera categoría sin derecho a devolución, puesto que si los retiros o dividendos percibidos traen la totalidad o una parte de dicho tipo de crédito, el monto del PPUA a imputar será mayor al monto que podrá solicitarse como devolución por este concepto.

Un ejemplo de esto sería, el impuesto de primera categoría que afectó a la renta líquida imponible de la empresa desde la cual se efectúa el retiro o que distribuye el dividendo, cuyo pago fue financiado con el crédito por impuesto territorial (contribuciones de bienes raíces), el cual, conforme a lo prescrito en el

artículo 20 N° 1 de la LIR, no da derecho a devolución.

Para una mejor comprensión de lo expuesto, a continuación se muestra un ejemplo resumido de la determinación del pago provisional por utilidades absorbidas.

Comenzamos con Rentas percibidas afectas a IGC o IA, de un contribuyente sujeto a la letra B), del artículo 14 de la LIR.

1. Régimen Semi-Integrado

El ejemplo muestra con datos sencillos el origen de la pérdida tributaria la cual está dada por un resultado financiero negativo y una vez realizados los correspondientes agregados y deducciones se puede apreciar que se da una pérdida tributaria en el ejercicio, dando paso al cálculo del PPUA.

I. Antecedentes

Resultado según balance		(20.000)
Agregados:		22.000
Provisiones varias	20.000	
Multas fiscales	2.000	
Deducciones:		(80.000)
Dividendo percibido*	(80.000)	
(Régimen B – 25,5% C/R)		
Pérdida tributaria al 31 de Diciembre		(78.000)

II. Imputación en virtud del Art. 31 N° 3 de la LIR

Dividendo afecto	80.000
(Régimen B – 25,5% C/R)	
Incremento $(80.000 \times 0,342281)$	27.382
Pérdida tributaria al 31 de Diciembre	(78.000)
Dividendo no absorbido por la pérdida	29.382

En este caso también se puede notar que la pérdida tributaria generada no absorbe en su totalidad al Dividendo percibido.

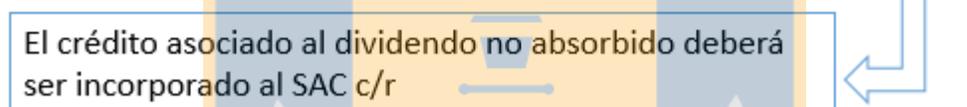
A continuación se muestra como queda el cálculo del PPUA y que sucede con el crédito asociado al dividendo no absorbido por la pérdida tributaria.

El cálculo del pago provisional por utilidades absorbidas se determina aplicando directamente la tasa del impuesto de Primera Categoría que corresponda sobre el monto de las utilidades que fueron absorbidas por la pérdida tributaria.

III. Determinación del PPUA

Dividendo absorbido por la pérdida		78.000
PPUA	25,5%	19.890
Crédito por IDPC		7.492
Asociado a dividendo no absorbido		

El crédito asociado al dividendo no absorbido deberá ser incorporado al SAC c/r



En el ejemplo la pérdida tributaria fue de \$78.000 y la tasa del dividendo proveniente del régimen 14 B) es de 25,5% en el año 2017, por lo tanto el monto de PPUA sería de \$19.890 los que deben ser solicitados en un plazo de 36 meses.

El crédito por IDPC asociado al dividendo no absorbido por la pérdida (\$7.492) pasaría a formar parte del registro SAC con restitución.

2. Sistema de Renta atribuida

Como ya se ha mencionado anteriormente, uno de los mayores cambios a la reforma tributaria, con respecto a la materia tratada en este seminario, es la incorporación del N° 5 del Artículo 33 de la LIR, el que determina que en el cálculo de la RLI deben incorporarse los retiros y dividendos debidamente incrementados.

Como consecuencia, este agregado puede provocar 2 efectos, mantener negativa la RLI o que la RLI sea positiva.

En el caso planteado se determina una pérdida tributaria antes de los ajustes del Art. 33 n° 5 de la LIR y una vez hechos estos cálculos, se mantiene la situación de pérdida, pero esta vez, disminuida considerablemente.

El cálculo de PPUA quedaría de la siguiente forma:

$$\text{\$107.382 (Dividendo + Incremento)} \times 25.5\% = \text{\$27.382}$$

I. Antecedentes

Resultado según balance		(100.000)
Agregados:		22.000
Provisiones varias	20.000	
Multas fiscales	2.000	
Deducciones:		(80.000)
Dividendos	80.000	
Pérdida tributaria al 31 de Diciembre		(158.000)
Antes del ajuste señalado por el N° 5 del art. 33 de la LIR		
II. Ajustes de acuerdo al artículo 33 n° 5		
Dividendo percibido *	80.000	
<small>Origen 14 B), sujeto a restitución.</small>		
Incremento (80.000 x 0,342281)	27.382	<u>107.382</u>
Pérdida tributaria		50.618

(*) Elaboración propia

III. Imputación en virtud del artículo 31 n° 3 de la LIR

Dividendo afecto	80.000
Incremento por crédito IDPC	27.382
Pérdida tributaria al 31 de Diciembre	<u>(185.382)</u>
Saldo de pérdida tributaria no imputada	(78.000)

Pérdida tributaria para el ejercicio siguiente, se deduce de la RLI en el año 2



Se observa que el dividendo percibido bajo régimen 14 B), no alcanzó a cubrir toda la pérdida, por lo cual, la diferencia pasa a formar parte de una pérdida de arrastre para el ejercicio siguiente, siendo una deducción de la RLI.

IV. Determinación del PPUA

Dividendo absorbido por la pérdida	107.382
PPUA 25,5%	27.382

Por lo tanto, el dividendo quedaría absorbido en su totalidad generando PPUA de \$27.382.

Para una mejor comprensión de lo expuesto en este capítulo, a continuación se muestra la determinación del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas de forma más detallada, en donde se podrá notar los dos efectos que se pueden generar en la RLI con la incorporación de los retiros y dividendos afectos.

Ejemplo cálculo PPUA**Renta Atribuida, régimen 14 A**

Para dar una mejor explicación a lo mencionado, a continuación se muestra la determinación del pago provisional por utilidades absorbidas. Se dará a demostrar los 2 efectos que puede generar en la RLI la incorporación de los retiros y dividendos.

Datos: El señor Juan Pérez El Empresario Individual, Sr. Juan Pérez, acogido al régimen de renta atribuida a partir del año comercial 2017, presenta la siguiente información al 31.12.2018:

1. En junio de 2018 percibió un dividendo desde la sociedad ABC S.A., acogida al régimen 14 B (parcialmente integrado), por un monto de \$80.000.000, el cual se encuentra formando parte del resultado según balance de la empresa. Dicho dividendo está afecto a los impuestos finales y tiene asociado un crédito por impuesto de primera categoría con derecho a devolución y sujeto a restitución, por un monto de \$29.589.040.- (tasa de IDPC vigente para el año comercial 2018 es de 27%).
2. En septiembre de 2018 percibió \$120.000.000, por concepto de retiro efectuado desde la sociedad QWR Ltda., acogida al régimen 14 A (renta atribuida), el cual se encuentra formado parte del resultado financiero de la empresa. Dicho retiro está afecto a los impuestos finales y tiene asociado un crédito por impuesto de primera categoría con derecho a devolución por un monto de \$31.898.640.- (afectados con tasa de IDPC del 25%).

- Determinación de la RLI

Resultado según balance al 31.12.2018		\$ -80.000.000
Agregados		\$ 17.735.900
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 485.600	
Depreciación financier del activo fijo	\$ 14.650.300	
Provisión vacaciones	\$ 2.600.000	
Deducciones		\$-211.569.520
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 11.569.520	
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14B, con restitución	\$ 80.000.000	
Retiro percibido en Septiembre 2018, origen sociedad 14 A	\$120.000.000	
Renta líquida imponible al 31.12.2018, antes del ajuste instruido por el N° 5 del art. 33 LIR		\$ -273.833.620

De acuerdo a lo calculado, la RLI determinada en forma previa a la incorporación el retiro y dividendo es negativa, lo que puede variar al aplicar los ajustes establecidos en el artículo 33 número 5 de la Ley de impuesto a la Renta, disminuyendo la pérdida o en otro caso, generando una RLI positiva.

Resultado según balance al 31.12.2018		\$ -80.000.000
Agregados		\$ 17.735.900
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 485.600	
Depreciación financier del activo fijo	\$ 14.650.300	
Provisión vacaciones	\$ 2.600.000	
Deducciones		\$ -211.569.520
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 11.569.520	
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14B, con restitución	\$ 80.000.000	
Retiro percibido en Septiembre 2018, origen sociedad 14 A	\$ 120.000.000	
Renta líquida imponible al 31.12.2018, antes del ajuste instruido por el N° 5 del art. 33 LIR		\$ -273.833.620
Ajuste que instruye el N° 5 del artículo 33 de la LIR		
Reposición del dividendo afecto a impuestos finales:		\$ 109.589.040
Dividendo percibido en Junio 2018, origen 14 B, sujeto a restitución	\$ 80.000.000	
Incremento, Factor 0,369863 (80.000.000 x 0,369863)	\$ 29.589.040	
		\$ 159.999.960
Reposición del retiro afecto a impuestos finales	\$ 120.000.000	
Retiro percibido en Septiembre 2018, orogen sociedad 14 A	\$ 39.999.960	
Incremento, Factor 0,333333 (120.000.000 x 0,333333)		
Renta líquida imponible al 31.12.2018		\$ -4.244.620

Como se puede apreciar, en este caso disminuyó de forma considerable la pérdida tributaria, no obstante, se mantiene la situación inicial de pérdida.

- **Calculo del pago provisional por utilidades absorbidas (PPUA)**

Primer caso: La pérdida tributaria absorbe totalmente los retiros y dividendos percibidos

En la situación planteada anteriormente, al hacer los ajustes establecidos en el N° 5 artículo 33 de la LIR la pérdida tributaria se mantiene, por lo que el cálculo de PPUA queda de la siguiente manera:

Monto de la pérdida tributaria absorbida por el dividendo y el retiro		\$ -273.833.620
Dividendo percibido en Junio 2018, incrementado		\$ 109.589.040
PPUA 27%		\$ 29.589.041
Retiro percibido en Septiembre 2018, incrementado, absorbido por la pérdida		\$ 159.999.960
PPUA 25%		\$ 39.999.990

Además se produce una pérdida de arrastre la cual se debe pasar al ejercicio siguiente deduciendo la Renta líquida imponible de dicho ejercicio.

Pérdida tributaria que podrá ser imputada como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente (reajustada):	
Gasto para el ejercicio siguiente según el artículo 31, N° 3	\$ -4.244.620

Segundo caso: la pérdida tributaria absorbe parcialmente los retiros y dividendos percibidos

Para analizar este segundo caso que puede generar la incorporación de retiros y dividendos en la RLI, se incluirá una variante al ejemplo planteado, la cual consiste en generar una pérdida tributaria antes del ajuste instruido por el N° 5 del artículo 33 de la Ley de impuesto a la Renta y una RLI positiva después del mencionado ajuste, es decir, los retiros y dividendos debidamente incrementados, hacen que se revierta la situación de pérdida tributaria.

Resultado según balance al 31.12.2018		\$ -70.000.000
Agregados		\$ 17.735.900
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 485.600	
Depreciación financier del activo fijo	\$ 14.650.300	
Provisión vacaciones	\$ 2.600.000	
Deducciones		\$ -211.569.520
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 11.569.520	
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14B, con restitución	\$ 80.000.000	
Retiro percibido en Septiembre 2018, origen sociedad 14 A	\$ 120.000.000	
Renta líquida imponible al 31.12.2018, antes del ajuste instruido por el N° 5 del art. 33 LIR		\$ -263.833.620
Ajuste que instruye el N° 5 del artículo 33 de la LIR		
Reposición del dividendo afecto a impuestos finales:		\$ 109.589.040
Dividendo percibido en Junio 2018, origen 14 B, sujeto a restitución	\$ 80.000.000	
Incremento, Factor 0,369863 (80.000.000 x 0,369863)	\$ 29.589.040	
		\$ 159.999.960
Reposición del retiro afecto a impuestos finales	\$ 120.000.000	
Retiro percibido en Septiembre 2018, origen sociedad 14 A	\$ 39.999.960	
Incremento, Factor 0,333333 (120.000.000 x 0,333333)		
Renta líquida imponible al 31.12.2018		\$ 5.755.380

Para determinar el monto de PPUA se debe proceder como se indica a continuación:

Monto de la pérdida tributaria aborbida por el dividendo y el retiro		\$ -263.833.620
Dividendo percibido en Junio 2018, incrementado		\$ 109.589.040
PPUA 27%		\$ 29.589.040
Retiro percibido en Septiembre 2018, incrementado, absorbido por la pérdida		\$ 154.244.580
PPUA 25%		\$ 38.561.115
Retiro percibido en Septiembre 2018, incrementado, NO absorbido por la pérdida		\$ 5.755.380
Crédito por IDPC asociado a retiro NO absorbido por la pérdida		\$ 1.438.845

De acuerdo a lo interpretado por el Servicio de Impuestos Internos en la Circular 49 de 2016, en el caso de percibir más de un dividendo o retiro en el ejercicio, deberá atenderse al orden cronológico de percepción para efectos de la determinación del crédito por impuesto de primera categoría correspondiente. Siguiendo este criterio correspondería considerar en primer lugar la totalidad del crédito por impuesto de primera categoría asociado al dividendo percibido en Junio de 2018 (\$29.589.040) y luego el crédito percibido en Septiembre del mismo año (\$38.561.115). Es necesario señalar que dicho retiro solo es absorbido en una parte por la pérdida tributaria, por lo que el crédito asociado a la diferencia no absorbida podrá imputarse en contra del impuesto pagado por la empresa que afecta a la RLI (\$1.438.845), como se muestra a continuación:

Impuesto de primera categoría	Tasa	25%	\$ 1.438.845
Menos:			\$ -69.589.000
Crédito por IDPC retiro no absorbido por la pérdida tributaria		\$ 1.438.845	
PPUA Dividendo, con derecho a devolución		\$ 29.589.040	
PPUA Retiro, con derecho a devolución		\$ 38.561.115	
Devolución a solicitar			\$ -68.150.155

Cabe señalar que si el dividendo hubiere sido percibido en forma posterior al retiro, el crédito por impuesto de primera categoría asociado a aquella parte no absorbida por la pérdida tributaria solo hubiese correspondido al monto no sujeto a restitución, conforme a lo establecido en el N° 5 del artículo 33 de la Ley de impuesto a la Renta.

Régimen Semi-integrado

El Empresario Individual, Sr. Pedro Fuentes, acogido al régimen semi-integrado a partir del año comercial 2018, presenta la siguiente información al 31 de diciembre 2018:

1. En junio de 2018 percibió un dividendo desde la sociedad Manantial S.A., acogida al régimen semi-integrado, por un monto de \$55.000.000.-, el cual se encuentra formando parte del resultado según balance de la empresa. (la tasa del IDPC vigente para el año comercial 2018 es de 27%).

Resultado Según Balance al 31.12.2018		\$ -20.000.000
Agregados:		\$ 20.788.470
Provisiones Varias	\$ 18.240.150	
Multas Pagadas al Fisco	\$ 2.548.320	
Deducciones:		\$ -55.000.000
Dividendo percibido bajo régimen 14 B) sujeto a restitución	\$ 55.000.000	
Pérdida Tributaria al 31.12.2018		\$ -54.211.530

Como se aprecia, la RLI determinada presenta una pérdida tributaria, lo que da lugar al cálculo de PPUA y su posterior devolución.

Imputación en virtud del Art. 31 N° 3 de la LIR		
Dividendo percibido bajo régimen 14 B) sujeto a restitución		\$ 55.000.000
Incremento Factor: 0.369863		\$ 20.342.465
	Total	\$ 75.342.465

Dividendo no Absorbido por la pérdida	\$ 21.130.935
--	----------------------

Luego de la imputación en virtud del N° 3 del Artículo 31 de la LIR se observa que el dividendo percibido de la Sociedad Manantial S.A, no fue absorbido en su totalidad quedando así un saldo de \$21.130.935 al cual se le asocia un crédito por el monto de \$5.705.352 que pasa a formar parte del registro SAC con restitución.

Determinación del PPUA		
Dividendo Absorbido por la pérdida		\$ 54.211.530
PPUA	27%	\$ 14.637.113
Crédito por IDPC asociado a dividendo no absorbido		\$ 5.705.352

Como se mencionaba anteriormente, el crédito asociado al dividendo no absorbido por la pérdida, pasa a formar parte del registro SAC con restitución.

En este capítulo se vio con detalle todo lo referente al cálculo de PPUA, antes y después de la Reforma Tributaria del 2014, los requisitos para su ejecución y de qué forma podemos obtener beneficios de otras sociedades con el propósito de hacer uso de este crédito

En el próximo capítulo concluiremos las ideas principales de este seminario y daremos las últimas indicaciones para la aplicación y devolución de este beneficio tributario.





CONCLUSIONES

A través de este seminario se logró analizar la forma en que la Ley sobre Impuesto a la Renta ha contemplado las pérdidas tanto en su generación como en su tratamiento.

Al respecto y como primera conclusión, el resultado negativo producto de la determinación de la renta líquida imponible puede tener como origen un determinado modelo empresarial atendiendo al giro que pueda tener la empresa o a utilización excesiva de las pérdidas con el fin de aprovechar el 100% del crédito de las utilidades obtenidas desde otras empresas, con respecto a la utilización del Pago Provisional Por Utilidades Absorbidas.

La modificación más importante en materia de pérdidas tributarias fue incorporada con la dictación de la Ley N° 20.780 del año 2014 y la Ley N° 20.899 del año 2016, las cuales modifican completamente el tratamiento tributario de las pérdidas, adecuándolo al sistema tributario que entro en vigencia el 1 de enero de 2017 con el nuevo artículo 14 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, imponiendo nuevas limitaciones en cuanto al aprovechamiento de las pérdidas por la misma sociedad que las generó.

También la Reforma Tributaria, a través del número 5 del artículo 33 de la LIR, estableció un ajuste en la determinación de la RLI para aquellas empresas acogidas al Sistema de Renta Atribuida (14 A)). Este Ajuste consiste en la incorporación de los retiros y dividendos afectos a los impuestos finales percibidos de terceros a la empresa, incluidos al resultado tributario, incrementados en el mismo monto del crédito por Impuesto de Primera Categoría al que tienen derecho, sin considerar si tal crédito está o no sujeto a la obligación de restitución.

Con este nuevo ajuste incorporado en el artículo 33 n° 5 de la LIR, en situación de pérdida tributaria, con la inclusión de los retiros o dividendos afectos a los impuestos finales en la determinación de la RLI, se podrán dar dos efectos, que la RLI se mantenga con un resultado de pérdida o que finalmente la RLI se vuelva positiva, en este último caso se debe tener presente considerar o no la obligación

de restitución que afecta a los créditos de los retiros o dividendos provenientes de empresas acogidas al régimen de tributación parcialmente integrado para efectos de determinar el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.

En Materia de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas es necesario precisar que uno de los grandes cambios que se produjo a contar del 01 de enero del 2017, es que se podrá solicitar devolución de PPUA solamente en los casos en que un mismo ejercicio se perciba retiros o dividendos afectos a los impuestos finales. Cuando en un mismo ejercicio se perciba más de un dividendo o retiro se deberá considerar el orden cronológico de percepción para los efectos de calcular los créditos por Impuesto de Primera Categoría a solicitar como PPUA.

Para efectos de su devolución, el número 3 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta considera los PPUA como si fuera PPM del artículo 97 de la misma Ley. Ambas normas, exigen que para que pueda recuperarse, este impuesto debe estar pagado.

En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas o atribuidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97.

En el caso de término de giro el artículo 97 de la Ley sobre impuesto a la Renta señala lo siguiente:

En caso que el contribuyente dejare de estar afecto a impuesto por término de su giro o actividades y no existiere otro impuesto al cual imputar el respectivo saldo a favor, deberá solicitarse su devolución ante el Servicio de Impuestos Internos, en cuyo caso el reajuste se calculará en la forma señalada en el inciso tercero, pero solo hasta el último día del mes anterior al de devolución.

Es decir, en caso de existir saldo de PPUA a favor del contribuyente, este se considera como un Pago Provisional Mensual, para efectos de su imputación como pago a otro impuesto, o para su devolución, pero que, en primer lugar, debe ser

aplicado a la imputación de otro impuesto pendiente, y solo en caso de término de giro o actividades y siempre que no exista otro impuesto al cual imputar el respectivo saldo a favor, debe solicitarse su devolución al Servicio de Impuestos Internos.

Es necesario precisar que esta devolución puede ser solicitada en un plazo de hasta 3 periodos tributarios y la solicitud debe hacerse mediante Formulario 22.

El Pago Provisional por Utilidades Absorbidas proveniente de utilidades ajenas, para la empresa que lo obtiene en el año de su percepción, es un ingreso que debe reconocer en su estado de resultados, con cargo a una cuenta de activo. Dado lo anterior, se constituirá en un mayor capital propio tributario inicial del ejercicio siguiente al de su determinación.



REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA

- Leyes:
 - ✓ Decreto Ley 824, Ley Sobre Impuesto a la Renta, publicada el 31 de Diciembre de 1974
 - ✓ Ley reforma tributaria N° 20.780, publicada en el diario oficial el 29 de Septiembre del 2014
 - ✓ Ley que simplifica el sistema de Tributación a la Renta N° 20.899, publicada en el diario oficial el 8 de Febrero de 2016

- SII:
 - ✓ www.sii.cl
 - ✓ Circular 66 y 67 2015
 - ✓ Oficio N° 09, de 2000 y Oficio N° 3759, de 2004.

- Revistas y manuales:
 - ✓ Manual nuevos regímenes tributarios 2016
 - ✓ Revista de estudios Tributarios N°3/2010, Centro de estudios tributarios, Universidad de Chile.
 - ✓ “Fiscalización de las pérdidas tributarias” Centro de estudios Tributarios, Universidad de Chile.

- Linkografía:
 - ✓ <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja790.htm>
 - ✓ http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_5589.htm
 - ✓ <http://reformatributaria.gob.cl/regimenes-de-renta/>