



Estimados lectores,

En esta septuagésima tercera edición del Reporte Tributario, N°73 Julio/2016, seguiremos con el estudio de aspectos relacionados con la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y, al igual que en los últimos números, adicionaremos algunos alcances de la Ley 20.899 sobre simplificación. En esta ocasión, continuamos con el estudio del régimen de renta atribuida y situaciones que se dan en particular.

En este reporte veremos dos situaciones especiales: la primera es el ajuste a la Renta Líquida Imponible que ordena el N° 5 del artículo 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, consistente en la incorporación al resultado tributario de aquellas cantidades percibidas a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos finales, más su respectivo incremento por Impuesto de Primera Categoría, gravándose de esta forma dicha renta con el impuesto corporativo con tasa 25% en cabeza de la empresa acogida a renta atribuida, contra el cual podrá utilizarse como crédito el Impuesto de Primera Categoría al que tienen derecho tales retiros o dividendos.

La segunda situación a analizar es la que dice relación con el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, el cual se produce a raíz de la percepción de retiros o dividendos desde empresas en las cuales se posee participación y, paralelamente, con la generación de una pérdida tributaria en el ejercicio, posibilitándose de esta forma la opción de imputar a otros impuestos o solicitar la devolución del Impuesto de Primera Categoría que afectó a las señaladas rentas.

Los invitamos a visitar [www.cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl), sitio en el que podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Profesor Gonzalo Polanco Zamora  
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios  
CET Universidad de Chile.

## REFORMA TRIBUTARIA – CASOS PRÁCTICOS SITUACIONES ESPECIALES DEL RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA

### I. INTRODUCCIÓN



Continuando con el análisis del régimen de renta atribuida establecido por la Reforma Tributaria, el cual entra en vigencia a partir del 1° de enero de 2017, presentamos en este reporte dos situaciones especiales a tener presente tanto al momento de optar por este régimen como así también cuando se esté en plena ejecución del mismo.

La primera situación especial que abordaremos es el ajuste a la Renta Líquida Imponible que mandata el nuevo N° 5 del artículo 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual consiste en la incorporación al resultado tributario de aquellas cantidades percibidas a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos finales, más su respectivo incremento por Impuesto de Primera Categoría, gravándose de esta forma dicha renta con el impuesto corporativo con tasa 25% en cabeza de la empresa acogida a renta atribuida, contra el cual podrá utilizarse como crédito el Impuesto de Primera Categoría al que tienen derecho tales retiros o dividendos.

La segunda situación a analizar es la que dice relación con el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, el cual se produce a raíz de la percepción de retiros o dividendos desde empresas en las cuales se posee participación y, paralelamente, con la generación de una pérdida tributaria en el ejercicio, posibilitándose de esta forma la opción de imputar a otros impuestos o solicitar la devolución del Impuesto de Primera Categoría que afectó a las señaladas rentas.

Invitamos a nuestros lectores, alumnos, académicos y profesionales interesados en las materias tributarias a leer y analizar este reporte tributario a fin de continuar con la comprensión de este régimen general de tributación que entra en vigencia a partir del próximo año.

### II. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE CUANDO EXISTEN RETIROS Y/O DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR CONTRIBUYENTES ACOGIDOS AL RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA



Uno de los cambios particulares introducidos por la Reforma Tributaria radica en la determinación de la Renta Líquida Imponible<sup>1</sup> de aquellos contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida. En efecto, según lo dispuesto por el nuevo N° 5 del artículo 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>2</sup>, 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 su determinación de la RLI aquellas cantidades percibidas a título de retiros o distribuciones afectos a los impuestos finales, provenientes de empresas en las que participa. Dado lo anterior, al incorporarse dichas

<sup>1</sup> En adelante, indistintamente, RLI.

<sup>2</sup> En adelante, indistintamente, LIR.

rentas a la RLI, tales retiros o distribuciones percibidos serán atribuidos por esa vía a los contribuyentes de impuestos finales.

#### Requisitos que deben cumplir las rentas para su incorporación a la RLI.

Según lo expresado en el párrafo anterior, las rentas que pasan a formar parte de la RLI de un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida deben cumplir los siguientes requisitos:

- a. Debe tratarse de cantidades percibidas a título de retiros o distribuciones de otras empresas en las que participa.
- b. Dichas cantidades deben estar afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional<sup>3</sup>. Es decir, en caso que se perciban rentas exentas de dichos impuestos o ingresos no constitutivos de renta, éstos no deben ser incorporados a la RLI.

Es del caso mencionar que el contribuyente acogido al régimen de renta atribuida podrá participar en otras sociedades acogidas tanto al régimen de renta atribuida<sup>4</sup> como al semiintegrado. Cuando participe en sociedades acogidas al régimen de renta atribuida los retiros a incorporar en su RLI corresponderán a aquellos que no fueron imputados al registro de Rentas Atribuidas Propias<sup>5</sup> ni al registro de Rentas Exentas e Ingresos No Constitutivos de Renta<sup>6</sup>, o bien, se agregarán a la RLI aquellos dividendos imputados al registro de Diferencias entre la Depreciación Normal y Acelerada<sup>7</sup>. Cuando participe en sociedades acogidas al régimen semiintegrado los retiros o distribuciones a incorporar en su RLI corresponderán a aquellos imputados al registro de Rentas Afectas a IGC o IA<sup>8</sup>, al registro FUF<sup>9</sup> o que no resultaron imputados a ningún registro.

#### Determinación de la RLI.

En primer lugar, tal como se señaló en el reporte tributario del mes pasado, en términos generales, la mecánica de determinación de la RLI no varió con la publicación de la Reforma Tributaria, sin perjuicio de lo que se señala más adelante, es decir, el procedimiento para su determinación es el planteado en los artículos 29 al 33 de la LIR, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 15 del mismo cuerpo legal.

---

<sup>3</sup> En adelante, indistintamente, IGC o IA, según corresponda.

<sup>4</sup> Esta circunstancia puede darse sólo en el caso del empresario individual acogido al régimen de renta atribuida que participa en una sociedad acogida al mismo régimen.

<sup>5</sup> Establecido en la letra a) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, también conocido como registro RAP.

<sup>6</sup> Establecido en la letra c) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, también conocido como registro REX.

<sup>7</sup> Establecido en la letra b) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, también conocido como registro FUF.

<sup>8</sup> Establecido en la letra a) del N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, también conocido como registro RAI.

<sup>9</sup> Establecido en la letra b) del N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

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

Dicho agregado debe considerarse incremento por el Impuesto de Primera Categoría<sup>10</sup> 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.

Cabe señalar que, 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.

#### Crédito en contra del IDPC determinado.

El mismo N° 5 del artículo 33 de la LIR establece que, en contra del IDPC que se deba pagar producto de la incorporación a la RLI de los retiros o dividendos afectos a los impuestos finales, procederá el crédito por IDPC que establece el artículo 56 N° 3 y 63.

Además, precisa el señalado N° 5 del artículo 33, que en caso que los aludidos retiros o distribuciones percibidos tengan derecho al crédito por IDPC sujeto a la obligación de restitución, el monto a rebajar como crédito en contra del IDPC que afecte a la RLI no deberá contener aquella parte sujeta a restitución, es decir, sólo podrá imputarse como crédito el 65% de dicho impuesto de categoría que afectó a tales rentas.

#### Caso Práctico.

A efectos de visualizar todo 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 semiintegrado, así como también mostrar la imputación del crédito por IDPC de los retiros y dividendos percibidos en contra del impuesto corporativo:

El Empresario Individual, Sr. Arturo Ahumada, acogido al régimen de renta atribuida a partir del año comercial 2017, presenta la siguiente información al 31 de diciembre de 2018:

1. En junio de 2018 percibió un dividendo desde la sociedad AURA S.A., acogida al régimen semiintegrado, 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 IDPC 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 es de 27%).

---

<sup>10</sup> En adelante, indistintamente, IDPC.

2. En septiembre de 2018 percibió \$120.000.000.- por concepto de retiro efectuado desde la sociedad ARC Ltda., acogida al régimen de 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 IDPC con derecho a devolución por un monto de \$31.898.640.- (afectados con tasa de IDPC del 21%).
3. Determinación de la RLI previa a la incorporación de los dividendos y retiros que señala el N° 5 del artículo 33 de la LIR.

<b>Resultado según balance al 31.12.2018</b>		<b>\$ 350.000.000</b>
<u>Agregados:</u>		\$ 17.735.900
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 485.600	
Depreciación financiera del activo fijo	\$ 14.650.300	
Provisión de vacaciones	\$ 2.600.000	
<u>Deducciones:</u>		-\$ 211.569.520
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 11.569.520	
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14 B, sujeto a restitución.	\$ 80.000.000	
Retiro percibido en setp. 2018, origen sociedad 14 A.	\$ 120.000.000	
<b>Renta Líquida Imponible al 31.12.2018, antes del ajuste instruido por el N° 5 del art. 33 LIR.</b>		<b>\$ 156.166.380</b>

Según muestra la determinación de esta RLI previa al ajuste que manda el N° 5 del artículo 33 de la LIR, hasta aquí se han aplicado las normas que existían con anterioridad a la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria<sup>11</sup>, en donde los dividendos se deducían de la determinación de la RLI según lo señalado en la letra a) del N° 2 del artículo 33 y en el N° 1 del artículo 39 del señalado cuerpo legal, pero debían ser incorporados al FUT para la imputación de los retiros efectuados por los propietarios o de los dividendos distribuidos. A continuación se expondrá la determinación de la RLI definitiva, la cual incorpora el ajuste que mandata el N° 5 del artículo 33 antes señalado:

<b>Resultado según balance al 31.12.2018</b>		<b>\$ 350.000.000</b>
<u>Agregados:</u>		\$ 17.735.900
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 485.600	
Depreciación financiera del activo fijo	\$ 14.650.300	
Provisión de vacaciones	\$ 2.600.000	
<u>Deducciones:</u>		-\$ 211.569.520
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 11.569.520	
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14 B, sujeto a restitución.	\$ 80.000.000	
Retiro percibido en setp. 2018, origen sociedad 14 A.	\$ 120.000.000	
<b>Renta Líquida Imponible al 31.12.2018, antes del ajuste instruido por el N° 5 del art. 33 LIR.</b>		<b>\$ 156.166.380</b>
<b>Ajuste que instruye el N° 5 del artículo 33 de la LIR.</b>		
<u>Reposición del Dividendo afecto a impuestos finales:</u>		\$ 109.589.040
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14 B, sujeto a restitución.	\$ 80.000.000	
Incremento, factor 0,369863 (\$80.000.000 x 0,369863).	\$ 29.589.040	
<u>Reposición del Retiro afecto a impuestos finales:</u>		\$ 151.898.640
Retiro percibido en setp. 2018, origen sociedad 14 A.	\$ 120.000.000	
Incremento , factor 0,265822 (\$120.000.000 x 0,265822).	\$ 31.898.640	
<b>Renta Líquida Imponible al 31.12.2018.</b>		<b>\$ 417.654.060</b>

<sup>11</sup>Ley 20.780 de 2012, modificada por la Ley 20.899 de 2016.

Para obtener la RLI definitiva, la cual constituye la base imponible afecta al 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, deben incorporarse los dividendos y retiros percibidos<sup>12</sup>, 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 semiintegrado.

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 el caso en análisis, respecto de los dividendos, dicho factor se determinó dividiendo la tasa del IDPC vigente en el año de la distribución (2018) por cien menos la tasa del citado tributo<sup>13</sup>, 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<sup>14</sup>, 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<sup>15</sup> a esa fecha, para el caso en análisis dicho cálculo da como resultado el factor 0,265822.

4. 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 IDPC	25%
Impuesto de Primera Categoría, tasa 25%	\$ 104.413.515
Créditos Contra el Impuesto	-\$ 51.131.516
Crédito IDPC Dividendo, sujeto a restitución (\$80.000.000 x 0,369863) x 65%	-\$ 19.232.876
Crédito IDPC Retiro (\$120.000.000 x 0,265822)	-\$ 31.898.640
<b>Impuesto de Primera Categoría a Pagar</b>	<b>\$ 53.281.999</b>

Como se aprecia en el esquema anterior, en contra del Impuesto de Primera Categoría determinado sobre la RLI se imputarán los créditos por IDPC al cual tienen derecho los

<sup>12</sup>Tales cantidades deben deducirse e incorporarse a la RLI a valores históricos, toda que tributariamente se entienden incorporadas al capital propio tributario de la empresa al 31 de diciembre del año de la percepción.

<sup>13</sup> En el caso planteado se aplicó lo establecido en el inciso sexto del N° 3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, asumiendo que el dividendo se imputó a utilidades generadas a partir del 1° de enero de 2017.

<sup>14</sup>Se debe tener presente que los retiros que se efectúen desde una empresa acogida al régimen de renta atribuida tendrán derecho al crédito por IDPC cuando éstos sean imputados al registro FUF o no sean imputados a ningún registro, y siempre que existe saldo disponible en el registro SAC.

<sup>15</sup>En el caso planteado se aplicó lo establecido en el inciso segundo del numeral i) de la letra c), N° 1 del numeral I del artículo tercer de las disposiciones transitoria de la Ley N° 20.780, asumiendo que el retiro fue imputado a utilidades generadas con anterioridad al 1° de enero de 2017.

dividendos y retiros que fueron incorporados a la RLI producto de lo precisado 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 semiintegrado, 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<sup>16</sup>.

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.

### III. PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS (PPUA)



De acuerdo a lo establecido por el N° 3 del artículo 31 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017, la única forma de obtener la devolución del IDPC a causa de la generación de pérdidas tributarias<sup>17</sup> es a través de la percepción de retiros o dividendos afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional en el mismo ejercicio, dado que se eliminó la posibilidad de imputar las pérdidas tributarias del ejercicio a utilidades acumuladas en ejercicios anteriores.

Dicho de otro modo, aquella empresa que no tiene participaciones en otras sociedades jamás podrá solicitar la imputación o devolución del IDPC pagado por las utilidades obtenidas con anterioridad a la generación de la pérdida tributaria. La única opción que le quedará a la empresa en dicho caso es considerar tal pérdida como un gasto en el ejercicio siguiente.

Además, se debe tener presente que para imputar o solicitar la devolución del 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 éstas deben ser atribuidas en el mismo ejercicio al propietario contribuyente de los impuestos finales<sup>18</sup>.

En resumen, para poder imputar o solicitar la devolución del 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 finales en el ejercicio.

---

<sup>16</sup> Esta situación no ocurriría en caso que la empresa de la cual provienen los dividendos hubiese pagado el IDPC en forma voluntaria sobre dichas cantidades, caso en el cual procederá el 100% del crédito.

<sup>17</sup> También conocido como Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (PUUA).

<sup>18</sup> Según lo ordena la letra b) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.



4. Dichos retiros o dividendos deben tener derecho al crédito por IDPC.
5. El IDPC al que tienen derecho los retiros o dividendos debe estar pagado.

#### Determinación de PPUA.

El cálculo del PPUA parte con la determinación de la Renta Líquida Imponible de la empresa, la cual, previa a la incorporación del ajuste que mandata el N° 5 del artículo 33 de la LIR, arrojará una pérdida tributaria conforme al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 del señalado cuerpo legal.

Dada la participación que posee la empresa en otras sociedades, sujetas al régimen de renta atribuida o semiintegrado, la RLI determinada variará cuando en el mismo ejercicio de la generación de la pérdida tributaria se perciban retiros o dividendos afectos a los impuestos finales, dado que éstos deben incorporarse a la base imponible del impuesto de categoría, debidamente incrementados, según lo señalado en el N° 5 del artículo 33 LIR analizado en la sección anterior de este reporte.

Atendido lo anterior, podemos identificar que los retiros o dividendos percibidos que se incorporen a la RLI podrán generar los siguientes 2 efectos, los que implicarán algunas consideraciones a tener presente en el cálculo del PPUA:

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

#### Crédito por IDPC sin derecho a devolución.

Un aspecto a tener presente al momento de la determinación del PPUA es la situación de los créditos por IDPC 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 tal concepto.

En este caso se encuentra, por ejemplo, el IDPC que afectó a la RLI 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 la letra a) del N° 1 del artículo 20 de la LIR, no da derecho a devolución.

#### Caso Práctico.

Para una mejor comprensión de lo expuesto en esta sección, a continuación se muestra la determinación del pago provisional por utilidades absorbidas, para lo cual utilizaremos los mismos

antecedentes del caso analizado anteriormente en este reporte, a excepción del resultado del balance, el cual variaremos a fin de mostrar los 2 efectos que puede generar en la RLI la incorporación de los retiros y dividendos afectos.

1. Determinación de la RLI.

<b>Resultado según balance al 31.12.2018</b>		<b>-\$ 75,000,000</b>
<u>Agregados:</u>		\$ 17,735,900
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 485,600	
Depreciación financiera del activo fijo	\$ 14,650,300	
Provisión de vacaciones	\$ 2,600,000	
<u>Deducciones:</u>		-\$ 211,569,520
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 11,569,520	
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14 B, sujeto a restitución.	\$ 80,000,000	
Retiro percibido en setp. 2018, origen sociedad 14 A.	\$ 120,000,000	
<b>Renta Líquida Imponible al 31.12.2018, antes de ajuste instruido por el N° 5 del art. 33 LIR.</b>		<b>-\$ 268,833,620</b>

Según se aprecia, la RLI determinada en forma previa a la incorporación de los retiros y dividendos es negativa, vale decir, hay pérdida tributaria. No obstante lo anterior, dicha situación cambiará al incorporar las rentas aludidas debidamente incrementadas, ya sea disminuyendo el monto de la pérdida o generándose una RLI positiva:

<b>Resultado según balance al 31.12.2018</b>		<b>-\$ 75.000.000</b>
<u>Agregados:</u>		\$ 17.735.900
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 485.600	
Depreciación financiera del activo fijo	\$ 14.650.300	
Provisión de vacaciones	\$ 2.600.000	
<u>Deducciones:</u>		-\$ 211.569.520
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 11.569.520	
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14 B, sujeto a restitución.	\$ 80.000.000	
Retiro percibido en sept. 2018, origen sociedad 14 A.	\$ 120.000.000	
<b>Pérdida Tributaria al 31.12.2018, antes de ajuste instruido por el N° 5 del art. 33 LIR.</b>		<b>-\$ 268.833.620</b>
<b>Ajuste que instruye el N° 5 del artículo 33 de la LIR.</b>		
<u>Reposición del Dividendo afecto a impuestos finales:</u>		\$ 109.589.040
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14 B, sujeto a restitución.	\$ 80.000.000	
Incremento, factor 0,369863 (\$80.000.000 x 0,369863).	\$ 29.589.040	
<u>Reposición del Retiro afecto a impuestos finales:</u>		\$ 151.898.640
Retiro percibido en sept. 2018, origen sociedad 14 A.	\$ 120.000.000	
Incremento, factor 0,265822 (\$120.000.000 x 0,265822).	\$ 31.898.640	
<b>Pérdida Tributaria al 31.12.2018.</b>		<b>-\$ 7.345.940</b>

En este caso, disminuyó considerablemente el monto de la pérdida tributaria, no obstante se mantiene la situación inicial de pérdida.

2. Cálculo del PPUA.

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

En el caso planteado, al proceder con lo estipulado en el N° 5 del artículo 33 de la LIR, persiste la situación de pérdida tributaria, por lo que el PPUA se determinará de la siguiente forma:

Dividendo incrementado, absorbido en su totalidad por la Pérdida Tributaria (\$80.000.000 + \$29.589.040), con crédito por IDPC sujeto a restitución.	\$ 109.589.040
<b>PPUA asociado al Dividendo (\$80.000.000 x 0,369863 = \$29.589.040).</b>	<b>\$ 29.589.040</b>
Retiro incrementado, absorbido en su totalidad por la Pérdida Tributaria (\$120.000.000 + \$31.898.640).	\$ 151.898.640
<b>PPUA asociado al Retiro (\$120.000.000 x 0,265822 = \$31.898.640).</b>	<b>\$ 31.898.640</b>
<b>Monto Total PPUA con derecho a Devolución</b>	<b>\$ 61.487.680</b>

Según se aprecia en el cálculo expuesto, para determinar el PPUA, en el caso analizado, se debe tener presente:

- a) Respecto al dividendo percibido. Dado que éste proviene de una empresa acogida al régimen semiintegrado, en este caso no se debe atender al hecho de que el crédito por IDPC está sujeto o no a la obligación de restitución, toda vez que el N° 3 del artículo 31 no pone restricción en este sentido.

En nuestro ejemplo, el crédito por IDPC asociado al dividendo está sujeto a la obligación de restitución, sin embargo como ya se señaló, el monto del PPUA corresponderá al crédito total asociado a dicho dividendo (\$29.589.040).

- b) En el caso del retiro percibido. Dado que éste proviene de una empresa acogida al régimen de renta atribuida, por regla general el PPUA corresponderá al crédito por IDPC al que dicho retiro tiene derecho.

En nuestro ejemplo, considerando que el retiro fue imputado a utilidades generadas con anterioridad al 31.12.2016, asignándosele crédito por IDPC con el factor 0,265822, que corresponde a una tasa del IDPC del 21%, el PPUA a solicitar como devolución asciende a \$31.898.640.

El crédito total al que tienen derecho el dividendo y el retiro asciende a la suma de \$61.487.680, el que fue incorporado a la RLI, y que podrá solicitarse en su totalidad como devolución de PPUA.

Segundo caso.

Para analizar el segundo efecto que puede generar la incorporación de los retiros y dividendos en la RLI, incluiremos 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 LIR y una RLI positiva después de dicho ajuste, es decir, los retiros y dividendos percibidos, debidamente incrementados, hacen que se revierta la situación de pérdida tributaria.

<b>Resultado según balance al 31.12.2018</b>		<b>\$ 25.000.000</b>
<b>Agregados:</b>		<b>\$ 17.735.900</b>
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 485.600	
Depreciación financiera del activo fijo	\$ 14.650.300	
Provisión de vacaciones	\$ 2.600.000	
<b>Deducciones:</b>		<b>-\$ 211.569.520</b>
Depreciación tributaria normal del activo fijo	\$ 11.569.520	
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14 B, sujeto a restitución.	\$ 80.000.000	
Retiro percibido en sept. 2018, origen sociedad 14 A.	\$ 120.000.000	
<b>Pérdida Tributaria al 31.12.2018, antes de ajuste instruido por el N° 5 del art. 33 LIR.</b>		<b>-\$ 168.833.620</b>
<b>Ajuste que instruye el N° 5 del artículo 33 de la LIR.</b>		
<b>Reposición del Dividendo afecto a impuestos finales:</b>		<b>\$ 109.589.040</b>
Dividendo percibido en junio 2018, origen sociedad 14 B, sujeto a restitución.	\$ 80.000.000	
Incremento, factor 0,369863 (\$80.000.000 x 0,369863).	\$ 29.589.040	
<b>Reposición del Retiro afecto a impuestos finales:</b>		<b>\$ 151.898.640</b>
Retiro percibido en sept. 2018, origen sociedad 14 A.	\$ 120.000.000	
Incremento, factor 0,265822 (\$120.000.000 x 0,265822).	\$ 31.898.640	
<b>Renta Líquida Imponible al 31.12.2018.</b>		<b>\$ 92.654.060</b>
Impuesto de Primera Categoría, tasa 25% (\$92.654.060 x 25%)		\$ 23.163.515

Para determinar el monto del PPUA en este caso se debe proceder como sigue:

<b>Monto de la pérdida tributaria absorbida por el dividendo y el retiro.</b>	<b>\$ 168.833.620</b>
Dividendo junio 2018, incrementado (\$80.000.000 + \$29.589.040), absorbido por la pérdida tributaria.	-\$ 109.589.040
Retiro sept. 2018, incrementado (\$46.803.247 + \$12.441.333), absorbido por la pérdida tributaria.	-\$ 59.244.580
<b>Retiro sept. 2018, incrementado (\$73.196.753 + \$19.457.307), NO absorbido por la pérdida tributaria.</b>	<b>\$ 92.654.060</b>
<b>PPUA determinado (\$29.589.040 + \$12.441.333)</b>	<b>\$ 42.030.373</b>

Conforme a lo interpretado por el SII en la Circular 49 de 2016, en 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 IDPC correspondiente. Siguiendo este criterio correspondería considerar en primer lugar la totalidad del crédito por IDPC asociado al dividendo percibido en junio de 2018 (\$29.589.040) y luego el crédito del retiro percibido en septiembre del mismo año (\$12.441.333). Cabe señalar que dicho retiro sólo 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 corporativo que afecta a la RLI (\$19.457.307), según se muestra a continuación:

<b>Impuesto de Primera Categoría, tasa 25% (\$92.654.060 x 25%)</b>		<b>\$ 23.163.515</b>
<b>Menos:</b>		<b>-\$ 61.487.680</b>
Crédito por IDPC retiro no absorbido por la pérdida tributaria	\$ 19.457.307	
PPUA Dividendo, con derecho a devolución	\$ 29.589.040	
PPUA Retiro, con derecho a devolución	\$ 12.441.333	
<b>Devolución a solicitar</b>		<b>-\$ 38.324.165</b>

Es preciso señalar que si el dividendo hubiere sido percibido en forma posterior al retiro, el crédito por IDPC asociado a aquella parte no absorbida por la pérdida tributaria sólo hubiese correspondido al monto no sujeto a restitución, conforme a lo establecido en el N° 5 del artículo 33 de la LIR.

#### IV. CONCLUSIONES.



La Reforma Tributaria, a través del N° 5 del artículo 33 de la LIR, estableció un ajuste en la determinación de la RLI para aquellas empresas acogidas al régimen de renta atribuida. Dicho ajuste consiste en la incorporación de los retiros y dividendos afectos a los impuestos finales percibidos al resultado tributario, incrementados en el mismo monto del crédito por IDPC al que tienen derecho, sin considerar si tal crédito está o no sujeto a la obligación de restitución.

A través del ajuste antes descrito se grava con el impuesto corporativo a las rentas aludidas, y en contra del IDPC aplicará el crédito al cual tienen derecho dichos retiros y dividendos, momento en el cual se debe evaluar si tales créditos tienen derecho a devolución y si los mismos están sujetos a la obligación de restitución, afectando estas situaciones al monto del crédito a imputar o a solicitar como devolución.

A partir del 1° de enero de 2017 se podrá solicitar el PPUA únicamente en aquellos casos en los que en un mismo ejercicio se perciban retiros o dividendos afectos a los impuestos finales y se genere una situación de pérdida tributaria del ejercicio. Cuando en un mismo ejercicio se perciban más de un dividendo o retiro, se deberá considerar el orden cronológico de percepción a efectos de calcular los créditos por IDPC a solicitar como PPUA.

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 generar dos efectos, esto es, mantener la situación de pérdida tributaria o pasar a una RLI positiva, situaciones en las cuales se deben tener presente las particularidades analizadas, siendo una de ellas la de 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 semiintegrado para efectos de determinar el PPUA.



# CET

[www.cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl)



[www.dcs.uchile.cl](http://www.dcs.uchile.cl)

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN  
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE