



# REPORTE TRIBUTARIO

**Nº93**  
MAYO 2018

---

**SITUACIONES ESPECIALES EN LA DETERMINACIÓN  
DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES  
ABSORBIDAS EN LOS NUEVOS REGÍMENES  
DE TRIBUTACIÓN**

Estimados lectores,

En esta nonagésima tercera edición del Reporte Tributario, N°93 mayo/2018, estudiaremos algunas situaciones especiales que se dan en la determinación del pago provisional por utilidades absorbidas.

En este aspecto, nos centraremos en analizar criterios para establecer el orden de imputación de un crédito por Impuesto de Primera Categoría, asociado a un retiro o dividendo. Este crédito podrá ser categorizado atendiendo a distintas circunstancias, tales como la fecha en que se generó, si son con o sin obligación de restitución, si son con derecho a devolución o no. Esta variedad de elementos, obliga al contribuyente a ser muy cauteloso en la forma en que imputa.

Por otra parte, se analizará la situación del pago provisional por utilidades absorbidas, en el sentido de determinar si dicho concepto debe ser reconocido en la renta líquida imponible de las empresas.

Ambas cuestiones, serán vistas a la luz de los oficios N° 471 y 476 de 5 de marzo de este año, del SII.

El Centro de Estudios Tributarios sigue trabajando para colaborar en la difusión de las materias relacionadas con tributación. 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.

## **SITUACIONES ESPECIALES EN LA DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS EN LOS NUEVOS RÉGIMENES DE TRIBUTACIÓN**

### **INTRODUCCIÓN**



Ya cerrado el año tributario 2018, primer año de aplicación de las normas e instrucciones que rigen a los nuevos regímenes generales de tributación, aparecieron una serie de casuísticas que requirieron respuesta por parte de la autoridad tributaria, dada la falta de consideración legal y de interpretación sobre

la materia.

Una de estas materias resultó ser el pago provisional por utilidades absorbidas, cuyas normas y mecánica de determinación cambió sustancialmente a partir del 1° de enero del año 2017. En este sentido, el crédito por IDPC asociado a un retiro o dividendo percibido podría corresponder a aquellos que se generaron a partir del 01.01.2017 o hasta el 31.12.2016, con o sin obligación de restitución, y con o sin derecho a devolución. Si la situación antes descrita se combina con el hecho de que el dividendo o retiro incrementado revierte la situación de pérdida tributaria, resultará necesario echar mano a un criterio que permita fijar un orden de imputación a efectos de determinar el pago provisional por utilidades absorbidas y si éste tiene o no derecho a devolución.

Además, se consultó al Servicio de Impuestos Internos respecto al efecto del pago provisional por utilidades absorbidas, en el sentido de determinar si dicho concepto debe ser reconocido en la Renta Líquida Imponible de las empresas.

A efectos de dar respuesta a las inquietudes antes señaladas, la autoridad tributaria emitió los Oficios N° 471 y 476, ambos del 05.03.2018, los cuales analizaremos y observaremos a través de un ejemplo numérico, mirando el efecto en una empresa acogida al régimen de renta atribuida y en otra acogida al régimen parcialmente integrado.

Invitamos a nuestros lectores al análisis del presente material docente, que permitirá profundizar el conocimiento de estudiantes, profesores, asesores y toda persona interesada en las materias tributarias, a efectos de aplicar correctamente las instrucciones sobre la materia y evitar contingencias innecesarias con la autoridad.

### **GENERACIÓN Y DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS**



Tal como hemos señalado en reportes anteriores, a partir del 1° de enero de 2017 comenzó a regir el nuevo texto del N° 3 del artículo 31 de la Ley sobre

Impuesto a la Renta<sup>1</sup>, en lo referido a la imputación de las pérdidas tributarias del ejercicio, pudiendo generarse, a consecuencia de ello, el pago provisional por utilidades absorbidas<sup>2</sup> en caso que éstas sean imputadas a retiros o dividendos con crédito por Impuesto de Primera Categoría<sup>3</sup> percibidos desde otras empresas<sup>4</sup>.

Recordemos que, en base a la disposición legal antes enunciada, la generación del PPUA dependerá del cumplimiento copulativo de una serie de requisitos, los que pasamos a señalar a continuación:

1. La empresa debe encontrarse en situación de pérdida tributaria al término del ejercicio;
2. Debe participar en otras sociedades como propietario, comunero, socio o accionista;
3. Se deben percibir retiros o dividendos con crédito por IDPC en el ejercicio;
4. El IDPC que afectó a las rentas que se perciben como retiro o dividendo debe estar enterado en arcas fiscales.

Para determinar el PPUA se deberá, necesariamente, atender al régimen general de tributación al cual se encuentre sometida la empresa, toda vez que el mecanismo variará si se trata del régimen de renta atribuida o del parcialmente integrado.

Recordemos que en el caso del régimen de renta atribuida la imputación de la pérdida tributaria a los retiros o dividendos se efectuará por la vía del ajuste que mandata el N° 5 del artículo 33 de la LIR<sup>5</sup>, debidamente incrementado por el IDPC al que tengan derecho.

En el caso del régimen parcialmente integrado la imputación de la pérdida a los retiros o dividendos percibidos se efectúa una vez aplicado el mecanismo señalado en los artículos 29 al 33 de la LIR<sup>6</sup>, sin considerar lo prescrito en el N° 5 del artículo 33 del citado cuerpo legal, puesto que tal disposición sólo es aplicable para el régimen de renta atribuida.

## ORDEN CRONOLÓGICO DE IMPUTACIÓN DE LOS RETIROS O DIVIDENDOS PERCIBIDOS



Dado el carácter general de la LIR, el legislador no entró en mayor detalle respecto al orden de imputación de las pérdidas a los distintos dividendos o retiros que se perciban durante un ejercicio. Así por ejemplo, si se percibe un

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

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

<sup>3</sup> En adelante, indistintamente IDPC.

<sup>4</sup> Primer orden de imputación de las pérdidas tributarias generadas en el ejercicio. El segundo orden de imputación dice relación al reconocimiento como gastos para el ejercicio siguiente.

<sup>5</sup> Ajuste que incluso puede hacer que la empresa pase de una situación de pérdida tributaria a renta líquida positiva.

<sup>6</sup> Situación que hará disminuir la pérdida tributaria o dejarla en cero (\$0), en ningún caso el contribuyente pasará de pérdida tributaria a renta líquida positiva.

retiro en el mes de marzo y un dividendo en el mes de septiembre, y ambos con un crédito por IDPC determinado con una tasa distinta ¿a cuál de ellos debería imputarse en primera instancia la pérdida tributaria del ejercicio?

Lo anterior, resulta necesario determinar en aquella circunstancia en que tales retiros y/o dividendos percibidos revierten la situación de pérdida tributaria de una empresa, sea que ésta se encuentre acogida al régimen de renta atribuida o al sistema parcialmente integrado.

Para dar solución a lo aludido anteriormente, a través de la Circular N° 49 de 2016, el Servicio de Impuestos Internos<sup>7</sup> interpretó que en el caso que los retiros y/o dividendos percibidos en el ejercicio, en su conjunto, sobrepasen la pérdida tributaria determinada, dichas cantidades deberán ser imputadas en el **orden cronológico**<sup>8</sup> en que fueron percibidas.

Atendiendo entonces a la interpretación del SII, la pérdida tributaria determinada, antes de su imputación a los retiros y/o dividendos percibidos, absorberá, en primer lugar, aquellas cantidades percibidas que correspondan a la fecha más antigua, dentro del mismo ejercicio comercial.

#### **CALIDAD DEL CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA**



Dada la forma de financiar el pago del IDPC, el crédito por dicho tributo a que tienen derecho las utilidades que se afectaron con él, puede tener distintas calidades, las que deberán ser consideradas al momento de determinar el PPUA. A saber, las calidades del crédito por IDPC son:

1. Con derecho a devolución.
  - a. Sin obligación de restitución.
  - b. Con obligación de restitución.
  
2. Sin derecho a devolución.
  - a. Sin obligación de restitución.
  - b. Con obligación de restitución.

Si bien es cierto la Circular N° 49 antes citada resolvió lo referido a la imputación cronológica ya la no restitución en el caso de los créditos que tengan tal obligación, también se hizo cargo de otra situación, señalando que una vez determinado el pago provisional por utilidades absorbidas, se deberá diferenciar el crédito por IDPC que tiene derecho a devolución respecto de aquel sin derecho a devolución, debiendo imputarse en primer lugar este último<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> En adelante, indistintamente, SII.

<sup>8</sup> Circular N°49 de 2016, página 16 respecto al régimen de renta atribuida y página 56 para el caso del régimen parcialmente integrado.

<sup>9</sup> En el caso de los créditos generados a contar del 01.01.2017.

## **PROBLEMÁTICA DEL RETIRO O DIVIDENDO QUE TIENE ASOCIADO UN CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA CON VARIAS CALIDADES**



PPUA.

No obstante lo dispuesto por el legislador y lo interpretado por el SII sobre la materia en análisis, y producto de la diversidad de casuística que existe en el ámbito tributario, surge una nueva problemática al momento de determinar el

Tal situación se genera cuando se percibe un retiro o dividendo que revierte la situación de pérdida tributaria del ejercicio, por ser de un monto superior, y el crédito por IDPC asociado a tales cantidades posee varias calidades, es decir, por ejemplo:

1. Dividendo o retiro percibido posee asociado un crédito por IDPC que tiene derecho a devolución, una parte de éste con obligación de restitución y la parte sin obligación de restitución.
2. Dividendo o retiro percibido tiene asociado un crédito por IDPC que en parte tiene derecho a devolución y otra no, y además, una parte del crédito proviene de aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 y la otra parte generado a partir del 1° de enero de 2017.

Según se desprende de lo señalado, un mismo retiro o dividendo presenta varias calidades de crédito por IDPC, por lo que no es suficiente con el criterio de la cronología de los retiros o dividendos percibidos o de considerar en primer lugar el crédito por IDPC sin derecho a devolución señalados por el SII.

## **ORDEN DE IMPUTACIÓN QUE RESUELVE LA PROBLEMÁTICA DEL RETIRO O DIVIDENDO QUE TIENE ASOCIADO UN CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA CON VARIAS CALIDADES**



Consultado el SII sobre la materia en análisis, a través del Oficio N° 471, del 05.03.2018, como respuesta a la pregunta N° 4 planteada por la Subdirección de Fiscalización de dicha entidad, la autoridad tributaria señaló que, a falta de disposición legal que regule la materia, la LIR sí establece un orden de asignación de créditos para los retiros, remesas o distribuciones efectuadas por los propietarios, comuneros, socios o accionistas, por lo que se deberá aplicar ese mismo orden en aquellos casos en que la pérdida determinada sea totalmente cubierta por las utilidades percibidas, y que tienen diversos créditos.

Es preciso aclarar que, lo señalado por el Servicio en el oficio antes enunciado viene a complementar las interpretaciones efectuadas en la Circular N° 49 de 2016, es decir, a los criterios

de cronología y la prevalencia del crédito por IDPC sin derecho a devolución por sobre aquel que tiene derecho, se debe sumar el criterio de seguir el mismo orden de asignación de créditos en contra de los impuestos finales a efectos de determinar el PPUA.

Debe entenderse que el criterio contenido en el pronunciamiento del SII aplica a los créditos por IDPC asociados a los retiros o dividendos que se perciben, mirando el régimen tributario de la empresa desde la cual proviene en retiro o dividendo. Por ejemplo, si una empresa del régimen de renta atribuida percibe un retiro proveniente de una sociedad acogida al régimen parcialmente integrado, para efectos de determinar el PPUA la empresa del régimen de renta atribuida deberá considerar el orden de asignación de crédito contemplado para el régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR; del mismo modo, si una empresa del régimen parcialmente integrado percibe un retiro proveniente de una sociedad acogida al régimen de renta atribuida, para efectos de determinar el PPUA la empresa del régimen parcialmente integrado deberá considerar el orden de asignación de crédito contemplado para el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Así las cosas, necesariamente habrá que identificar el régimen tributario al cual se encuentra sometida la empresa desde la cual proviene en retiro o dividendo afecto a los impuestos finales.

- ✓ En el caso que el retiro o dividendo afecto a los impuestos finales, con crédito por IDPC, provenga desde empresas sometidas al **Régimen de Renta Atribuida**, para determinar el PPUA se deberá considerar el siguiente orden:

1° Crédito por IDPC generado a partir del 01.01.2017.

1. Créditos sin derecho a devolución.
2. Crédito con derecho a devolución.

2° Crédito por IDPC generado hasta el 31.12.2016.

1. Crédito con derecho a devolución.
2. Crédito sin derecho a devolución.

Según se observa, en el caso que el retiro o dividendo provenga de empresas acogidas al régimen de renta atribuida, para el cálculo del PPUA, en aquellos casos en que un mismo retiro o dividendo percibido posea más de una calidad de crédito por IDPC, y dicho retiro o dividendo debidamente incrementado revierta la situación de pérdida tributaria, la empresa perceptora de tales rentas, en primer lugar, deberá considerar los créditos por IDPC generados a partir del 01.01.2017, y dentro de éstos privilegiando aquellos sin derecho a devolución y después aquellos que tienen derecho a devolución. En segunda instancia se deberá echar mano de los créditos generados hasta el 31.12.2016, y dentro de éstos se deberá considerar primero a aquellos con derecho a devolución y luego a los sin derecho a devolución.

- ✓ En el caso que el retiro o dividendo afecto a los impuestos finales, con crédito por IDPC, provenga desde empresas sometidas al **Régimen Parcialmente Integrado**, para determinar el PPUA se deberá considerar el siguiente orden:

1° Crédito por IDPC generado a partir del 01.01.2017.

1. Crédito sin obligación de restitución.
  - a. Crédito sin derecho a devolución.
  - b. Crédito con derecho a devolución.
2. Créditos con obligación de restitución.
  - a. Crédito sin derecho a devolución.
  - b. Crédito con derecho a devolución.

2° Crédito por IDPC generado hasta el 31.12.2016.

1. Crédito con derecho a devolución.
2. Crédito sin derecho a devolución.

Cuando el retiro o dividendo provenga de empresas acogidas al régimen parcialmente integrado, para el cálculo del PPUA, en aquellos casos en que un mismo retiro o dividendo percibido posea más de una calidad de crédito por IDPC, y dicho retiro o dividendo debidamente incrementado revierta la situación de pérdida tributaria, la empresa perceptora de tales rentas, en primer lugar, deberá considerar los créditos por IDPC generados a partir del 01.01.2017, y dentro de éstos se deberá privilegiar aquellos que no tienen la obligación de restitución y luego a los que sí tienen tal obligación, y dentro de cada uno de éstos prevalecerán aquellos sin derecho a devolución por sobre aquellos que tenga derecho a devolución. En segunda instancia se deberá echar mano de los créditos generados hasta el 31.12.2016, y dentro de éstos se deberá considerar primero a aquellos con derecho a devolución y luego a los sin derecho a devolución.

## EFFECTOS DE LA RECUPERACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS



Como consecuencia del nuevo orden de imputación de las pérdidas tributarias, tal como se señaló anteriormente, éstas se imputarán a los retiros o dividendos percibidos en el ejercicio, debidamente incrementados, siempre que tales cantidades se encuentren afectas a los impuestos finales. En tal sentido, surge la duda respecto de la forma de reconocer el PPUA en el resultado tributario de la empresa.



Atendiendo a lo anterior, el SII, a través del Oficio N° 476, del 05.03.2018, señaló que, tratándose de contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida, en virtud de lo dispuesto en el N° 5 del artículo 33 de la LIR, al incorporar los retiros o dividendos debidamente incrementados se reconoce implícitamente la mayor renta por concepto de PPUA, disminuyendo la pérdida tributaria del ejercicio, y consecuentemente, la pérdida tributaria de arrastre a utilizar en el ejercicio siguiente.

Del mismo modo, a través del citado Oficio el SII señaló que, en el régimen parcialmente integrado, tampoco procede incluir como un ingreso o renta para efectos tributarios la recuperación del IDPC como un PPUA, puesto que se reconoce dicho ingreso al imputar la pérdida tributaria al dividendo efectivamente percibido, incrementado en el monto del crédito por IDPC, por lo tanto, se disminuye la pérdida tributaria de arrastre a utilizar en el ejercicio siguiente.

### EJEMPLO



A continuación, se desarrollará un ejemplo considerando un dividendo percibido desde una empresa acogida al régimen parcialmente integrado, el cual será contemplado para la determinación del PPUA de una sociedad acogida al régimen de renta atribuida y al régimen parcialmente integrado.

El detalle del dividendo percibido es el siguiente, según información del modelo de certificado N° 54 de debió emitir la sociedad que efectúa la distribución:

Dividendo afecto a IGC o IA			Créditos para IGC o IA				TEF
Con crédito generado desde el 01.01.2017	Con crédito acumulado hasta el 31.12.2016	Sin Crédito	Generado desde el 01.01.2017		Generado hasta el 31.12.2016		
			Sujetos a restitución		Con derecho a devolución	Sin derecho a devolución	
			Sin derecho a devolución	Con derecho a devolución			
\$ 24.149.873	\$ 15.502.538	\$ 13.572.970	\$ 3.572.857	\$ 5.359.287	\$ 2.937.319	\$ 1.958.212	0,315789

Según se observa, el dividendo posee varias calidades del crédito por IDPC, esto es, sujetos a restitución, con y sin derecho a devolución, y además créditos generados hasta el 31.12.2016, con y sin derecho a devolución.

#### 1. Determinación del PPUA en caso de empresa acogida al régimen de renta atribuida.

En primer lugar, procederemos a determinar la Renta Líquida Imponible<sup>10</sup> de la empresa, en donde el dividendo percibido se incorporará a ella en virtud de lo dispuesto en el N° 5 del artículo 33 de la LIR.

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

<b>Resultado según balance al 31.12.2018</b>		<b>\$ 2.350.000</b>
<u>Agregados:</u>		\$ 939.000
Multas fiscales, reajustadas	\$ 689.500	
Gastos no documentados, reajustados	\$ 249.500	
<u>Deducciones:</u>		-\$ 53.474.881
Dividendo percibido sociedad sujeta al Régimen 14 B).	\$ 53.225.381	
Gastos no documentados, reajustados	\$ 249.500	
<b>Pérdida tributaria, antes de reposición del N°5 del art. 33 LIR</b>		<b>-\$ 50.185.881</b>
<b>Reposición Art. 33 N°5, de la LIR:</b>		
<u>Reposición Dividendo afecto a impuestos finales:</u>		\$ 67.053.056
<u>Dividendo percibido, Régimen 14 B), con crédito por IDPC:</u>		
Dividendo con crédito generado desde el 01.01.2017	\$ 24.149.873	
Incremento por crédito generado desde el 01.01.2017, con restitución, sin derecho a devolución.	\$ 3.572.857	
Incremento por crédito generado desde el 01.01.2017, con restitución, con derecho a devolución.	\$ 5.359.287	
Dividendo con crédito acumulado hasta el 31.12.2016	\$ 15.502.538	
Incremento por crédito acumulado hasta el 31.12.2016, con derecho a devolución.	\$ 2.937.319	
Incremento por crédito acumulado hasta el 31.12.2016, sin derecho a devolución	\$ 1.958.212	
Dividendo sin crédito	\$ 13.572.970	
<b>Renta Líquida Imponible al 31.12.2018</b>		<b>\$ 16.867.175</b>
<b>IDPC, tasa 25%</b>		<b>\$ 4.216.794</b>

Según se aprecia, dada la reposición del dividendo incrementado, la situación de pérdida tributaria es revertida, no quedando pérdida tributaria de arrastre, por lo que, para determinar el PPUA, se deberá aplicar el criterio establecido por el SII. Para efectos netamente pedagógicos, la reposición de los dividendos debidamente incrementados se efectuó siguiendo lo establecido por el SII en el Oficio N° 471 de 2018, es decir, siguiendo el mismo orden de asignación de los créditos contra los impuestos finales establecidos para la sociedad desde la cual proviene tal dividendo, esto es, el orden establecido para las empresas acogidas al régimen parcialmente integrado.

Ahora, determinaremos el PPUA, siguiendo el criterio antes aludido:

Determinación del PPUA	Dividendo e incremento	Saldo Pérdida Tributaria
<b>Monto de la Pérdida Tributaria</b>		-\$ 50.185.881
Dividendo con crédito generado desde el 01.01.2017	\$ 24.149.873	-\$ 26.036.008
Incremento por crédito generado desde el 01.01.2017, con restitución, sin derecho a devolución.	\$ 3.572.857	-\$ 22.463.151
Incremento por crédito generado desde el 01.01.2017, con restitución, con derecho a devolución.	\$ 5.359.287	-\$ 17.103.864
Dividendo con crédito acumulado hasta el 31.12.2016	\$ 12.998.941	-\$ 4.104.923
Incremento por crédito acumulado hasta el 31.12.2016, con derecho a devolución.	\$ 2.937.319	-\$ 1.167.604
Incremento por crédito acumulado hasta el 31.12.2016, sin derecho a devolución	\$ 1.167.604	\$ -
<b>PPUA determinado sobre dividendo percibido (\$3.572.857 + \$5.359.287 + \$2.937.319 + \$1.167.604)</b>	<b>\$ 13.037.067</b>	

Dado el monto de la pérdida tributaria, procede su imputación al dividendo incrementado que fue percibido en el ejercicio, partiendo por los créditos generados a partir del 01.01.2017<sup>11</sup> y su respectiva renta.

Una vez agotados tales conceptos, y dado que existe un saldo no imputado de la pérdida tributaria de \$17.103.864), procedemos a echar mano de los créditos y rentas generadas hasta el 31.12.2016, encontrándonos con que aquella parte del dividendo y sus créditos superan dicho saldo, por lo que se debe efectuar el cálculo proporcional que permitirá determinar la renta y el crédito que absorben totalmente la pérdida tributaria. Para estos efectos, se debe dividir el saldo de la pérdida tributaria no imputada por el factor 1,315789<sup>12</sup>, a fin de obtener el monto de la utilidad neta que está siendo absorbida, resultando un monto de \$12.998.941; el crédito asociado a dicha renta asciende a \$4.104.923<sup>13</sup>. Según los antecedentes del ejemplo, este último monto estará compuesto por un crédito por IDPC con derecho a devolución de \$2.937.319 y por \$1.167.604 sin derecho a devolución<sup>14</sup>.

Aplicado lo antes descrito, se obtiene un PPUA total de \$13.037.067, cuya comprobación es la siguiente:

Comprobación del PPUA determinado	
Dividendo con crédito generado desde el 01.01.2017 \$24.149.873 x 0,319863	\$ 8.932.144
Dividendo con crédito acumulado hasta el 31.12.2016 \$12.998.941 x 0,315789	\$ 4.104.923
<b>Total PPUA</b>	<b>\$ 13.037.067</b>

Ahora bien, dadas las distintas calidades del crédito por IDPC, este monto de PPUA determinado no podrá solicitarse como devolución en su totalidad, situación que se muestra detalladamente a continuación:

PPUA sin derecho a devolución (\$3.572.857 + \$1.167.604)	\$ 4.740.461
PPUA con derecho a devolución (\$5.359.287 + \$2.937.319)	\$ 8.296.606
<b>Total PPUA</b>	<b>\$ 13.037.067</b>

Finalmente, en la siguiente tabla se muestra la situación final de la empresa, en la cual se observa que ésta podrá solicitar el total del PPUA con derecho a devolución determinado, toda vez que el IDPC que afecta a la RLI del ejercicio es cubierto por el crédito asociado al dividendo que no califica como PPUA y por el PPUA sin derecho a devolución, financiando este último también al Impuesto Único del inciso primero del artículo 21 de la LIR.

<sup>11</sup>Según lo planteado por el ejemplo, al corresponder a créditos asignados durante el año comercial 2018, éstos fueron determinados con la tasa 0,369863, que es el resultado de 0,27/0,73.

<sup>12</sup>Factor que se obtiene de la fórmula  $(1 + 0,315789)$ .

<sup>13</sup>Monto que se obtiene de multiplicar  $\$12.998.941 \times 0,315789$ .

<sup>14</sup>Dado que el crédito por IDPC sin derecho a devolución, generado hasta el 31.12.2016, ascendía a \$1.958.212, y de éste \$1.167.604 podrá imputarse como PPUA, el saldo de \$790.608 podrá ser imputado contra el crédito por IDPC que afecta a la RLI del ejercicio.

IDPC, tasa 25%	\$ 4.216.794
Crédito por IDPC, dividendo percibido	-\$ 790.608
PPUA sin derecho a devolución (\$4.216.185 - \$790.608) *	-\$ 3.426.185
Impuesto único inciso primero art. 21 LIR, tasa 40% (\$249.500 x 40%)	\$ 99.800
PPUA sin derecho a devolución **	-\$ 99.800
PPUA con derecho a devolución	-\$ 8.296.606
<b>Devolución a solicitar</b>	<b>\$ 8.296.606</b>

\* Corresponde a la diferencia entre el IDPC determinado menos la imputación del crédito por IDPC asociado al dividendo que no fue recuperado como PPUA. Es diferencia de impuesto puede ser financiada con el PPUA sin derecho a devolución, dado que puede ser imputado.

\*\* Corresponde al PPUA sin devolución que puede ser imputado al impuesto del artículo 21 de la LIR. Dado que el PPUA sin derecho a devolución corresponde a un total de \$4.740.461, la diferencia entre éste y lo realmente imputado por dicho concepto al IDPC del ejercicio, puede ser imputada al pago del Impuesto Único del inciso primero del art. 21 de la LIR, quedando un monto no imputado por tal concepto de \$1.214.476 (\$4.740.461 - \$3.426.185 - \$99.800), el cual se pierde.

## 2. Determinación del PPUA en caso de empresa acogida al régimen parcialmente integrado.

Para el ejemplo en análisis, la RLI de una empresa acogida al régimen parcialmente integrado se determinará de la siguiente forma:

<b>Resultado según balance al 31.12.2018</b>		<b>\$ 2.350.000</b>
<u>Agregados:</u>		\$ 939.000
Multas fiscales, reajustadas	\$ 689.500	
Gastos no documentados, reajustados	\$ 249.500	
<u>Deducciones:</u>		-\$ 53.474.881
Dividendo percibido sociedad sujeta al Régimen 14 B).	\$ 53.225.381	
Gastos no documentados, reajustados	\$ 249.500	
<b>Pérdida tributaria al 31.12.2108, antes de imputación del dividendo percibido</b>		<b>-\$ 50.185.881</b>

Tal como hemos señalado anteriormente, a estas empresas no les aplica lo señalado en el artículo 33 N° 5 de la LIR, sin embargo, la situación de pérdida tributaria podrá ser revertirá luego de su imputación con los retiros o dividendos debidamente incrementados que ordena el artículo 31 N°3, no quedando pérdida tributaria para los ejercicios siguiente. En tal caso, para determinar el PPUA, se deberá aplicar el criterio establecido por el SII, es decir, siguiendo el mismo orden de asignación de los créditos en contra de los impuestos finales establecidos para la sociedad desde la cual proviene tal dividendo, esto es, el orden establecido para las empresas acogidas al régimen parcialmente integrado.

Determinación del PPUA	Dividendo e incremento	Saldo Pérdida Tributaria
<b>Monto de la Pérdida Tributaria</b>		-\$ 50.185.881
Dividendo con crédito generado desde el 01.01.2017	\$ 24.149.873	-\$ 26.036.008
Incremento por crédito generado desde el 01.01.2017, con restitución, sin derecho a devolución.	\$ 3.572.857	-\$ 22.463.151
Incremento por crédito generado desde el 01.01.2017, con restitución, con derecho a devolución.	\$ 5.359.287	-\$ 17.103.864
Dividendo con crédito acumulado hasta el 31.12.2016	\$ 12.998.941	-\$ 4.104.923
Incremento por crédito acumulado hasta el 31.12.2016, con derecho a devolución.	\$ 2.937.319	-\$ 1.167.604
Incremento por crédito acumulado hasta el 31.12.2016, sin derecho a devolución	\$ 1.167.604	\$ -
<b>PPUA determinado sobre dividendo percibido (\$3.572.857 + \$5.359.287 + \$2.937.319 + \$1.167.604)</b>	<b>\$ 13.037.067</b>	

Dado el monto de la pérdida tributaria, procede su imputación al dividendo incrementado que fue percibido en el ejercicio, partiendo por los créditos generados a partir del 01.01.2017 y su respectiva renta.

Una vez agotados tales conceptos, y dado que existe un saldo no imputado de la pérdida tributaria de \$(17.103.864), procedemos a echar mano de los créditos y rentas generadas hasta el 31.12.2016, encontrándonos con que aquella parte del dividendo y sus créditos superan dicho saldo, por lo que se debe efectuar el cálculo proporcional que permitirá determinar la renta y el crédito que absorben totalmente la pérdida tributaria. Par estos efectos, se debe dividir el saldo de la pérdida tributaria no imputada por el factor 1,315789, a fin de obtener el monto de la utilidad neta que está siendo absorbida, resultando un monto de \$12.998.941; el crédito asociado a dicha renta asciende al monto de \$4.104.923. Según los antecedentes del ejemplo, este último monto estará compuesto por un crédito por IDPC con derecho a devolución de \$2.937.319 y por \$1.167.604 sin derecho a devolución.

Aplicado lo antes descrito, se obtiene un PPUA total de \$13.037.067, cuya comprobación es la siguiente:

<b>Comprobación del PPUA determinado</b>	
Dividendo con crédito generado desde el 01.01.2017 \$24.149.873 x 0,369863	\$ 8.932.144
Dividendo con crédito acumulado hasta el 31.12.2016 \$12.998.941 x 0,315789	\$ 4.104.923
<b>Total PPUA</b>	<b>\$ 13.037.067</b>

Ahora bien, dadas las distintas calidades del crédito por IDPC, este monto de PPUA determinado no podrá solicitarse como devolución en su totalidad, situación que se muestra detalladamente a continuación:

PPUA sin derecho a devolución (\$3.572.857 + \$1.167.604)	\$ 4.740.461
PPUA con derecho a devolución (\$5.359.287 + \$2.937.319)	\$ 8.296.606
<b>Total PPUA</b>	<b>\$ 13.037.067</b>

Finalmente, en la siguiente tabla se muestra la situación final de la empresa, en la cual se observa que la empresa podrá solicitar el total del PPUA con derecho a devolución determinado, toda vez que el PPUA sin derecho a devolución financia al Impuesto Único del inciso primero del artículo 21 de la LIR.

Impuesto único inciso primero art, 21 LIR, tasa 40% (\$249.500 x 40%)	\$ 99.800
PPUA sin derecho a devolución *	-\$ 99.800
PPUA con derecho a devolución	-\$ 8.296.606
<b>Devolución a solicitar</b>	<b>\$ 8.296.606</b>

\* Dado que el PPUA sin derecho a devolución corresponde a un total de \$4.740.461, la diferencia entre éste y lo realmente imputado por dicho concepto al Impuesto Único del inciso primero del art. 21 de la LIR, de \$4.640.661 (\$4.740.461 -\$99.800 = \$4.640.661), se pierde.

Finalmente, es preciso señalar que aquella parte del crédito por IDPC no considerada para efectos del cálculo del PPUA, por exceder el monto de la pérdida tributaria, podrá ser reconocida por la empresa en el registro SAC (saldo acumulado de crédito), como un crédito por IDPC, acumulado hasta el 31.12.2016, sin derecho a devolución, por un monto de \$790.608<sup>15</sup>.

## CONCLUSIONES



En vista de la múltiple casuística existente en materia tributaria, se presenta la problemática en la determinación del pago provisional por utilidades absorbidas y del efecto que genera dicho concepto a nivel de la Renta Líquida Imponible.

En aquellos casos en que el retiro o dividendo percibido tenga asociado créditos por IDPC con distintas calidades, para determinar el pago provisional por utilidades absorbidas, se deberá atender al orden de imputación definido para la asignación de créditos contra los impuestos finales dependiendo del régimen tributario al cual se encuentre sometida la empresa desde la cual proviene el retiro o dividendo que se percibe.

Respecto al efecto del pago provisional por utilidades absorbidas determinado, éste no deberá ser incorporado en la determinación de la Renta Líquida Imponible de las empresas que lo determinan, sea que se trate de contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida o al régimen parcialmente integrado.

---

<sup>15</sup> Monto que se determina restando al crédito por IDPC sin derecho a devolución, generado hasta el 31.12.2016, aquella parte que fue considerada PPUA, es decir,  $\$1.958.212 - \$1.167.604 = \$790.608$ .



# 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