



Estimados lectores,

En esta octogésima novena edición del Reporte Tributario, N°89 diciembre/2017, haremos una breve pausa en nuestra preparación Operación Renta AT 2018, específicamente, abordaremos la interpretación que el Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII”) ha dado en su suplemento tributario recién publicado, al saldo inicial del registro Rentas Afectas a Impuesto (en adelante “RAI”), para contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 B con sus respectivas implicancias.

El suplemento tributario para la Operación Renta ya fue publicado mediante la Circular N°60 de 15 de diciembre de 2017. La publicación de esta normativa, permite que podamos analizar con más detenimiento las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes en el marco de esta Operación. En ese escenario, uno de los aspectos importantes dice relación con las utilidades acumuladas pendientes de tributación frente a los impuestos terminales con las cuales deben iniciar este tipo de contribuyentes. Expondremos en este reporte los elementos de derecho, de interpretación, más tres casos prácticos, los cuales permitirán al lector comprender su aplicación.

El Centro de Estudios Tributarios sigue trabajando para colaborar en la difusión de las materias relacionadas con la Operación Renta AT 2018. En ese contexto, 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.

Invitamos asimismo a todos los lectores a interiorizarse detalladamente de las labores y actividades que desarrolla el Centro de Estudios Tributarios (CET UChile).

**Profesor Gonzalo Polanco Zamora**

Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios  
CET Universidad de Chile.

## RAI DE INICIO: ANÁLISIS DE INSTRUCCIONES DEL SUPLEMENTO TRIBUTARIO

### I. Introducción: Reforma Ley 20780 / 20899

Una de las principales modificaciones de la reforma tributaria implementada por la ley 20.780 y modificada por la ley 20.899, en términos muy generales, dice relación con el momento en que la renta empresarial se afectará con los impuestos global complementario o adicional.

Esta reforma estableció la derogación explícita de seguir controlando el fondo de utilidades tributables (en adelante “FUT”), estableciendo al respecto dos formas de afectación de la renta con los impuestos personales. Adicionalmente, incorporó requisitos para acceder a una de esas dos formas de tributación; además creó registros que reemplazarían al fondo de utilidades tributables y no tributables en cuestión.

Importante es destacar que, esta reforma tributaria mantuvo la integración de los impuestos establecida en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), donde el impuesto de categoría es utilizado como crédito contra los impuestos global complementario o adicional.

Por otra parte, las dos formas de tributación en los impuestos terminales, dice relación con el momento en que dicho tributo será aplicado, tal es el caso de contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 A, renta atribuida, los cuales se afectarán con el impuesto global complementario o adicional en el mismo ejercicio en que la renta es determinada; en cambio, en el caso de los contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 B, sistema parcialmente integrado, su afectación frente a los impuestos terminales seguirá siendo sobre base percibida para los propietarios de dichas compañías.

En este reporte tributario abordaremos la situación puntual de los contribuyentes acogidos a las disposiciones del artículo 14 B, específicamente en lo que dice relación con las utilidades acumuladas de inicio pendientes de tributación, esto es, el RAI del 1 de enero de 2017.

Atte.,



Reporte Tributario preparado por  
Manuel Montes Zárate.  
Contador Auditor  
Profesor Universidad De Chile  
Colaborador CET-UChile

## II. Transición del FUT a los nuevos registros que lo reemplazan

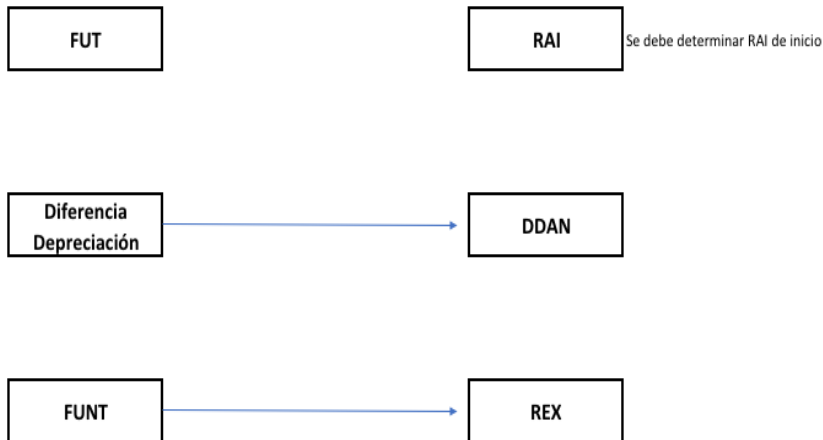


Nuestras normas de armonización, contenidas en el artículo 14 D de la LIR, así como el artículo 3º transitorio ley 20.780 modificado por ley 20.899, establecen la forma en que los contribuyentes que provienen del régimen de tributación antiguo basado en el registro FUT, deben avanzar para homologar sus saldos, esto es: FUT, Diferencia Depreciación Acelerada Normal (en adelante “DDAN”) y FUNT que acumularon al 31 de diciembre de 2016, a los nuevos registros establecidos.

Es así como el saldo de la diferencia entre la depreciación acelerada y normal tributaria al 31 de diciembre de 2016, constituirá el saldo de inicio de fecha 1 de enero de 2017 para el nuevo registro que contiene dicha diferencia de depreciación, es decir, el DDAN, aplicando al efecto las mismas instrucciones vigentes en cuanto a esta materia.

En lo que respecta al Fondo de Utilidades no Tributables (en adelante “FUNT”) y su saldo al 31 de diciembre de 2016, dicho saldo constituirá el saldo de apertura del nuevo registro denominado Rentas Exentas (en adelante “REX”).

Por último, en lo que dice relación con el saldo inicial de las rentas afectas a impuesto finales, RAI de inicio, el saldo de apertura para el 1 de enero de 2017 se encuentra regulado en el iii) letra b) del N° 1 del numeral I del artículo 3º transitorio de la ley 20.780 modificado por ley 20.899.



## III. Relación entre el Capital Propio Tributario y los impuestos finales



La letra a) del N° 1 del numeral I del mismo artículo 3º transitorio ley 20.780, modificado por ley 20.899, establecía la obligación de informar antes del 15 de marzo de 2017 al SII, los saldos que se mantenían al 31 de diciembre de 2016 de los siguientes conceptos:

- i) Utilidades acumuladas en el FUT (inciso 1º).

En este mismo numeral, pero como inciso 2º, se señala que las utilidades comprendidas en el FUT pasarán a constituir el Saldo Total de Utilidades Tributarias (en adelante “STUT”) a partir del 1 de enero de 2017.

- ii) Fondo de Utilidades Reinvertidas (en adelante “FUR”)
- iii) FUNT
- iv) Retiros en exceso
- v) DDAN
- vi) El monto que se determine por la diferencia que resulte de restar al valor positivo del Capital Propio Tributario (en adelante “CPT”); 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, conceptos todos debidamente reajustados.

Por otra parte, el iii) letra b) del N° 1 del numeral I del artículo 3º transitorio de la ley 20.780 modificado por ley 20.899, establece que las utilidades comprendidas en el inciso 2º del literal i) antes señalado (STUT) y la diferencia determinada en el literal vi) del N° 1 del numeral I del mismo artículo 3º transitorio, constituirán el RAI de inicio al 1 de enero de 2017 para contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 B.

Como consecuencia de lo anterior, el RAI de inicio al 1 de enero de 2017 de un contribuyente sujeto a las disposiciones del artículo 14 B, se encontrará determinada de la siguiente forma:

Saldo de utilidades acumuladas en el FUT .....		+
Menos diferencia entre:		
CPT positivo	+	
FUT	(-)	
FUR (***)	(-)	
FUNT	(-)	
Capital propio	(-)	+ (-)
<hr/>		
Diferencial del literal vi) del artículo 14 B del N° 1 del párrafo A del Art. 3º		+ (-)

(\*\*\*) En caso que la reinversión se encuentre capitalizada, se debe tener especial cuidado de deducir el FUR como registro o vía capital, evitando de esta forma una doble deducción.

IV. Interpretación SII – RAI de inicio



Como es posible observar, las cantidades afectas a impuestos terminales de contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 B, se encuentra estrechamente vinculada con el CPT de todo contribuyente.

En el suplemento tributario operación año tributario 2018 recién publicado (Circular N° 60 de fecha 15 de diciembre de 2017), en su página 117 se refiere al RAI de inicio, en que el SII establece que:

*...“De conformidad a lo preceptuado por el literal (iii) de la letra b) del N° 1 del Numeral I) del artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.780, en este registro se anotará como saldo inicial del 01.01.2017, la diferencia positiva informada en el Código (1023) del Recuadro N° 3 del F22, contenido en su reverso titulado “Datos Contables Balance 8 Columnas ley Otros” correspondiente al Año Tributario 2017, más el saldo positivo del Registro FUT existente al 31.12.2016, el cual debió informarse al SII mediante el F- 1925 a presentar hasta el 16.10.2017; todo ello de acuerdo a lo establecido por la Resolución N° 39, de 2017, publicada en Internet”.*

Respecto al código 1023 que se señala, este tiene su origen en el suplemento de operación renta AT 2017, en el cual dicha instrucción señalaba:

<p>Código 1023: Diferencia entre el CPT ley el Capital Aportado, FUT; FUNT ley FUR</p>	<p>Se incluye en este Recuadro el nuevo <b>Código 1023</b> para informar la diferencia <b>positiva o negativa</b> que resulte de restar al <b>valor positivo</b> del capital propio tributario determinado al 31 de diciembre de 2016, el <b>saldo positivo</b> existente a la misma fecha del FUT, FUR, FUNT y las rentas y otros ingresos acumuladas al 31.12.1983, en el caso de las empresas individuales y sociedades de personas, ya que dichas rentas cumplieron con la tributación del impuesto de primera categoría e impuestos finales, y el valor del capital aportado efectivamente a la respectiva empresas o sociedad, más los aumentos de capital y menos las disminuciones del mismo efectuadas en fechas posteriores, reajustados todos los valores antes indicados de acuerdo a la variación del IPC existentes entre el mes anterior a aquel en que se efectuó el aporte, aumento disminución de capital y el mes de noviembre de 2016. Si de la operación anterior resulta un <b>valor negativo</b> este se debe indicar con un signo <b>menos</b>.</p>
--	---

Como es posible observar, el SII claramente en sus instrucciones de llenado del recuadro 1023 de la declaración de impuesto a la renta AT 2017, consideraba que la diferencia patrimonial que ahí debía ser informada, esto es, que al CPT positivo se le deduce el saldo de FUT, FUR, FUNT y Capital, dicha diferencia determinable podía ser positiva o negativa.

Sin embargo, para la determinación del RAI de inicio para el 1 de enero de 2017 de contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 B, el saldo de FUT positivo más esta diferencia patrimonial, ésta última es considerada sí y solo sí su saldo informado en el referido código 1023 fue positivo.

## V. Caso práctico de RAI de inicio



A continuación, se expone caso de determinación del RAI de inicio para contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 B, analizando esta desde la perspectiva de la aplicación de texto de ley del SII, con sus respectivas incidencias.

### a. Caso práctico N° 1.

La empresa XX Ltda., sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, presenta los siguientes antecedentes al 31.12.2016 a fin de determinar el saldo inicial del registro RAI al 01 de enero de 2017:

- Saldo total utilidades tributables acumuladas en el FUT	\$ 75.000.000
- Saldo total de FUNT	\$ 20.000.000
- CPT al 31.12.2016	\$120.000.000
- Capital social aportado actualizado	\$ 25.000.000

### Desarrollo caso práctico N° 1

El RAI de inicio determinada es la siguiente:

(+)	Capital propio tributario al 31.12.2016	\$ 120.000.000
(-)	Saldo FUT al 31.12.2016	\$ 75.000.000
(-)	Saldo FUNT al 31.12.2016	\$ 20.000.000
(-)	Capital aportado con sus aumentos/disminuciones de capital reajustado al 31.12.2016	\$ 25.000.000
<b>(=)</b>	<b>Diferencia inicial</b>	<b>\$ -</b>
(+)	Saldo FUT al 31.12.2016	\$ 75.000.000
<b>(=)</b>	<b>Renta Afecta a Impuestos Finales al 01.01.2017</b>	<b>\$ 75.000.000</b>

Queda en evidencia que el RAI de inicio en este caso está constituida por el saldo de FUT acumulado al 31.12.2016, lo anterior, al determinar una diferencia patrimonial o código 1023 de valor cero.

b. Caso práctico N° 2.

La empresa XX Ltda., sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, presenta los siguientes antecedentes al 31.12.2016 a fin de determinar el saldo inicial del registro RAI al 01 de enero de 2017:

- Saldo total utilidades tributables acumuladas en el FUT	\$ 75.000.000
- Saldo total de FUNT	\$ 20.000.000
- CPT al 31.12.2016	\$120.000.000
- Capital social aportado actualizado <b>(modificado)</b>	\$ 20.000.000

Desarrollo caso práctico N° 2.

El RAI de inicio determinada es la siguiente:

(+)	Capital propio tributario al 31.12.2016	\$ 120.000.000
(-)	Saldo FUT al 31.12.2016	\$ 75.000.000
(-)	Saldo FUNT al 31.12.2016	\$ 20.000.000
(-)	Capital aportado con sus aumentos/disminuciones de capital reajustado al 31.12.2016	\$ 20.000.000
<b>(=)</b>	<b>Diferencia inicial</b>	<b>\$ 5.000.000</b>
(+)	Saldo FUT al 31.12.2016	\$ 75.000.000
<b>(=)</b>	<b>Renta Afecta a Impuestos Finales al 01.01.2017</b>	<b>\$ 80.000.000</b>

Queda en evidencia que el RAI de inicio en este caso está constituida por el saldo de FUT acumulado al 31.12.2016 más la diferencia positiva determinada, lo anterior, ya que al determinar una diferencia patrimonial positiva y que ha sido informada en el código 1023 del F22 AT2017, conforme a la interpretación del SII en su suplemento tributario AT2018, dicha diferencia positiva debe ser considerada como parte del RAI de inicio al 1 de enero de 2017.

c. Caso práctico N° 3.

La empresa XX Ltda., sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, presenta los siguientes antecedentes al 31.12.2016 a fin de determinar el saldo inicial del registro RAI al 01 de enero de 2017:

- Saldo total utilidades tributables acumuladas en el FUT	\$ 75.000.000
- Saldo total de FUNT	\$ 20.000.000
- CPT al 31.12.2016	\$120.000.000
- Capital social aportado actualizado <b>(modificado)</b>	\$ 30.000.000

Desarrollo caso práctico N° 3.

El RAI de inicio determinada es la siguiente:



(+)	Capital propio tributario al 31.12.2016	\$ 120.000.000
(-)	Saldo FUT al 31.12.2016	\$ 75.000.000
(-)	Saldo FUNT al 31.12.2016	\$ 20.000.000
(-)	Capital aportado con sus aumentos/disminuciones de capital reajustado al 31.12.2016	\$ 30.000.000
<b>(=)</b>	<b>Diferencia inicial</b>	<b>-\$ 5.000.000</b>
(+)	Saldo FUT al 31.12.2016	\$ 75.000.000
<b>(=)</b>	<b>Renta Afecta a Impuestos Finales al 01.01.2017</b>	<b>\$ 75.000.000</b>

En este caso, queda en evidencia que el RAI de inicio en este caso está constituido solo por el saldo de FUT acumulado al 31.12.2016, sin considerar la diferencia determinada, lo anterior, ya que al determinar una diferencia patrimonial negativa y que ha sido informada como tal en el código 1023 del F22 AT2017, conforme a la interpretación del SII en su suplemento tributario AT2018, dicha diferencia no debe ser considerada como parte del RAI de inicio al 1 de enero de 2017.

## VI. Conclusiones



Nuestra legislación, específicamente la ley 20.780, establece en su artículo 3º transitorio que el saldo de inicio con el cual el registro RAI debe comenzar el 1 de enero de 2017; es así como la norma antes señalada, expresa de manera clara que formará parte del registro antes señalado, el saldo de FUT positivo al 31 de diciembre de 2016, más la diferencia patrimonial determinada de conformidad al iii) letra b) del N° 1 del numeral

I del artículo 3º transitorio de la ley 20.780 modificado por la ley 20.899, no distinguiendo dicha norma legal de forma alguna, si dicha diferencia patrimonial se encuentra limitada para su uso a la obtención de un saldo positivo como resultado.

La interpretación fiscal va más allá del tenor literal del texto de ley, al considerar que la diferencia patrimonial en cuestión y que forma parte del saldo de inicio del RAI, solo será considerada como parte de este registro, en la medida que el resultado de los elementos que forman parte de su cálculo, arrojen como resultado un valor positivo. De esta forma, un contribuyente con FUT positivo y diferencia patrimonial negativa, conforme a texto de ley significaría que su RAI de inicio podría tender a cero al compensarse dichos resultados; mientras que, al aplicar la interpretación fiscal, el RAI de inicio siempre tendrá saldo positivo, dado que el saldo de FUT positivo formaría parte de él.

Si consideramos que el registro de rentas empresariales de contribuyentes acogidos al artículo 14 B debe ser construido de manera cronológica, es decir, sus saldos de inicios reciben imputaciones toda vez que existen beneficios que se reparten o distribuyen a los propietarios del contribuyente sujeto al artículo 14 B, necesariamente debemos ceñirnos al orden de imputación con que las distribuciones de dichas utilidades serán absorbidas por las utilidades acumuladas y registradas en el RAI, DDAN y REX. De esta forma, el orden de imputación podría significar que un contribuyente retirase utilidades con cargo al RAI, caso en el cual se encontrarán afectos a impuestos terminales, ídem situación cuando resultan imputadas al DDAN como segundo orden de imputación, sin embargo, distinta es la situación de aquellos repartos de beneficios imputados al REX como tercer orden, los cuales podrían quedar liberados de tributación terminal según el tipo de utilidad a la que fueron imputadas dentro de este registro.

Es por ello que, si la interpretación del SII en cuanto a que el RAI de inicio solo considera el FUT positivo al 31 de diciembre de 2016 y no el saldo negativo de la diferencia patrimonial, podría significar que un contribuyente siempre determinará una RAI de inicio positiva, la cual estaría dada por el saldo de FUT positivo, situación que mermaría al contribuyente de poder acceder a un REX libre de impuestos en caso de existir dado el orden de imputación del reparto de utilidades. Obviamente dentro de este análisis se excluyen las utilidades sometidas al impuesto sustitutivo al FUT, las cuales no tienen orden de prelación en su retiro por expresa disposición de la ley.

Para finalizar, existe plena convicción que la interpretación fiscal se aleja del texto de ley, al efectuar distinciones no realizadas por el legislador al considerar solo la diferencia patrimonial positiva, y que podría significar tributación para aquellos contribuyentes que, producto de no poder compensar su saldo de FUT positivo con una hipotética diferencia patrimonial negativa, a no acceder a un REX libre de impuestos, por el solo hecho de contar con una RAI de inicio producto de una interpretación administrativa y no por aplicación restrictiva del texto de ley.



# 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