

Título: Cambio de criterio en la determinación del RAI inicial y efecto del PPUA en la RLI

Resumen: Para determinar el RAI inicial se debe considerar el valor positivo o negativo del código 2013 del F22 AT-2017 y el ingreso por PPUA se deduce de la RLI si está contabilizado en ingreso

RENDA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14, LETRAS A), ART. 33, N°5, ART. 63 – CIRCULARES N° 49, DE 2016 Y N° 60, DE 2017. (ORD. N° 476, DE 05.03.2018)

Determinación del saldo inicial del registro de Rentas Afectas a Impuesto (RAI), y efectos de la recuperación del PPUA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita confirmar los criterios que expone en relación a las modificaciones incorporadas por la Reforma Tributaria a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I. ANTECEDENTES

Expone, que en el marco de la asesoría que prestan a una serie de empresas, con motivo de la entrada en vigencia de las principales modificaciones introducidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR) a partir del año 2017, les han surgido dudas respecto de la interpretación, alcance, aplicación y efectos de las normas que se indican:

1° La forma en que debe determinarse el saldo inicial del Registro de Rentas Afectas a Impuesto que deben llevar los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR al 1° de enero de 2017, de acuerdo a lo establecido en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley No 20.780.

2° El efecto que produce en la determinación de la renta líquida imponible o pérdida tributaria, la recuperación del impuesto de primera categoría como pago provisional por utilidades absorbidas, de acuerdo al nuevo texto del No 3, del artículo 31 de la LIR, vigente a partir del año 2017.

Al respecto, luego de realizar un análisis de las materias consultadas, solicita se ratifique, o bien, se exprese una interpretación en cuanto al alcance, aplicación y efectos de las normas que se indican, según sea el caso, conforme a lo siguiente:

1) Para determinar el saldo del registro de Rentas Afectas a Impuesto (RAI) al 1° de enero de 2017, debe considerarse:

- a) La suma del Saldo (positivo) Total de las Utilidades Tributables (STUT) acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre 2016; y
- b) El monto (positivo o negativo) que se determine por la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario, lo siguiente:
 - (i) El monto positivo del FUT, Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) y Fondo de Utilidades NO Tributables (FUNT);
 - (ii) El valor de capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a aquél en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes de noviembre de 2016.

2) La recuperación del impuesto de primera categoría como un pago provisional, no debe ser incluido a partir del 1° de enero de 2017, como un ingreso o renta para efectos tributarios según la interpretación vigente del SII hasta el 31.12.2016, puesto que ha cambiado el tenor de la ley, e implícitamente ya se reconoce dicho ingreso al imputar la pérdida tributaria al dividendo efectivamente percibido incrementado en el monto del crédito por impuesto de primera categoría.

II. ANÁLISIS

Sobre la primera consulta planteada, la Ley N° 20.780¹, en la letra b) del No 1, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias¹, establece el registro y control de los saldos de FUT, FUF, FUNT, FUR y de retiros en exceso pendientes de tributación que mantenga la empresa al 31 de diciembre de 2016.

En particular, el numeral iii), de la letra b) del N° 1, del numeral I, del citado artículo, establece la forma en que se debe determinar el saldo inicial del registro de Rentas Afectas a Impuesto al 1° de enero de 2017, disponiendo que: *"iii) La suma del saldo total de las utilidades tributables acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables a que se refiere el inciso segundo del numeral i)² y las cantidades indicadas en el numeral vi), ambas de la letra a) anterior, se entenderán incorporadas a contar del 1 de enero de 2017 al registro establecido en la letra a), del número 2 de la letra B), del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta³. considerándose como un remanente proveniente del ejercicio anterior. En todo caso, estos contribuyentes, así como aquellos sujetos a las disposiciones de la letra A), del referido artículo 14, mantendrán igualmente el control separado del saldo total de las utilidades tributables acumuladas en dicho Fondo de Utilidades Tributables, para efectos de determinar la tasa de crédito a que se refieren los numerales i) y ii), de la letra c) siguiente."*

A su vez, el numeral vi), de la letra a) del N° 1, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, en relación a la obligación de informar al Servicio, establece: *"vi) El monto que se determine por la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario; el monto positivo de las sumas que se determinen conforme a los numerales i) al iii) anteriores y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes de noviembre de 2016. Para estos efectos se considerará el valor del capital propio tributario determinado de acuerdo al número 1 del artículo 41 de la ley sobre Impuesto a la Renta."*

Conforme a las citadas normas, el saldo inicial del registro de Rentas Afectas a Impuesto (RAI) al 1° de enero de 2017, estará compuesto por las siguientes cantidades:

a) La suma del Saldo Total de las Utilidades Tributables acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre 2016; y

b) El monto que se determine por la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario, lo siguiente:

(i) el monto positivo de los registros FUT, Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) y Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT);

(ii) el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a aquél en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes de noviembre de 2016.

La diferencia patrimonial indicada en la letra b) precedente puede ser positiva o negativa, por cuanto la norma legal no exige que el resultado de esa operación aritmética sea positivo. No obstante que, finalmente debe considerarse solo el valor positivo que resulte como saldo inicial del RAI.

1 Modificado por la letra a) del N°5, del artículo 8° de la Ley N° 20.899.

2 El inciso segundo del numeral i) de la letra a) del N° 1, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, en lo pertinente, establece que: "No obstante lo anterior, determinarán a contar del 1 de enero de 2017, un saldo total de utilidades tributables que considerará la suma de todas las utilidades que se mantengan en el Fondo de Utilidades Tributables."

3 Registro de Rentas Afectas a Impuesto (RAI)

El saldo así determinado resulta consistente con la determinación anual del saldo del RAI señalado en la letra a) del N° 2 de la letra B del artículo 14 de la LIR, reflejando ambos saldos el total de rentas o cantidades pendientes de tributación que aún permanecen en la empresa.

Acorde a lo anterior, mediante la Circular N° 21, de fecha 28 de marzo de 2017, que contiene el Suplemento Tributario con la normativa vigente para efectuar la Declaración de los Impuestos Anuales a la Renta correspondientes al Año Tributario 2017, este Servicio instruyó que la referida diferencia positiva o negativa debía informarse en el código [1023] del Formulario 22.

En razón de lo expuesto, corresponde corregir las instrucciones contenidas en la Circular N° 49, de fecha 14 de julio de 2016⁴, en la Circular N° 60, de fecha 15 de diciembre de 2017⁵, y en el Anexo N° 2, de la Resolución Ex. SII N° 130, de fecha 30 de diciembre de 2016⁶, de manera que la diferencia patrimonial señalada en el numeral vi), de la letra a) del N° 1, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, sea esta positiva o negativa, sea considerada en la determinación del saldo inicial del RAI al 1° de enero de 2017.

Por otra parte, en relación a la segunda consulta formulada, cabe señalar que el N° 3, del artículo 31 de la LIR, fue modificado a contar del 1° de enero de 2017⁷, estableciéndose, en lo que interesa, lo siguiente:

"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, sumas que para estos efectos deberán previamente incrementarse en la forma señalada en el inciso final del número 1 del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62.

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 en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas, 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."

Conforme a la citada norma, a contar del 1° de enero de 2017, la pérdida tributaria, obtenida, tanto en régimen de renta atribuida como en imputación parcial de créditos, solo podrá imputarse a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, debidamente incrementadas en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62, todos de la LIR, en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría que les corresponda. En caso que dichas rentas no sean suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto de tal ejercicio y así sucesivamente.

Ahora bien, tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, a que se refiere el artículo 14 letra A de la LIR, conforme a lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, las cantidades percibidas, incrementadas en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC que les corresponda, deberán incorporarse como parte de la RLI o pérdida tributaria (según sea el resultado) para el cálculo del impuesto de primera categoría, por lo cual la imputación de la pérdida tributaria se efectuará a través de dicho mecanismo de determinación.

Luego, a diferencia de lo que ocurría hasta el 31.12.2016, en que el impuesto recuperado debía considerarse como un ingreso tributable que debe formar parte de la renta líquida imponible, cuando provenía de la absorción de utilidades recibidas de terceros, a partir del

4 En la página 68, numeral vi) debe eliminarse la palabra "positiva".

5 En la página 117, numeral i) debe eliminarse la palabra "positiva".

6 En el Anexo N° 2, bajo el punto 1.1, ítem "RAI (Saldo positivo):" debe eliminarse la palabra "positiva".

7 Modificación incorporada por la letra d) del N° 15 del artículo 1° de la Ley N° 20.780. Modificado por el artículo 8° N° 1 f), i) de la Ley N° 20.899.

1° de enero de 2017, la recuperación del impuesto de primera categoría como un pago provisional, no debe agregarse como un ingreso o renta para efectos tributarios, puesto que dicho ingreso se reconoce implícitamente al imputar la pérdida tributaria al dividendo efectivamente percibido, incrementado en el monto del crédito por impuesto de primera categoría.

III. CONCLUSIÓN

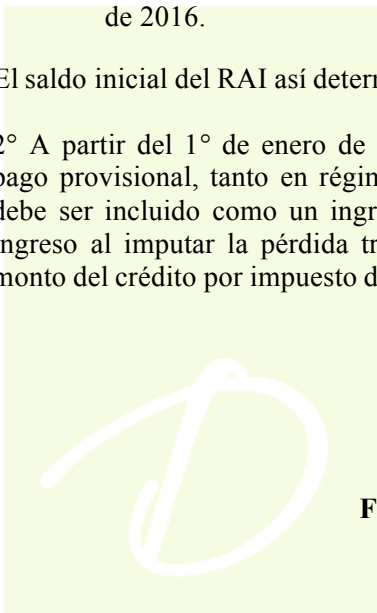
De acuerdo a lo expuesto cabe informar que se confirman los criterios consultados, según lo siguiente:

1° Para determinar el RAI al 1° de enero de 2017, debe considerarse:

- a) La suma del Saldo (positivo) Total de las Utilidades Tributables (STUT) acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre 2016; y
- b) El monto (positivo o negativo) que se determine por la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributaria, lo siguiente:
 - i) el monto positivo del FUT, Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) y Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT);
 - ii) el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a aquél en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes de noviembre de 2016.

El saldo inicial del RAI así determinado debe considerarse solo si resulta un valor positivo.

2° A partir del 1° de enero de 2017, la recuperación del impuesto de primera categoría como un pago provisional, tanto en régimen de renta atribuida como en imputación parcial de créditos, no debe ser incluido como un ingreso o renta para efectos tributarios, puesto que se reconoce dicho ingreso al imputar la pérdida tributaria al dividendo efectivamente percibido, incrementado en el monto del crédito por impuesto de primera categoría.



FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Dial
Capacita

Oficio N° 476, de 05.03.2018
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos