



Universidad de Valparaíso
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Escuela de Auditoría

**“ANÁLISIS Y CONCLUSIONES
DEL ARTÍCULO 31 Nº 3, INCISO SEGUNDO
LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, DECRETO LEY 824 DE
1974.”**

Tesis para optar a Título de Contador Público Auditor y de Grado de Licenciado en
Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión.

Tesista : Katherine Daniela Muttel Rodríguez
Profesor Guía : Luis Ponce Cuadra.

Valparaíso, Septiembre 2013

Mis agradecimientos en primer lugar son a Dios por cuidarme junto a las personas que están con él y por brindarme de gente hermosa que ha participado en mi crecimiento personal y profesional. A Javierita por su ineludible apoyo e inocencia, a Sam por su paciencia y amor, a mis padres y a mi abuelita por sus principios, valores y cariños entregados, y en general a todas las personas que participaron directa e indirectamente en este arduo trabajo. A todos ellos mis eternos agradecimientos.....

ÍNDICE

Agradecimientos		
Índice	.....	3
Resumen	.....	6
Introducción	.....	7
CAPÍTULO I: METODOLOGÍA		
I.	Problemas de Investigación	8
II.	Objetivos Generales y Específicos	9
III.	Propuesta Metodológica	9
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO		
ACTUAL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO, IMPUESTO A LA RENTA		
I.	Generalidades del Impuesto a la Renta	
1	Introducción	12
1.1.	Cuadro Sinóptico de la Ley de Impuesto a la Renta	14
2.	Historia del Impuesto a la Renta en Chile	15
3.	Concepto legal de Renta	17
3.1.	Visión sinóptica del concepto de renta	17
3.2	Ingresos excluidos de la definición de renta	17
4.	La Territorialidad del Impuesto a la Renta	
4.1.	Introducción	18
4.2.	Artículos 3° y 4° L.I.R.	18
4.3.	Fuentes de la Renta	19
5.	Los sujetos en la Ley de Impuesto a la Renta	
5.1.	Introducción	20
5.2.	Casos Particulares	20
5.3.	Clasificación de las Empresas según la Ley de Impuesto a la Renta	21
6.	Categorías de Renta	21
6.1.	Rentas de Primera Categoría	22
6.2.	Modalidad de aplicación del Impuesto de 1era Categoría	23
7.	Los sistemas para calcular, corregir e imputar la renta	
7.1.	Introducción	24
7.2.	Renta Efectiva	24
7.3.	Renta Presunta	26
7.4.	Renta Estimada	27
8.	Contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa	27
8.1.	Tributación de las empresas frente al Impuesto de 1era Categoría	27
8.2	Determinación de la Renta Líquida Imponible determinada mediante contabilidad completa y balance general.	28
II.	Créditos contra el Impuesto anual de Primera Categoría	
1.	Introducción	32
2.	Orden de Imputación de los Créditos	
2.1.	Créditos cuyos excedentes no pueden ser imputados en los ejercicios posteriores ni solicitarse su devolución	32
2.2.	Créditos cuyos excedentes pueden ser imputados en los ejercicios posteriores	32

III. Fondo de Utilidades Tributables			
	Generalidades del Registro F.U.T.		
1.	Origen del F.U.T.	.....	33
2.	Concepto F.U.T.	.....	36
3.	Objetivos del F.U.T.	.....	36
4.	Contribuyentes obligados a llevar el libro F.U.T.	.....	38
4.1.	Contribuyentes no obligados a llevar el libro F.U.T.	.....	38
4.2.	Casos especiales del F.U.T.	.....	38
5.	Representación del F.U.T.	.....	39
6.	Tipos de F.U.T.	.....	39
7.	Partidas que conforman el registro F.U.T.	.....	39
8.	Formato del registro F.U.T.	.....	41
9.	Principales diferencias entre F.U.T. de S.A. y Sociedad de Personas	.....	44
 IV Pago Provisional por Utilidades Absorbidas			
1.	<u>Aspectos Generales</u>		
1.1.	Introducción	.....	44
1.2.	Definición	.....	45
1.3.	Origen	.....	46
1.4.	Propósito	.....	47
1.5.	Contribuyentes beneficiados	.....	47
2.	<u>Elementos que conforman el P.P.U.A.</u>		
2.1.	Pérdidas		
2.1.1.	Concepto de Pérdidas	.....	48
2.1.2.	Tipos de Pérdidas	.....	48
2.1.2.1.	- Pérdidas sufridas por el negocio	.....	48
2.1.2.2.	- Pérdidas Tributarias como resultado del ejercicio	.....	49
2.1.2.3.	- Pérdidas del ejercicio anterior no absorbidas	.....	50
2.1.3.	Efectos Tributarios por Imputación de una Pérdida	.....	52
2.2.	Utilidades		
2.2.1.	Concepto de Utilidades	.....	52
2.2.2.	Origen de las Utilidades	.....	53
2.2.2.1.	- Utilidades Propias	.....	53
2.2.2.2.	- Utilidades Ajenas	.....	53
2.2.3.	Prelación de las Utilidades en la absorción de las Pérdidas Tributarias	.....	53
2.3.	F.U.T.	.....	55
3.	<u>Tratamiento Tributario del P.P.U.A.</u>		
3.1.	Oportunidad del P.P.U.A.	.....	55
3.2.	Determinación del P.P.U.A.	.....	55
3.2.1.	Absorción de Utilidades Propias	.....	56
3.2.2.	Absorción de Utilidades Ajenas	.....	57
3.3.	Otros Efectos: Suspensión de PPM	.....	59
4.	<u>Límites al aprovechamiento de las pérdidas Tributarias</u>		
4.1.	Introducción	.....	61
4.2.	Restricción de las pérdidas	.....	61
4.3.	Situación del P.P.U.A. frente a la Reorganización		
4.3.1.	Introducción	.....	64
4.3.2.	Fusión	.....	65
4.3.3.	Transformación	.....	70
4.3.4.	División	.....	72

CAPÍTULO III: ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 31 N° 3 INCISO SEGUNDO DE LA LEY DE LA RENTA D.L.824 DE 1974

	Introducción		
I.	Enfoque Tributario	.....	77
1.	Introducción	.....	77
2.	Evolución del Artículo 31, N° 3 inciso segundo de la LIR	.....	80
2.1.	Comentarios	.....	82
3.	Forma de calcular el P.P.U.A.	.....	84
3.1.	Comentarios	.....	86
4.	Las Pérdidas sólo pueden ser deducidas de utilidades con igual naturaleza tributaria	.....	87
4.1.	Comentarios	.....	87
II.	Enfoque Contable		
1.	Introducción	.....	88
2.	Reconocimiento	.....	88
3.	Registro Contable	.....	90
4.	Presentación y Revelación	.....	91
III.	Enfoque Auditoría		
1.	Introducción	.....	91
2.	Planificación de la Auditoría	.....	92
3.	Procedimientos de Auditoría	.....	94
4.	Programa de Auditoría para la validación del P.P.U.A.	.....	95
IV.	Enfoque Financiero		
1.	Introducción	.....	98
2.	El impuesto de Primera Categoría y su incidencia en el Flujo de Caja	.....	98
3.	¿La devolución del Impuesto de Primera Categoría, Flujo operacional o no operacional	.....	101
V.	Enfoque Administrativo		
1.	Introducción	.....	101
2.	Requisitos Indispensables	.....	102
3.	Antecedentes necesarios	.....	103
4.	Obligaciones que debe contener el registro F.U.T.	.....	103
5.	Otros	.....	103

CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN DE RESULTADOS Y CONCLUSIONES

I.	Discusión de Resultados	.....	104
II.	Ventajas y Desventajas del P.P.U.A.	.....	109
III.	Conclusiones Finales	.....	110
	Bibliografía Citada	.....	111
	Bibliografía Complementaria	.....	113
	Anexos	.....	115

RESUMEN

La Ley sobre Impuesto a la Renta en Chile, grava a las rentas obtenidas del capital y/o del trabajo.

El presente estudio, se enfoca a las del primer tipo, las cuales, a nivel general, se encuentran obligadas a declarar su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general. Su tributación es de carácter anual sobre las utilidades devengadas con un impuesto denominado de Primera Categoría, cuya tasa asciende actualmente al 20%.

A su vez, la precitada ley conglomerada una serie de beneficios y franquicias, a las cuales los contribuyentes pueden acogerse, siempre y cuando cumplan los requisitos, condiciones y parámetros que establece la Ley para cada uno de ellos.

Entre estos beneficios se encuentra el Pago Provisional por utilidades Absorbidas, comúnmente denominado P.P.U.A., consagrado en el Artículo 31 N° 3 Inciso segundo de la precitada ley.

A la hora de abordar el citado Pago Provisional, nos encontramos con una serie de matices, las cuales resultan interesantes de analizar, en relación a las utilidades que se absorben, a las pérdidas tributarias y su mecánica de determinación y un sinnúmero de variables que se visualizarán lo más detalladamente posible, así como también la incidencia que tiene el citado beneficio tributario con las áreas principales de nuestra profesión.

INTRODUCCIÓN

Los actuales fundamentos del sistema tributario Chileno, aplicables a las rentas de Primera Categoría se establecieron en 1984, producto de la reforma tributaria contenida en la Ley N° 18.293. La mencionada Ley nació con el propósito de incentivar el ahorro y la inversión de las utilidades generadas por las empresas. Posteriormente, en 1.990 se crea la Ley 18.985 la cual reitera los propósitos antes señalados, estableciendo el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, beneficio estipulado en el artículo 31 N° 3 inciso segundo de la Ley de la Renta, el cual permite la devolución de dineros pagados por conceptos de impuestos a contribuyentes de la primera categoría que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general.

Considerando lo dicho anteriormente, surge una serie de conceptos, requisitos e interpretaciones que deben ser estudiadas minuciosamente, con el objeto de acogerse al presente mecanismo, para así lograr un resultado eficaz, viable y, a su vez, una comprensión global del citado beneficio.

El presente trabajo de investigación se concentra en nuestro país y es un estudio de carácter descriptivo.

El planteamiento del problema se desarrollará analizando conceptualmente definiciones esenciales y elementos establecidos en la Ley de la Renta, Circulares y Oficios emitidos por el Servicio de Impuestos Internos.

Por último, la investigación se estructura con la recopilación, a nivel macro, de:

- Antecedentes generales del Sistema Tributario Chileno, concernientes a la Ley de Impuesto a la Renta.
- Características del beneficio: Historia, origen, propósito, contribuyentes beneficiados, así como también los elementos que conforman el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas y su respectivo tratamiento tributario.
- El análisis del Artículo 31 N° 3 inciso segundo de la L.I.R. bajo la perspectiva de las áreas de Tributaria, Contabilidad, Auditoría, Finanzas y tópicos Administrativos.

- Por último, los resultados y conclusiones finales se abordarán en relación a las áreas señaladas en el punto anterior.

CAPÍTULO I: METODOLOGÍA

I. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Los beneficios tributarios son aquellos que han sido establecidos por el legislador, de carácter general, en la medida que los contribuyentes que puedan transformarse en potenciales beneficiarios cumplan con los requisitos, antecedentes y obligaciones que dispone la normativa legal.

Dentro de los diversos beneficios existentes en nuestro sistema tributario, se encuentra el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, estipulado en el Artículo 31 N° 3, inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual es definido como el Impuesto de Primera Categoría pagado que afectó a las utilidades que resultan absorbidas por pérdidas tributarias y que constituyen un crédito para su titular.

Por lo tanto, cabe destacar que, la utilización de las Pérdidas Tributarias se concentran en aminorar el pago del Impuesto de Primera Categoría del ejercicio y/o para solicitar devoluciones de impuestos pagados en el caso de que existan utilidades tributarias acumuladas en la sociedad o que perciban de empresas en las cuales se tenga participación, a través de dividendos percibidos, retiros efectuados o participaciones en general.

La presente tesis tiene por finalidad realizar un análisis de los efectos tributarios de los contribuyentes acogidos al P.P.U.A. con el objeto de proporcionar una base sistematizada de las obligaciones tributarias que asumen, al 30 de Noviembre de 2012 y establecer la incidencia que este beneficio tiene con las áreas de administración, contabilidad, auditoría y finanzas.

II. OBJETIVOS

Generales

1. Analizar los efectos tributarios de los contribuyentes por acogerse al Pago Provisional por Utilidades Absorbidas y demostrar la efectividad del citado beneficio.
2. Determinar la incidencia del P.P.U.A. en relación con las áreas de administración, finanzas

Específicos

1. Resumir en forma clara y sencilla el tratamiento tributario vigente aplicable al Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, de acuerdo a la normativa, instrucciones y pronunciamientos por parte de Impuestos Internos.
2. Identificar las ventajas y desventajas del beneficio en estudio.
3. Inferir la interrelación del Pago provisional con las áreas de administración contabilidad, auditoría y finanzas.

III. PROPUESTA METODOLOGICA

El presente trabajo de investigación es un estudio de tipo cualitativo, con un alcance descriptivo porque se destacarán los aspectos generales acerca del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas. Igualmente será de carácter explicativo porque se analizarán los efectos de la complejidad de la norma, respecto a su correcto uso y limitaciones, así como también las incidencias con el ámbito financiero, contable, auditoría y administrativo.

Esto se concretará de la siguiente manera:

Instrumentos:

- Método de Análisis de las normas jurídicas
- Método deductivo (de las normas se desprenden conclusiones particulares emitidas por el Servicio de Impuestos Internos).

Por su parte, las etapas serán abordadas de la siguiente forma:

Etapa I: Recopilación de Antecedentes (período 1984 – Noviembre 2012).

La recopilación de información se basará en:

- Bibliografía respecto a libros que abarquen las temáticas de: Impuesto a la Renta, beneficios tributarios, Fondo de Utilidades Tributables y normativa legal referente al Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.
- Revisión de la página web. www.S.I.I.cl, abordando principalmente circulares, resoluciones, oficios, preguntas frecuentes y jurisprudencia administrativa.

Etapa II: Sistematización de la Información Recopilada

- Identificar la normativa legal vigente referente al análisis en estudio.
- Categorizar lo anteriormente expuesto, en función a la determinación del Sistema Tributario Actual de la Ley de la Renta, los beneficios asociados al Impuesto de Primera Categoría para llegar así al pago provisional especial y determinar los elementos que conforman al P.P.U.A. y su tratamiento tributario.

Etapa III: Análisis del P.P.U.A. y su interrelación con las áreas de administración, finanzas, contabilidad y auditoría.

Acciones:

- Confeccionar un mapa sinóptico del Artículo 31 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta para ilustrar de manera global y simple el citado beneficio.
- Una vez categorizadas el material relacionado con cada área, se procederá a analizar en forma íntegra el citado material, con el objeto de hilar de manera paralela y compacta los tópicos en estudio.
- Una vez efectuado lo anteriormente expuesto, se procederá a elaborar un cuadro resumen del análisis del P.P.U.A., revelando las ventajas y desventajas que tiene el presente beneficio.

Etapa IV: Discusión de Resultados

- Conclusiones segmentadas por cada enfoque dado en el beneficio estipulado en el Artículo 31 N° 3, inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Renta

Etapa V: Conclusión Final

En base a todo lo anteriormente expuesto.

CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

I. ACTUAL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO, IMPUESTO A LA RENTA

I. Generalidades del Impuesto a la Renta

1. Introducción

El artículo N° 1 de la Ley sobre impuesto a la renta dispone:

“Establécese, de conformidad a la presente ley, a beneficio fiscal, un impuesto sobre la renta.” No obstante, Massone (1996), señala que la Ley en cuestión no contiene un sólo impuesto, sino varios impuestos a la renta, de modo que resulta apropiado hablar de un verdadero sistema de impuestos a la renta.

Este sistema comprende, básicamente, los siguientes impuestos:

- El impuesto de Primera Categoría
- El impuesto de Segunda Categoría
- El impuesto Global Complementario
- El impuesto Adicional
- Algunos impuestos únicos

El impuesto de Primera Categoría grava a las sociedades anónimas, a las demás personas jurídicas, a las sociedades de hecho y a las personas naturales, por la renta que éstas obtienen de las empresas o del capital.

El impuesto de Segunda Categoría se aplica a las personas naturales, por su renta proveniente del trabajo personal dependiente. En lo que respecta a la renta derivada del ejercicio de profesiones liberales y en general, del trabajo personal independiente, este impuesto fue eliminado a partir del año comercial 1985 (año tributario 1986).

El impuesto Global Complementario grava a las personas naturales residentes, por la totalidad de su renta.

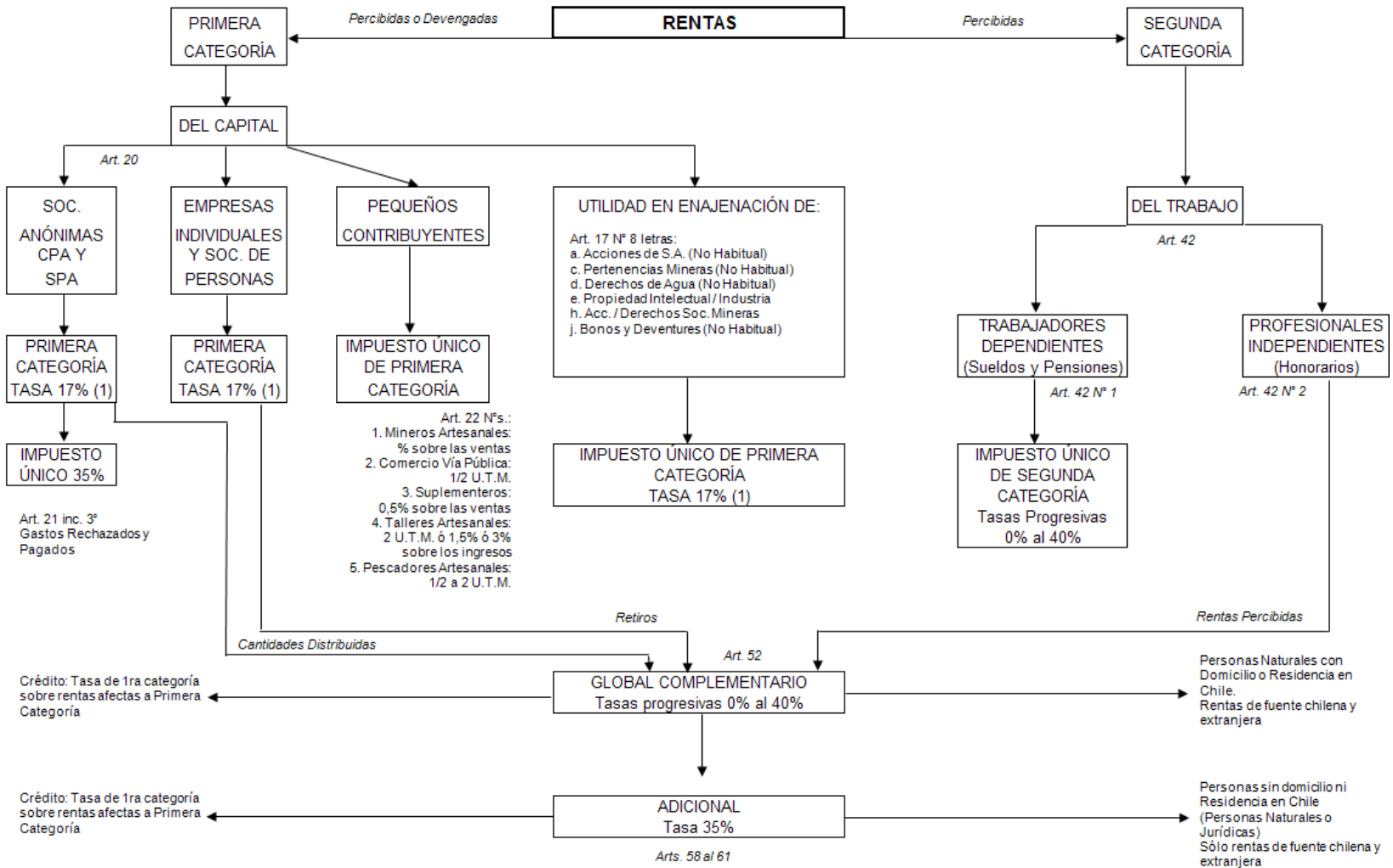
El impuesto Adicional grava a los no residentes, sean ellos personas naturales o jurídicas, por su renta de fuente chilena.

Por regla general, en Chile las rentas se ven gravadas por dos impuestos: el cédular o de categoría que corresponde a su fuente y el global o adicional, según la residencia o domicilio del contribuyente.

Los impuestos únicos se aplican, por ejemplo, a las ganancias de capital, a los premios de lotería, a ciertos retiros indirectos o presuntos, a ciertos pequeños contribuyentes, al término de giro, a los trabajadores dependientes y a algunos ingresos al Impuesto Adicional.

Debe tenerse presente que el impuesto es único en relación a la renta que grava, pero no en relación a la persona que lo percibe. (Massone, 1996).

1.1. CUADRO SINOPTICO DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA



Fuente: Contreras Hugo & González Leonel, 2009, pág. 9

2. Historia del Impuesto a la Renta en Chile

El impuesto a la Renta en Chile ha sufrido permanentemente cambios en su base de aplicación. Massone (1996) recapitula las principales modificaciones de la siguiente manera:

La primera ley general sobre impuesto a la renta fue dictada el 2 de enero de 1924, bajo el número 3.996. Esta ley estableció un sistema de imputaciones cedulares a la renta que incluía seis categorías de renta, cada una de las cuales estaba sometida a una tasa proporcional diferente, a saber: la Primera Categoría, rentas de bienes raíces; la Segunda Categoría, renta de capitales mobiliarios; la Tercera Categoría, rentas de la industria y el comercio; la Cuarta Categoría, rentas de la minería y la metalurgia; la Quinta Categoría, rentas del trabajo dependiente; y la Sexta Categoría, rentas del trabajo personal independiente.

Dicha ley no contempló un impuesto Global Complementario de tasa progresiva, porque el Senado de la época estimó que, en este aspecto, el proyecto de ley era inconstitucional, ya que, según la Constitución de 1833 – vigente a la fecha – los impuestos sólo podían establecerse en proporción a los haberes.

Durante el año 1925, se agregaron dos nuevos impuestos a los impuestos cedulares ya existentes. El Decreto Ley 330, publicado el 18 de marzo de 1925, estableció un Impuesto Global Complementario, que gravaba la renta global de las personas naturales residentes, con tasas progresivas, y la renta de las personas jurídicas que no distribuían sus rentas, con una tasa proporcional. Más tarde, el Decreto Ley 755, publicada el 2 de Diciembre de 1925, reemplazo el texto de la ley e introdujo un Impuesto Adicional, que gravaba la renta proveniente de sucursales de sociedades extranjeras y la renta de personas naturales ausentes del país.

La Ley 8.419, de 10 de abril de 1946, refundió la legislación del impuesto a la renta, manteniendo las seis categorías, el impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional.

La ley 13.305, de 6 de abril de 1959, modificó la Ley de Impuesto a la Renta entonces en vigor (esto es, la Ley 8.419) y estableció el reajuste del capital propio (ajuste global por inflación).

La ley 15.564, de 14 de febrero de 1964, fue la primera en dar una definición de renta; redujo a dos el número de categorías, introdujo un impuesto especial a las ganancias de capital y reemplazó las deducciones personales por créditos personales.

El Decreto Ley 824, publicado el 31 de Diciembre de 1974, introdujo un impuesto especial a la renta de sociedades anónimas (tasa adicional) y reemplazó el reajuste del capital propio por la corrección monetaria de activos y pasivos (ajuste integral por inflación).

La legislación del impuesto a la renta fue modificada más tarde mediante Ley 18.293, de 31 de enero de 1984, la cual conservó el Impuesto de Primera Categoría pero permitió que dicho impuesto fuera usado como crédito en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional. Además, dispuso la eliminación gradual del impuesto a la renta de las sociedades anónimas (tasa adicional) y del Impuesto de Segunda Categoría aplicado al trabajo personal independiente, e introdujo el principio de que, bajo ciertas condiciones, los impuestos Global Complementario y adicional gravan solamente la renta retirada, distribuida o remesada al exterior. Finalmente, estableció que las personas naturales o residentes pueden deducir de su renta imponible un porcentaje de ciertas inversiones.

La ley 18.985, de 28 de Junio de 1990, dispuso que los agricultores, mineros y transportistas cuyas ventas o ingresos excedan de cierto monto deban declarar su renta efectiva según contabilidad.

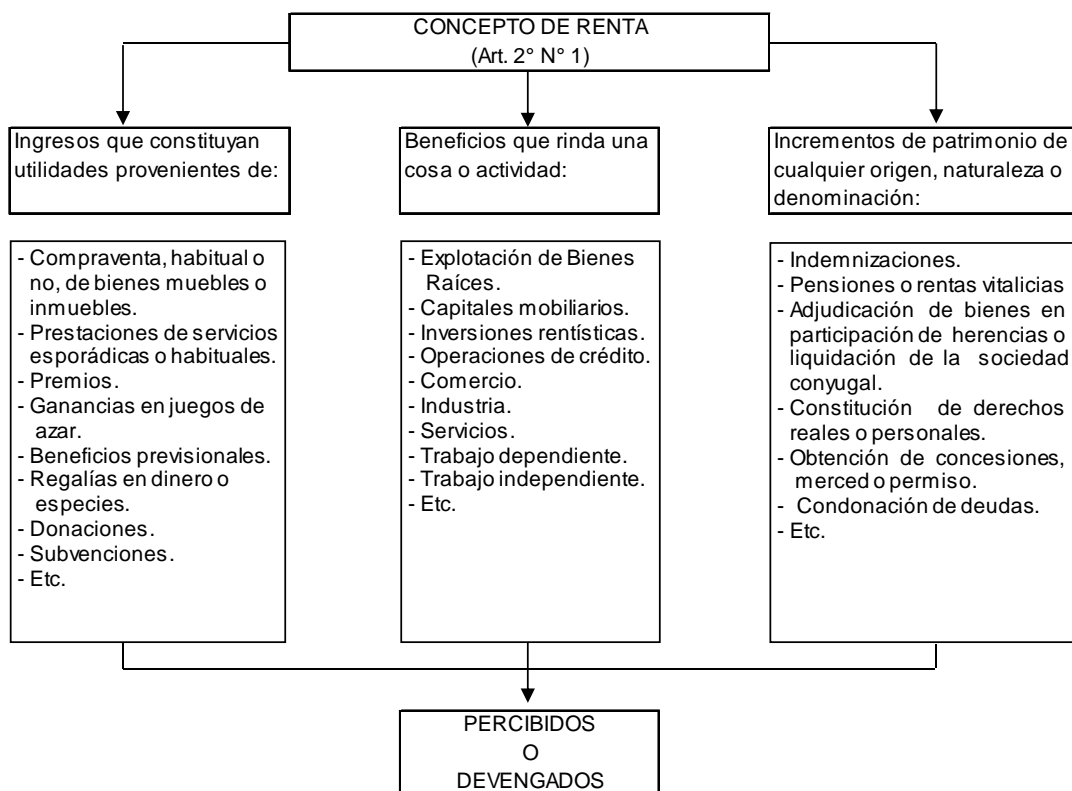
Por último, la Ley 19.247, de 15 de septiembre de 1993, estableció un crédito para evitar la doble tributación internacional de la renta, que favorece a los contribuyentes de Primera Categoría.

3. Concepto legal de Renta

Se encuentra estipulado en el artículo 2° N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta y disponelo siguiente:

“1.- Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.”

3.1. Visión Sinóptica del Concepto de Renta



Fuente: Contreras Hugo & González Leonel, 2009, pág. 16

3.2. Ingresos excluidos de la definición de Renta

En el punto anterior, quedó de manifiesto la amplitud del concepto de renta definido en el artículo 2° de la ley que, al incluir a todo incremento de patrimonio de cualquier origen, naturaleza o denominación, no deja margen para que algún tipo de beneficio económico pueda quedar fuera de su alcance.

Tanto es así, que la propia ley mediante su artículo 17° autorestringe el vastísimo alcance de la definición de “renta” y enumera taxativamente aquellos ingresos o beneficios a los que desea privar del carácter de “hecho gravado”, para lo cual los califica como “ingresos no constitutivos de renta”.

Al perder por expresa disposición de la ley su calidad de un “hecho gravado”, los ingresos no constitutivos de renta comprendidos en el artículo 17° no deben verse afectados directa ni indirectamente por ninguno de los tributos de dicha ley.

Allí radica su principal diferencia con las denominadas “rentas exentas”, las cuales no pierden su condición de “rentas”, sino que el legislador ha querido eximir las del pago de uno o más tributos. Es así como la exención sólo dirá relación con el tributo al cual ella está específicamente referida y tal franquicia no podrá ser aplicada a ningún otro tributo ni por extensión ni analogía. (González & Contreras, 2009).

En síntesis, la ley grava a todas las rentas, excepto aquellas específicamente excluidas del concepto de renta y aquellas expresamente exentas.

4. La Territorialidad del Impuesto a la Renta

4.1. Introducción

Para la aplicación de los impuestos a la renta, es decir, para conocer si se debe pagar impuesto en Chile, se debe tener presente tanto la condición de “domiciliado” o “residente” que debe poseer la persona para quedar afectado, así como la proveniencia, origen o “fuente de la renta”(González & Contreras, 2009)

4.2. Artículos 3° y 4° L.I.R.

a) Personas domiciliadas o residentes en Chile

Pagan impuestos de la Ley de la Renta sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de ellas esté situada dentro del país o fuera de él.

b) Personas no domiciliadas ni residentes en Chile

Pagan impuesto sólo sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

c) Reglas Excepcionales

- 1) Art. 3° Inc. 2: Extranjeros domiciliados o residentes en Chile, durante los tres primeros años pagan impuesto sólo por sus rentas de fuente chilena. Esto puede ser prorrogado por el Director Regional del S.I.I. en casos calificados.
A contar del vencimiento de dicho plazo de tres años o de sus prórrogas, el extranjero comienza a tributar tanto por sus rentas de fuente chilena como extranjera.
- 2) Art. 59 N° 2: Personas sin domicilio ni residencia en Chile, pagan impuestos por sus rentas de fuente extranjera, consistentes en remuneraciones por servicios prestados desde el exterior a empresas constituidas en Chile.

d) Conceptos básicos para la aplicación

Las definiciones de domicilio y residencia no se encuentran totalmente establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo cual es que se recurre al Código Tributario y Código Civil para obtener los distintos conceptos antes señalados. (González & Contreras, 2009).

- 1) Concepto de “residente”: toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos. Para el cómputo de estos plazos la permanencia debe ser ininterrumpida. (Art. 8° N° 8 del Código Tributario)
- 2) Concepto de “domicilio”: Es la residencia acompañada real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. (Art. 59 del Código Civil)
El lugar donde un individuo está de asiento, o donde ejerce habitualmente su profesión u oficio, determina su domicilio civil o vecindad. (Art. 62 del Código Civil).

4.3. Fuentes de la Renta

- 1) Rentas de fuente chilena: Las que provengan de bienes situados en Chile o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente (Art. 10 inc. 1° Ley Renta).

- 2) Rentas de fuente extranjera: Las que provengan de bienes situados en el extranjero o de actividades desarrolladas fuera de Chile, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente.

5. Los Sujetos en la Ley de Impuesto a la Renta

5.1. Introducción

Son sujetos del impuesto las personas a quienes la Ley de la Renta denomina “contribuyentes” (Contreras & González, 2009).

Conforme al Código Tributario, se entiende por contribuyente, a las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos (artículo 8, número 5°, del Código Tributario).

En cambio, la Ley sobre Impuesto a la Renta, no trata, en forma general, del sujeto del impuesto y, por el contrario, ni siquiera lo menciona, a pesar de contener, dentro del Título I dedicado a las “Normas Generales”, un párrafo 3° que trata expresamente “De los Contribuyentes”.

En todo caso, debemos entender que el autor, causante o sujeto generador es la persona que realiza el hecho gravado. Al mismo tiempo, dicha persona será el sujeto pasivo del impuesto, a menos que la Ley disponga otra cosa. (Massone, 1996).

5.2. Casos particulares

Massone, 1996, señala que la Ley sobre impuesto a la renta, en materia de sujeto, regula las siguientes situaciones particulares:

- Comunidad hereditaria (artículo 5°)
- Otras Comunidades y Sociedades de Hecho (artículo 6°)
- Ciertos depósitos y bienes (artículo 7°)
- Funcionarios del sector público (artículo 8)
- Usufructo o mera tenencia (artículo 13)
- Asociación o cuentas en participación (artículo 28 del Código Tributario)

5.3. Clasificación de las Empresas según la Ley de Impuesto a la Renta

Para fines del impuesto a la renta, las sociedades se dividen en sociedades anónimas y sociedades de personas. Por sociedades de personas, se entenderá las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas (artículo 2. N° 6, de la L.I.R.).

Por lo tanto, para una mayor comprensión, Ruiz (2006) establece que las empresas que persiguen fines de lucro pueden denominarse empresa individual, sociedad de personas o sociedad de capital. Dentro de ámbito del impuesto a la renta, se pueden distinguir claramente los siguientes contribuyentes:

- Personas naturales
- Empresario Individual
- Empresa Individual de Responsabilidad Limitada
- Sociedades de Personas
 - De Responsabilidad Limitada
 - De hecho
 - Otras
- Sociedades Anónimas
- Sociedad por Acciones (SpA)
- Sociedades Comandita por Acciones (existe una parte gestora y otra parte que es propietaria del capital)

6. Categorías de Renta

La Ley divide a la renta, de acuerdo a su origen, en dos categorías, y otorga un tratamiento diferente a cada categoría. Aún más, dentro de cada categoría, hace distinciones entre diferentes tipos de renta que, en alguna medida, recuerdan la antigua clasificación de las rentas en seis categorías.

En términos generales, puede decirse que la Primera Categoría incluye todas las rentas, excepto aquellas que provienen del trabajo personal dependiente e independiente ejecutado por personas naturales o por sociedades de profesionales. (Massone, 1996).

Para lograr los objetivos de la presente tesis, el estudio se centrará en la Primera Categoría.

6.1. Rentas de Primera Categoría

Contreras & González, 2009, sostienen que el Impuesto de Primera Categoría se caracteriza por gravar a las rentas cuya fuente generadora es exclusivamente el capital o éste constituye el elemento preponderante.

Asimismo, señalan que el artículo 20 de la ley clasifica a las rentas de Primera Categoría en los siguientes seis grupos:

Rentas Provenientes de:

Artículo 20 N° 1	→	Bienes raíces agrícolas y no agrícolas
Artículo 20 N° 2	→	Capitales mobiliarios: Acciones, Bonos, Debentures, Fondos Mutuos. Créditos de cualquier clase. Depósitos a plazo, cuentas de ahorro.
Artículo 20 N° 3	→	Comercio, industria, minería; Explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas; Compañías aéreas, seguros, bancos y financieras; Administradoras de Fondos Mutuos; Sociedades de inversión o capitalización; Empresas constructoras, periodísticas, publicitarias. Radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones
Artículo 20 N° 4	→	Corredores que sean personas jurídicas o personas naturales que empleen capital. Comisionistas que sean personas jurídicas o personas naturales con oficina establecida. Martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero. Agentes de seguros que sean personas jurídicas. Colegios, academias, institutos de enseñanza. Clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos Empresas de diversión y esparcimiento: Casinos, cabaret, boites, juegos electrónicos, juegos mecánicos infantiles, etc.
Artículo 20 N° 5	→	Todas la rentas de cualquier origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no se encuentre establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas: Ventas de Activo Fijo; Ventas de derechos en sociedades de personas; Indemnizaciones; Ganancias en juegos de azar: Casinos, hipódromos, concursos. Asesorías técnicas o trabajos de ingeniería, cuando no clasifiquen en la 2° Categoría. Asesorías técnicas de ingeniería, cuando no se clasifiquen en la 2° Categoría. Honorarios de sociedades de profesionales que tributen bajo las normas de la 1° Categoría, etc.
Artículo 20 N° 6	→	Premios de lotería. Actualmente los premios de la lotería de Concepción y de la Polla Chilena de Beneficencia, se encuentran exentos del impuesto único de 1° Categoría que establece este N° 6, en virtud de leyes especiales. Esta exención alcanza a cualquiera de los tipos de sorteo que administran estas entidades, cualquiera sea su nombre de fantasía (Polla Gol; Loto; Kino; etc)

Fuente: Contreras Hugo & González Leonel, 2009, pág. 149

6.2. Modalidad de Aplicación del Impuesto de Primera Categoría

Contreras & González, 2009, plantean que la modalidad de aplicación del Impuesto de 1° Categoría a estas rentas varían según el número en el que se encuentre clasificada. A grandes rasgos se pueden distinguir las siguientes variantes entre unas y otras:

a. Rentas del Art. 20 N° 1:

Tributan bajo un sistema de rentas presuntas o de renta efectiva, según sea el caso.

b. Rentas del Art. 20 N° 2:

Son las únicas rentas de 1° Categoría que tributan sólo por lo percibido y no cuando se encuentran meramente devengadas, salvo en el caso de la letra g) del Art. 20 N° 2 en que se tributa por lo devengado.

No existe obligación de acreditarlas según contabilidad.

El impuesto de 1° Categoría, de no mediar una exención, debe ser retenido por el pagador de la renta, sin perjuicio de su declaración anual por parte del beneficiario.

c. Rentas del Art. 20 N°s. 3 y 4:

- Como norma general se acreditan mediante contabilidad completa y balance general.
- Están sometidas al sistema de Corrección Monetaria del Art. 41.
- Tributan por lo percibido o devengado.
- Deben cumplir con el sistema de pagos provisionales mensuales (PPM).
- Sus propietarios, socios o accionistas tributan con Global Complementario o Adicional, sólo por los retiros o distribuciones de utilidades, lo que obliga a la empresa a llevar un registro auxiliar de la contabilidad denominado Fondo de Utilidades Tributables (Libro F.U.T.)
- El impuesto de 1° Categoría es de declaración anual y no de retención.
- El balance general debe comprender los doce meses y cerrarse el 31 de Diciembre de cada año.

- En el caso de iniciación de actividades en un mes distinto a Enero, el primer balance comprenderá menos de 12 meses.
- En los casos de término de giro el balance final podrá cerrarse en una fecha distinta al 31 de Diciembre y comprenderá menos de 12 meses.

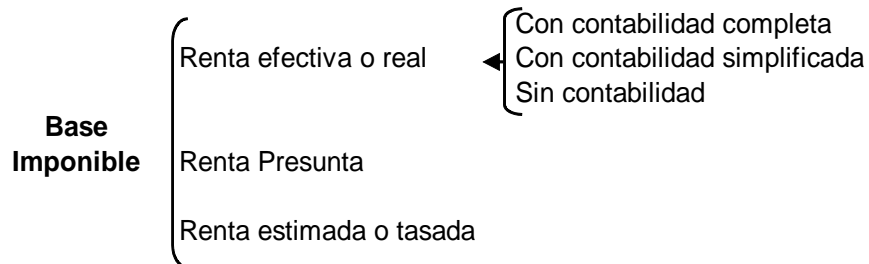
d. Rentas del Art. 20 N° 5:

- Tributan generalmente con renta efectiva.

7. Los Sistemas para calcular, corregir e Imputar la Renta

7.1. Introducción

La base imponible del impuesto a la renta puede estar representada, según sea el caso, por una renta efectiva, una renta presunta o una renta estimada o tasada. A su vez, la renta efectiva o real puede establecerse mediante contabilidad completa, mediante contabilidad simplificada o sin contabilidad. Las alternativas señaladas se pueden ilustrarse con el siguiente cuadro: (Massone, 1996).



Fuente: Massone Pedro, 1996, Página 103

7.2. Renta Efectiva

El Código Tributario y la Ley de la Renta (citado por Massone, 1996) sostiene lo siguiente:

El Código Tributario dispone que toda persona que deba acreditar la renta efectiva lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario (artículo 17, inciso 1°, del Código Tributario).

Por su parte, La ley de la Renta precisa que, por regla general, los contribuyentes deben llevar contabilidad completa (artículo 68, inciso final de la Ley).

Sin embargo, los siguientes contribuyentes están facultados para llevar una contabilidad simplificada:

1. Los contribuyentes a quienes la Dirección Regional autorice para llevar un solo libro (artículo 68, inciso final, de la L.I.R.);
2. Los contribuyentes de Primera Categoría que, a juicio exclusivo de la Dirección Regional, tengan un escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro de que se trate, poca instrucción o se encuentren en cualquiera otra circunstancia excepcional (artículo 68, inciso 2°. Letra a), de la L.I.R.);
3. Las personas naturales sujetas al impuesto a que se refieren los números 3°, 4° y 5° de artículo 20 de la Ley de la Renta, cuyos capitales destinados a su negocio o actividades no excedan de dos unidades tributarias anuales, y cuyas rentas anuales no sobrepasen a juicio exclusivo de la Dirección Regional de una unidad tributaria anual, quienes podrán ser liberados de la obligación de llevar libros de contabilidad completa. No podrán acogerse este beneficio los contribuyentes que se dediquen a la minería, los agentes de aduana y los corredores de propiedades (artículo 23, inciso 1°, del Código Tributario). En estos casos. La Dirección Regional fijará el impuesto anual sobre la base de declaraciones de los contribuyentes que comprendan un simple estado de situación activo y pasivo y en que se indiquen el monto de las operaciones o ingresos anuales y los detalles sobre gastos personales (artículo 23, inciso 2°, del Código Tributario);
4. Los profesionales liberales y otros trabajadores independientes, con excepción de las sociedades de profesionales. Estos contribuyentes pueden llevar respecto de estas rentas un solo libro de entradas y gastos (artículo 68, inciso 2°, letra b), de la ley);
5. Las personas naturales que desean probar que los fondos con que han efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutivos, o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho (Circular 26, de 2 de marzo de 1978).

En los siguientes casos, el impuesto se aplica sobre la renta efectiva, sin que sea necesario que el contribuyente lleve contabilidad alguna para acreditarla:

1. Tratándose de renta del arrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces agrícolas. En este caso, se grava la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato (artículo 20, número 1°, letra c), inciso 1°, de la Ley);
2. Tratándose de renta de capitales mobiliarios (artículo 68, inciso 1°, de la Ley);
3. Tratándose de renta del trabajo dependiente (artículo 68, inciso 1°, de la Ley).

7.3. Renta presunta

Massone (1996) señala que, en ciertos casos, la Ley presume el monto de la renta, como una forma normal o regular de calcularla. Tal presunción puede ser de derecho o simplemente legal. En estos casos, no es necesario llevar contabilidad para acreditar la renta cuyo monto se presume, puesto que, en virtud de la Ley, la renta se establece en una forma distinta de la contabilidad. Este sistema se aplica a las siguientes rentas:

1. La renta de bienes raíces agrícolas, siempre que se cumplan ciertas condiciones (artículo 20, número 1°, letra b), de la Ley);
2. La renta de bienes raíces no agrícolas, siempre que se cumplan ciertas condiciones (artículo 20, número 1°, letra d), de la Ley);
3. La renta de pequeños contribuyentes señalados en el artículo 22 de la Ley, esto es, de los pequeños mineros artesanales, pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública, suplementeros y propietarios de un taller artesanal u obrero (artículo 27 y 68, inciso 1° de la Ley);
4. La renta de la mediana minería, siempre que se cumplan ciertas condiciones (artículo 34, número 1°, de la Ley);
5. La renta del transporte terrestre, siempre que se cumplan ciertas condiciones (artículo 34 bis), números 2° y 3°, de la Ley).

7.4. Renta Estimada

La posibilidad de establecer una renta estimada o tasada es una manifestación de las facultades que la ley otorga a la administración tributaria para hacer frente al incumplimiento del contribuyente. A diferencia de la presunción legal [Renta Presunta] la estimación supone una mayor latitud o discreción por parte de quien la aplica. [Facultades Fiscalizadoras de Servicio de Impuestos Internos].

8. Contribuyentes obligados a llevar contabilidad Completa

“Son Aquellos que están obligados a tributar en base a renta efectiva, demostrada con contabilidad fidedigna, y que no hayan obtenido autorización para llevar una contabilidad simplificada, conforme a lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley de Impuesto a la Renta.

(http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_1469.htm).

8.1. Tributación de las empresas frente al impuesto de 1° Categoría

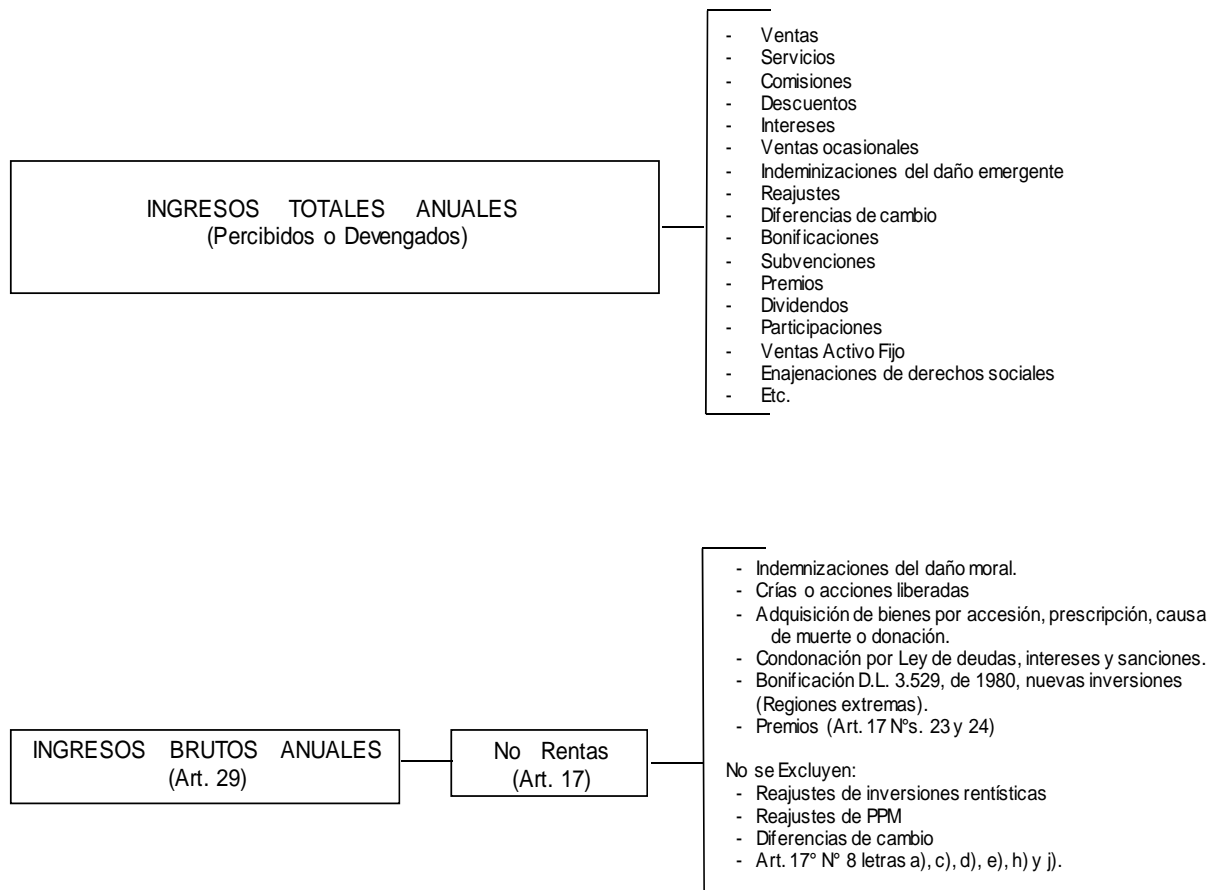
El artículo 14 (citado por Contreras &González, 2009) es una de las disposiciones más importantes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ya que en ella se hace referencia a las normas generales de la tributación de las empresas frente al impuesto de Primera Categoría, como también se establecen los principios a que deben sujetarse los propietarios o dueños respecto de los Impuestos Global Complementario o Adicional; imposiciones estas últimas que dependen de la forma en que las mencionadas empresas determinen y declaren sus rentas en la Primera Categoría.

En relación a este punto, el citado artículo 14 dispone en su inciso primero que las rentas que se determinen a un contribuyente sujeto al impuesto de Primera Categoría, se gravarán respecto de dicho tributo de acuerdo con las normas del Título II de la Ley de la Renta.

Por su parte, en el citado Título II (específicamente en los artículos 19 al 41 de la ley), se establecen las normas precisas de cómo se determina y aplica el impuesto de Primera Categoría que afecta a las empresas en general, ya sea cuando éstas declaren sus rentas a base de contabilidad completa o simplificada o estén sujetas a un régimen de presunción de renta.

Como norma general, el referido impuesto de 1° Categoría Se aplica sobre las rentas tanto percibidas como devengadas, determinadas en la forma dispuesta en los artículos 29 al 33 fundamentalmente.

8.2. Determinación de la Renta Líquida Imponible determinada mediante contabilidad completa y balance general.



Fuente: González & Contreras, 2009, pág. 202.

<p>31. N° 3. PERDIDAS</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Incendios, terremotos - Inundaciones, robos, hurtos. - Pérdidas de arrastre: Imputación a utilidades acumuladas desde 01.01.84 y luego a ejercicios futuros sin límite de tiempo. - Castigo de existencias de libros: 20% anual a contar del 2° año. <p>No se aceptan deducción de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pérdidas sufridas en otro negocio del cual la empresa es socia o accionista, o con el cual se fusiona. - Obsolescencia de bienes del activo fijo o realizable. - Castigo de bienes fallados, que no hayan sido dados de baja.
<p>31 N° 4. CREDITOS INCOBRABLES</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Castigados durante el año. - Contabilizados oportunamente. - Agotados prudencialmente los medios de cobro. - No se aceptan estimaciones de deudores incobrables. (Excepto: Bancos y Financieras).
<p>31 N° 5. DEPRECIACIONES</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Bienes físicos del Activo Inmovilizado <p>NORMAL:</p> <ul style="list-style-type: none"> * Años de vida útil fijados por D. Nacional. * Años de vida útil fijados a petición de parte por Dir. Regionales. * Opera sobre el valor neto total del bien, una vez aplicada revalorización Art. 41. <p>ACELERADA:</p> <ul style="list-style-type: none"> * 1/3 de la vida útil normal fijada por Director Regional. * 1/3 de la vida útil normal fijada por Director Nacional. * No pueden acogerse: Bienes cuya vida útil fijada por Dir. Nac. O Reg. Sea inferior a 3 años <ul style="list-style-type: none"> - Al término del plazo de depreciación: Valor libros \$1. - Bienes obsoletos antes del término del plazo de depreciación: Puede aumentarse al doble depreciación normal. - Bienes inutilizados por siniestros (incendios, robos, destrucción, etc.): Se castigan totalmente en el año que se produce su inutilización. <p>No se acepta como gasto la depreciación de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Terrenos - Sustancias naturales contenidas en propiedad minera, y desde el 01.10.80 automóviles y station wagons.

Fuente: González & Contreras, 2009, pág. 204.

31 N° 6.
SUELDOS, SALARIOS,
REMUNERACIONES

- Pagados o adeudados por prestación de servicios personales. (Excepto: Mano de obra directa).
- Gratificaciones legales o contractuales.
- Participaciones y gratificaciones voluntarias:
 - * Para todos los empleados y obreros.
 - * Repartidas por un factor común de prorrato (nivel de remuneraciones; antigüedad; cargas familiares, etc.)
- Remuneraciones a principales accionistas u otros que puedan influir en su fijación pueden ser reguladas por el S.I.I., considerando que sean razonablemente proporcionadas a:
 - * La importancia de la empresa;
 - * Las rentas declaradas;
 - * Los servicios prestados;
 - * Rentabilidad del capital.

La parte que se rechaza como gasto queda, además, afecta a los impuestos que proceda respecto del beneficiario.

- **Sueldo empresarial** y otras remuneraciones asignadas al empresario individual o socio de sociedades de personas, por servicios personales:
 - a. Desde el 01.01.90 se aceptan como gastos, bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a.1 Que el dueño o socio trabaje efectiva y permanentemente en el negocio;
 - a.2 Que sobre el monto del sueldo efectúe cotizaciones previsionales del D.L. 3500
 - a.3 Que el sueldo se rija por todas las normas del Impuesto Único de 2da. Categoría.
 - b. Los sueldos y remuneraciones que no cumplan estos requisitos se rechazan como gastos y tributan en Global Complementario en su calidad de gastos rechazados.

31 N° 7. DONACIONES
(3)

- a. **Con tope del 2% de la R.L.I. o del 1,6 por mil del Cap. Propio:** (Art. 31 N° 7 Ley de la Renta):
 - a.1 Cuerpos de Bomberos de la República;
 - a.2 Fondo de solidaridad Nacional;
 - a.3 Servicio Nacional de Menores;
 - a.4 Instrucción básica o media gratuita, privada o fiscal;
 - a.5 Instrucción técnica, profesional o universitaria en el país, privada o fiscal.
- b. **Con tope del 5% de la R.L.I. de 1ra Categoría**
(Art. 47 D.L. 3.063, de 1979)
 - b.1 Establecimientos educacionales, hogares estudiantiles, establecimientos de salud y centros de atención a menores, que hayan sido traspasados por el Fisco a las Municipalidades;
 - b.2 Centros privados de atención de menores o de ancianos, con personalidad jurídica, gratuitos.
 - b.3 Establecimientos privados de educación reconocidas por el Estado:
 - b.3.1 Enseñanza básica gratuita;
 - b.3.2 Enseñanza media científico humanista o técnico profesional, que no cobren más de 0,63 U.T.M.;
 - b.4 Establecimientos de educación que sean corporaciones o fundaciones de beneficencia pública;
 - b.5 Establecimientos de educación superior, creados por ley o reconocidos por el Estado;
 - b.6 Fondo Nacional de Desarrollo Científico y Tecnológico;
 - b.7 Instituciones sin fines de lucro: Objeto:
 - b.7.1 Creación, investigación o difusión de las artes y las ciencias, o
 - b.7.2 Realización de programas de acción social en beneficio exclusivo de los sectores de mayor necesidad.
 - b.7.3 Creadas por ley o corporaciones y fundaciones de beneficencia pública;
 - b.7.4 Cumplir con requisitos que determine Reglamento (DFL N° 1, publicado el 02.07.86) (Circular 46, de 13.08.86).
- c. **Con tope 5% de la R.L.I. de 1ra Categoría** (D.L. 45, de 1973)
Fondo de Reconstrucción Nacional.

(3) Para donaciones efectuadas a contar del 06.08.2003 se estableció un **Límite Global Absoluto** para el conjunto de donaciones efectuadas por el contribuyente durante el año, equivalente al **4,5% de su Renta Líquida Imponible de 1ra Categoría**. A contar del 01.01.2009 éste subió al 5%.

En el caso de pérdida tributaria las donaciones a que se refiere el Art. 31 N° 7 se aceptan como gasto hasta **1,6 por mil** del Capital Propio existente al término del Ejercicio.

31 N° 8. REAJUSTES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO	<ul style="list-style-type: none"> - Créditos destinados al giro del negocio, incluso los originados por: * Bienes del activo inmovilizado; * Bienes del activo realizable; No se aceptan aquellos originados por: - Adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en Primera Categoría.
31 N° 9. GASTOS DE ORGANIZACIÓN Y PUESTA EN MARCHA	<ul style="list-style-type: none"> - Amortizables hasta en 6 ejercicios. - Desde el año en que se generaron, o - Desde el año en que la empresa comience a generar ingresos brutos de su actividad principal.
31 N° 10. PROMOCIÓN DE ARTÍCULOS NUEVOS	<ul style="list-style-type: none"> - Optativamente pueden amortizarse en uno, dos o tres años.
31 N° 11. GASTOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA	<ul style="list-style-type: none"> - Deducibles en el mismo ejercicio en el que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios consecutivos.
31 N° 12. PAGOS AL EXTERIOR POR ROYALTIES	<ul style="list-style-type: none"> - Se aceptan como gasto hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, cuando exista relacionamiento. Este límite no se aplica en los casos contemplados en los incisos segundo y tercero del N° 12 del Artículo 31, esto es, cuando no existe relacionamiento o cuando en el país del beneficiario esta renta se grave con tasa 30% o más.

RENDA LÍQUIDA AJUSTADA (Art. 32)	<table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <tr> <td style="width: 50%; height: 100px;">-</td> <td style="width: 50%; height: 100px;">+</td> </tr> </table>	-	+	<p>MENOS:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cargos por Corrección Monetaria - Revalorización del Capital Propio Inicial. - Revalorización de los aumentos de capital. - Revalorización de los Pasivos No Monetarios. <p>MÁS:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Abonos por Corrección Monetaria - Disminuciones de capital - Revalorizaciones Activos No Monetarios
-	+			

RENDA LÍQUIDA IMPONIBLE (Art. 33)	<table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <tr> <td style="width: 50%; height: 100px;">+</td> <td style="width: 50%; height: 100px;">-</td> </tr> </table>	+	-	<p>MÁS: Gastos y costos que la ley no acepta como gastos:</p> <ul style="list-style-type: none"> * Remuneraciones al cónyuge o hijos solteros menores de 18 años. * Retiros particulares en dinero o especies. * Adquisición bienes del activo fijo, mejoras y desembolsos que deban imputarse al costo. * Gastos o desembolsos provenientes de los beneficios que se consideran excesos de remuneraciones otorgados a los principales accionistas o a personas que puedan influir en su otorgamiento. - Entrega de bienes a título gratuito. - Entrega de bienes evaluados en un valor inferior al costo. - Condonación total o parcial de deudas - Exceso de intereses pagados. - Arriendos pagados o percibidos desproporcionados. - Acciones vendidas a precios especiales. - Otros beneficios similares. * Cantidades no autorizadas por el Art. 31°. <p>Los agregados que constituyan desembolsos efectivos previamente reajustarse según I.P.C.</p> <p>MENOS:</p> <ul style="list-style-type: none"> * Dividendos percibidos de S.A. constituidas en Chile. * Utilidades sociales percibidas o devengadas de Soc. de personas constituidas en Chile. * Rentas de fuentes chilena exentas del Impto. De 1ra. Categoría.
+	-			

Resultado Final:
RENDA LÍQUIDA IMPONIBLE DE 1RA CATEGORÍA O BASE IMPONIBLE:
 Esta es la cantidad sobre la cual se aplica la TASA del Impuesto de 1ra. Categoría.

II. Créditos contra el Impuesto anual de Primera Categoría

1. Introducción

Conforme a lo expuesto en el punto 8.2., La Renta Líquida Imponible de 1° Categoría se determina de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Sobre el monto de la citada base imponible se aplica la tasa del impuesto que es el 20% [Por el año comercial 2012, AT 2013]. Del “Impuesto según Tasa” existe el derecho de rebajar ciertos créditos contra dicho tributo, los cuales a continuación se presentan (Contreras & González, 2009).

2. Orden de Imputación de los Créditos

2.1. Créditos cuyos excedentes no pueden ser imputados en los ejercicios posteriores ni solicitarse su devolución, según corresponda:

- 1) Crédito por contribuciones de bienes raíces (Art. 20 N° 1 a) inciso 2° Ley de la Renta
- 2) Crédito por rentas de Fondos Mutuos (Art. 18 D.L. 1.328/76)
- 3) Crédito por donaciones destinadas a fines culturales (Art. 8° Ley N° 18.985)
- 4) Crédito por donaciones con fines educacionales (Art. 31 Ley N° 19.247, D.O. 15.09.93).
- 5) Crédito por donaciones con fines deportivos (Art. 62 Ley N° 19.712)
- 6) Crédito por bienes del activo fijo (Art. 33 bis) generado desde A.T. 2003
- 7) Crédito por donaciones para fines sociales (Art. 1° Ley 19.885)
- 8) Crédito por rentas de Zonas Francas
- 9) Crédito por dividendos y retiros provenientes del exterior (Art. 41 A, letra A Y Art. 41 C).

2.2. Créditos cuyos excedentes pueden ser imputados en los ejercicios posteriores

- 1) Crédito por donaciones destinadas a las Universidades e Institutos Profesionales (Art. 69 Ley N° 18.681, modificada por artículo 2° Ley N° 18.775)
- 2) Crédito por inversiones en Provincias de Arica y Parinacota y Ley Austral

- 3) Crédito por inversiones en el exterior (Art. 41 A, letras B Y C y Art. 41 C)
- 4) Crédito por Inversión en Investigación y desarrollo (Ley N° 20.241)

Saldo de impuesto a pagar o remanente de créditos según corresponda

- 5) Además de los créditos contra el Impuesto de 1° Categoría enumerados anteriormente, Contreras & González (2009) señalan que las empresa pueden imputar las siguientes cantidades que en virtud de la ley poseen el carácter de pagos provisionales, de tal manera que el remanente a favor de la empresa que se produzca puede ser puesto a disposición de los socios de sociedades de personas para su Global Complementario o Adicional o, en su defecto, solicitarse su devolución:

- 1) Crédito para empresas constructoras (Art. 21 del D.L. 910, de 1975)
- 2) Pagos provisionales mensuales obligatorios o voluntarios
- 3) Crédito por gastos de capacitación (D.L. 1.446, de 1976)
- 4) Crédito por rentas de Fondos Mutuos (Art. 18 quater LIR) con derecho a devolución
- 5) Impuesto Adicional por asesorías técnicas de empresas exportadoras (Art. 13 Ley N° 18.768, de 1988).
- 6) Pago Provisional por Utilidades Absorbidas por pérdidas (Art. 31 N° 3 Ley de la Renta).**

III. Fondo de Utilidades Tributables

Generalidades del Registro F.U.T.

1. Origen del F.U.T.

La reforma Tributaria contenida en la Ley N° 18.293, publicada en el Diario Oficial de fecha 31.01.84, introdujo importantes cambios en el sistema tributario chileno aplicable a los contribuyentes de la Primera Categoría que determinan su renta efectiva mediante contabilidad completa vigente hasta esa fecha. Una de las

modificaciones más importantes lo constituye el cambio de tributación vigente al 31.12.83, de los propietarios de las empresas, frente a los impuestos Global Complementario o Adicional, pasando desde una base devengada a una sobre la base de renta retirada, con excepción de los accionistas de sociedades anónimas y en comandita por acciones, respecto de los socios accionistas, quienes siempre han tributado con los impuestos Global Complementario o Adicional sobre la base de distribuciones.

Además se produjo la integración del impuesto de Primera Categoría que soportan las empresas, con los Impuestos Global Complementario o Adicional de cargo de los dueños de las mismas, sirviendo el primero como crédito ó forma de pago del segundo.

En concordancia con lo anterior, el impuesto de Primera Categoría que deben pagar las empresas por las utilidades obtenidas en el año comercial respectivo, constituye crédito o anticipo a cuenta de los Impuestos Global Complementario o Adicional de los dueños de dichas empresas, crédito que se utilizará a favor de los propietarios cuando éstos efectúen retiros o distribuciones de utilidades, o bien, lo utilizará la propia empresa en calidad de pago provisional, cuando se den los requisitos contenidos en el artículo 31 N° 3, inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, cuando se produzca el proceso de absorción de utilidades afectadas con el tributo de Primera Categoría, con pérdidas tributarias generadas por la empresa, generándose el derecho a la empresa de solicitar la devolución de este tributo del Fisco.

Cabe señalar que el Impuesto de Primera Categoría puede ser devuelto por el Fisco a un contribuyente que no ha soportado el pago de dicho tributo, pero que, producto de alguna reestructuración empresarial (fusión o por algún proceso de reinversión), se encuentra en situación que ha recibido utilidades que se afectaron con dicho tributo, las que serán absorbidas con las pérdidas tributarias que ha generado, originándose de esta forma, el pago provisional a favor de este último contribuyente.

Además de lo anterior en el artículo 3° de la ley 18.293, se establece que todas las utilidades acumuladas en las empresas al 31 de diciembre de 1983 mantendrán el régimen tributario vigente en la fecha de su generación, razón por la cual, para los empresarios individuales, sociedades de personas y demás contribuyentes que no sean sociedades anónimas ni en comandita por acciones (socios accionistas), estas utilidades cumplieron con toda su tributación y podrán ser retiradas en cualquier momento libre de toda tributación.

Sin embargo, las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 1983 generadas por sociedades anónimas y en comandita por acciones (socios accionistas), que se encuentren pendientes de distribución a dicha fecha, no han cumplido totalmente con su tributación, dado que sólo se han afectado con el impuesto de Primera Categoría, quedando pendiente la tributación con los Impuestos Global Complementario o Adicional, razón por la cual, en la oportunidad en que sean distribuidas a los accionistas éstos deberán soportar los tributos personales mencionados anteriormente, sin derecho a rebajar como crédito el impuesto de 1° Categoría, puesto que en dicha época no existía tal beneficio.

En todo caso, todos los contribuyentes, incluyendo las sociedades anónimas y en comandita por acciones que registren utilidades retenidas al 31 de diciembre de 1983, pendientes de retiro o distribución, que constituyan ingresos no renta de aquellas mencionadas en el artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta que correspondan a flujos originados por operaciones comerciales con terceros, se liberan de toda tributación en la época de su retiro o distribución. (Catrilef, 2004).

Por lo tanto, frente a los distintos regímenes tributarios que deben soportar los contribuyentes a partir de del 1° de enero de 1984, relativos a los Impuestos Global Complementario o Adicional, fue necesario establecer un debido control de la determinación y registro de las utilidades acumuladas en la empresa que se encontraban pendientes de reparto o distribución, como asimismo de los retiros y distribuciones efectuados a partir de esa fecha.

Al no contemplar la ley N° 18.293 en comento en ninguna de sus normas la obligatoriedad de llevar un registro para este tipo de renta, el Director del Servicio

de Impuestos Internos, en uso de las facultades que les confiere el Código Tributario y la Ley orgánica del S.I.I, con fecha 2 de abril de 1985, dictó la Resolución Ex. N° 891, mediante la cual estableció en forma obligatoria para los contribuyentes de la Primera Categoría, que determinen Rentas Efectivas demostradas mediante Contabilidad Completa y Balance General, la obligatoriedad de llevar un Libro especial que denominó “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de las Utilidades Tributables”, resolución que fue modificada con fecha 13.06.86, por la resolución Ex. N° 738.

Posteriormente mediante ley N° 18.895, de 1990, el legislador incorporó en el artículo 14, letra A, N° 3, de la Ley de Impuesto a la Renta, el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), cuya reglamentación fue efectuada por el Servicio de Impuestos Internos a través de Resolución Ex. N° 2.154, de 1991, la cual aún se encuentra vigente. (Catrilef, 2004).

2. Concepto F.U.T.

El F.U.T. es un registro que permite la acumulación de utilidades tributables generadas por las empresas. Dichas utilidades se encuentran pendientes de tributación con los impuestos Global Complementario ó Adicional hasta cuando no sean retiradas por el propietario, socio ó distribuidas a los accionistas. Adicionalmente permite controlar el crédito por Impuesto de Primera Categoría que beneficia a las utilidades anteriormente aludidas. (González, 2007).

3. Objetivos del F.U.T.

- 1) Identificar y controlar el retiro de utilidades existentes al 31.12.1983, las cuales ya cumplieron con su tributación, tanto en Primera Categoría como en Global Complementario.(González, 2007).
- 2) Controlar el monto de las utilidades tributarias acumuladas desde el 01.01.1984, su retiro o distribución, y el saldo que al no haber sido retirado o distribuido se

encuentra pendiente de tributar con los impuestos Global Complementario o Adicional.(Contreras &González, 2009).

- 3) Controlar el monto del Crédito de 1ra Categoría existente dentro del monto de las citadas utilidades tributables, acorde con la tasa de impuesto de primera categoría que les haya afectado a través del tiempo.(Contreras &Gonzalez, 2009).
- 4) Determinar el orden sucesivo de imputación de los retiros o dividendos, debiendo ser siempre a las utilidades tributarias más antiguas existentes en el FUT. (Contreras &Gonzalez, 2009).
- 5) Determinar el monto máximo de tributación en Global Complementario o Adicional de los retiros anuales, esto es, hasta el tope del FUT positivo existente.(Contreras &Gonzalez, 2009)
- 6) Imputar retiros y dividendos al Fondo de Utilidades No Tributables (Funt), cuando el FUT no existe o es negativo. (Contreras &Gonzalez, 2009).
- 7) Determinar el monto de los retiros excesivos cuando no existe FUT ni FUNT y cuya tributación queda diferida para el futuro. (Los dividendos distribuidos por S.A. tributan en Global Complementario o Adicional aún en el caso que excedan del FUT y del FUNT). (Contreras &Gonzalez, 2009).
- 8) Determinar el monto de Impuesto de 1ª Categoría que tiene derecho la empresa a solicitar que se le devuelva en el caso de Pérdidas Tributarias que absorban total o parcialmente su FUT. (Contreras &González, 2009).
- 9) Controlar el monto de la diferencia entre la Depreciación Normal y la Acelerada, para que tribute con Global Complementario o Adicional, en el caso de ser retirada o remesada al exterior, sin crédito. (Contreras &González, 2009).
- 10) Controlar crédito por rentas provenientes del exterior (Art. 41 A y 41 C Ley Renta). (Contreras &González, 2009).

4. Contribuyentes Obligados a llevar el Libro F.U.T.

Los contribuyentes de Primera Categoría que declaren la renta efectiva de sus actividades comerciales, determinada mediante contabilidad completa y balance general, ya sea que estén obligados por ley a dicho procedimiento de determinación (Art. 14 letra a) Ley de la Renta)ó hayan optado voluntariamente por ella. (González, 2007).

4.1. Contribuyentes No Obligados a Llevar el Libro F.U.T.

- 1) Los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la renta efectiva de sus actividades mediante contabilidad simplificada (Artículo 14 letra b) Ley de la Renta)
- 2) Los contribuyentes de la Primera Categoría que Declaren sobre la base de una renta presunta, tales como:Agricultores, Empresa de Transporte de Carga y Pasajeros, Empresas de la Mediana Minería.
- 3) Los contribuyentes de la Segunda Categoría (Art. 42 N° 1 Y N° 2)

4.2. Casos Especiales del F.U.T.

- 1) Los contribuyentes de Primera Categoría que declaren su renta efectiva en base a retiros o distribuciones (Art. 14 Bis Ley de la Renta)
- 2) Los contribuyentes de Primera Categoría que tengan un escaso movimiento operacional entendiéndose por tales:Escaso capital, poco o nulo personal dependiente, fuente generadora de la renta proveniente de una sola actividad, bajo monto de operaciones de venta en el ejercicio.

Los Contribuyentes señalados en las letras anteriores podrán efectuar las anotaciones correspondientes al Libro F.U.T., en el libro denominado Inventario y Balances. (González, 2007).

5. Representación del F.U.T.

Según Catrilef (2004), en la medida que tenga saldo positivo, el F.U.T. representa las utilidades tributables acumuladas en la empresa, susceptibles de ser retiradas o distribuidas a los propietarios de ella, cuya tributación con los Impuestos Global Complementario o Adicional se encuentra pendiente y los créditos por impuesto de Primera Categoría que les haya afectado en su origen y el crédito por Tasa Adicional del ex artículo 21, cuando corresponda.

Por el contrario, si su saldo es negativo, indicará las pérdidas tributarias acumuladas en la empresa, y/o las partidas señaladas en el inciso primero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta (gastos rechazados pagados que constituyan retiros presuntos de utilidades, presunción de retiro por el uso de bienes del activo de la empresa efectuado por sus propietarios o los familiares de éstos).

6. Tipos de F.U.T.

González, 2007 señala que existen dos formatos de F.U.T. con distinta mecánica de registro:

- 1) F.U.T. para Empresarios Individuales, E.I.R.L., Sociedades de personas, Sociedades de encomanditas por acciones, sólo respecto a los socios gestores y Agencias de empresas extranjeras.
- 2) F.U.T. para Sociedades Anónima, Sociedades Encomandita por Acciones sólo respecto a los socios accionistas y Sociedades por Acción, (Spa).

7. Partidas que conforman el registro F.U.T.

Según Catrilef, 2004, de conformidad con lo establecido en el artículo 14, letra A, N° 3, de la Ley de la Renta y en la Resolución Ex. N° 2.154, de 1991, del Servicio de

Impuestos Internos, las partidas que se deben registrar en el Fondo de Utilidades Tributables son las que a continuación se señalan:

- Remanente de utilidades de ejercicios anteriores, reajustado,
- Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o Pérdida Tributaria del ejercicio, depurada de gastos rechazados que constituyan retiros presuntos de utilidades.

Se agregarán:

- Las rentas exentas del Impuesto de 1° Categoría percibidas o devengadas.
- Las participaciones sociales percibidas o devengadas afectas al impuesto Global Complementario o Adicional;
- Los dividendos percibidos de sociedades anónimas chilenas afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional;
- Todos los demás ingresos, beneficios o utilidades percibidas o devengadas que sin formar parte de la Renta Líquida del contribuyente estén afectos a los Impuestos Global Complementario o Adicional, cuando se retiren o distribuyan.
- La mayor Depreciación Acelerada por sobre la Depreciación Normal aplicada por la empresa a los bienes del Activo Fijo a los cuales se aplicó depreciación acelerada por primera vez a partir del año comercial 2001, diferencia que deberá registrarse en una columna separada del FUT. Esta utilidad financiera sólo debe incorporarse al FUT, en la oportunidad en que los retiros o distribuciones de utilidades sean superiores a las utilidades tributables acumuladas en el FUT y por una cuantía tal, que sea capaz sólo de cubrir el monto de los retiros en exceso.

Se deducirán:

- Las partidas a que se refiere el inciso primero del artículo 21;
- Los retiros o distribuciones

- Los reversos se producen por la aplicación de la depreciación normal cuando el bien del activo fijo se encuentre totalmente depreciado, por aplicación de la Depreciación Acelerada.

Por otro lado, en el Fondo de Utilidades no Tributables, contenido en la letra b) del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, se deben registrar, (citado por Catrilef, 2004), las siguientes partidas:

- Las cantidades no constitutivas de renta;
- Las rentas exentas de Global Complementario o Adicional, percibidas,
- Remanente de ejercicios anteriores, reajustado.

8. Formato del Registro F.U.T.

En el artículo 14, letra A N° 3, de la Ley de Impuesto a la Renta, (citado por Catrilef, 2004), expone que el legislador no estableció las formalidades que deben seguirse para la confección del registro FUT, no obstante, el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución N° 2.154 de 1991, estableció un formato mínimo a utilizar en su preparación.[La citada resolución, señala que “El detalle de las utilidades tributables y de los otros ingresos o partidas y la imputación de los retiros o distribuciones, deberá ceñirse al siguiente ordenamiento, sin perjuicio de otros ajustes o formatos que los contribuyentes consideren necesario efectuar o utilizar en situaciones especiales para la correcta determinación de dichos datos].

Y es así como el Servicio de Impuestos Internos, mediante oficio N° 4306, de 26.11.99, aceptó un formato de FUT distinto al contenido en la Res.Ex.N° 2.154 de 1991, formato que tiene como objetivo fundamental controlar el crédito del Impuesto de 1° Categoría y facilitar la fiscalización del Fut (Catrilef, 2004).

A continuación se expone el formato, señalado en el oficio N° 4306. A ello, Catrilef, 2004, hace una breve descripción de cada una de las columnas que forman el presente formato de Fut y agrega dos columnas adicionales, con el ánimo de que la información que se genere, sea de mayor utilidad tanto para la empresa como para el Servicio de Impuestos Internos.

Detalle Rentas	FUT							FUT Dif Dep. Acelerada	FUNT Rentas Exentas I.N.R.
	Utilidad Bruta	Utilidad sin Crédito	Impuesto 1ra Cat.	Utilidad Neta	Tasa de Crédito	Incremento	Crédito 1ra Cat.	8	9
	1	2	3	4	5	6	7		

Fuente: Catrilef, 2004, pág. 28.

1) Utilidad Bruta

En esta columna se registra la renta total generada por la empresa, incluido el Impuesto de 1° Categoría cuando corresponda, incluyendo también el total de las rentas percibidas o devengadas provenientes de otras empresas, donde se tenga participación, como por ejemplo, dividendos percibidos, retiros efectuados de otras empresas imputados al Fut, utilidad devengada en empresas con contabilidad simplificada, retiros efectuados de empresas sometidas a las normas del artículo 14 bis, de la Ley de la Renta, entre otros.

2) Columna Utilidad sin crédito

Se registra el total de las utilidades que ingresan al Fut y que no tienen crédito por Impuesto de 1° Categoría, como por ejemplo, Impuesto de 1° Categoría incluida en la utilidad respectiva, utilidades provenientes de zonas francas, Pago Provisional de Utilidades absorbidas con pérdida tributaria por utilidades propias, etc.

3) Columna Impuesto de 1° Categoría

Se registra sólo el Impuesto de 1° Categoría que corresponde a la Renta Líquida Imponible del Ejercicio, con el ánimo de aislar dicho tributo, que según el SII, es una utilidad sin crédito, del resto de las utilidades sin crédito del ejercicio.

4) Utilidad Neta

Es la utilidad bruta a la cual se le ha restado el Impuesto de Primera Categoría correspondiente. En el evento de tratarse de utilidades provenientes de otras empresas, se registra aquí el total de la renta percibida, aun cuando se trate de utilidades brutas.

5) T/C Tasa de Crédito

Se anota la tasa del Impuesto de 1° Categoría que corresponde al crédito que por este concepto tiene la renta neta que se está registrando en el FUT.

6) Incremento

Se registra el monto del incremento asociado a la renta que se registró anteriormente. Este incremento, de acuerdo a las instrucciones del SII, puede ser parcial o total. Será total cuando se trate de rentas netas y será parcial, cuando la utilidad que se está registrando o que se está retirando incluya en términos parciales una parte del Impuesto de 1° Categoría. También puede ser cero, situación que se produce, cuando la utilidad o el retiro o gasto es bruto.

7) Crédito por Impuesto de 1° Categoría

Es el Impuesto de 1° Categoría que se utiliza como crédito contra los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda. Este crédito se determina aplicando la tasa de crédito sobre utilidad bruta, o bien, cuando se trate de utilidades netas, el factor de incremento por la utilidad neta.

8) Diferencia de la Depreciación Acelerada sobre la Normal

En esta columna se registra la diferencia de la Depreciación Acelerada sobre la Normal determinada por la empresa, por los bienes sometidos por primera a depreciación acelerada a partir del año 2001, según artículo 31 N° 5, de la Ley de la Renta, modificado por Ley 19.738 de 2001 (Ley de Lucha contra la Evasión). También deben registrarse en esta columna, los reversos de las depreciación Normal, cuando se haya agotado la vida útil tributaria.

9) Fondo de Utilidades No Tributables

Deben registrarse todas las utilidades percibidas que correspondan a utilidades exentas del Impuesto Global Complementario, Afectas a Impuesto Único y los Ingresos no Renta.

9. Principales diferencias entre FUT de Sociedades Anónimas y Sociedades de Personas (Hasta el 31 de Diciembre del año 2012)

SOCIEDADES DE PERSONAS

- 1.- Los retiros se imputan al FUT existente al cierre del ejercicio.
- 2.- Los retiros en exceso se imputan al FUNT existente, de no existir éste o ser de modo insuficiente, el retiro en exceso queda con tributación suspendida.
- 3.- El FUT constituye el límite para la imputación de retiros.
- 4.- Los Gastos Rechazados afectos al artículo 21, se entienden retirados por el empresario o socio y por ende gravados con Global Complement.

SOCIEDADES ANÓNIMAS

- Los Dividendos se imputan al FUT existente al inicio del ejercicio, y si éste no existe o es insuficiente, se imputa al FUT al cierre del ejercicio.
- El reparto de dividendos en exceso se imputa al FUNT existente, de no existir éste o ser insuficiente el dividendo igual tributa con Global Complementario pero sin derecho a crédito de 1era Categoría.
- Las distribuciones de dividendos en Exceso del FUT, está gravado con Impuesto Global Complementario, pero sin derecho a crédito.
- Determinados Gastos Rechazados afectos al Art. 21 se gravan con el Impuesto Único del inciso 3ero del Art. 21 con tasa 35%.

Fuente: González, 2007, pág. 10

IV. Pago Provisional por Utilidades Absorbidas

1. Aspectos Generales

1.1. Introducción

En términos genéricos, el P.P.U.A. es un Beneficio Tributario, entendiéndose por tal a aquellos que han sido establecidos por el legislador como de aplicación general, en la medida que los contribuyentes que pueden transformarse en potenciales beneficiarios cumplan con los requisitos, antecedentes y obligaciones que determina la normativa legal. (SII, Manual de Franquicias Tributarias, 2006).

1.2. Definición

El Pago Provisional por utilidades absorbidas es el impuesto de Primera Categoría que afectó a las utilidades que resulten absorbidas por pérdidas tributarias y que constituyen un crédito para su titular.
(http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_3352.htm)

1.3. Origen

La ley N° 18.985, de 1990, en su artículo 1°, señala una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta. En lo particular, en el citado artículo, N° 11 establece la procedencia del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas. La parte pertinente señala:

“En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida,.....”

Para una mayor comprensión, se presenta el Artículo 31 N° 3 de Ley de la Renta

“3°.- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.”

“Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad,

imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley.” (D.L. 824, Art. 31 N° 3: Pág. 47).

“Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción”. (D.L. 824, Art. 31 N° 3: Pág. 47, 48)

“Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él, la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones. Lo dispuesto en este inciso no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el artículo 100 de la ley N° 18.045”. (D.L. 824, Art. 31 N° 3: Pág. 48).

1.4. Propósito

Entregar estímulo para la reinversión en las empresas. (Mensaje del Senado, proyecto Ley N° 18.985).

1.5. Contribuyentes Beneficiados

Los contribuyentes de la primera categoría que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general, según las normas establecidas en la Letra A) del Art. 14 de la Ley de la Renta, tendrán derecho a recuperar, debidamente actualizado, el total o parte del impuesto de primera categoría pagado sobre las utilidades tributables acumuladas al 31 de diciembre del año anterior, o las obtenidas o percibidas durante el mismo ejercicio comercial respectivo, que resulten absorbidas total o parcialmente por la pérdida tributaria generada en el período comercial, la que, naturalmente, podría incluir la pérdida de ejercicios anteriores (pérdida de arrastre). (SII, Manual de Franquicias Tributarias, 2006).

Por lo tanto, [Deducción propia] se exceptúan los siguientes contribuyentes:

- Los sectores agrícola, minero y transporte, que pueden tributar a base de la renta presunta, cuando cumplan con los requisitos que exige la Ley de la Renta.
- Aquellos contribuyentes que opten por tributar en base a contabilidad simplificada (14 bis, 14 ter, 14 quater de la Ley sobre impuesto a la renta), cumpliendo previamente con los requisitos establecidos por ley.
- Aquellos acogidos al Régimen de afectación con impuesto único sustitutivo de Primera Categoría (Arts. 22 al 26 bis de la Ley sobre impuesto a la Renta).
- Las empresas del Estado.
- Entre otras

2. Elementos que conforman el P.P.U.A.

2.1. Pérdidas Tributarias

2.1.1. Concepto de Pérdidas

La Renta Líquida Imponible negativa o Pérdida Tributaria surge como producto de la aplicación del mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de Impuesto a la Renta. (Catrilef, 2004).

2.1.2. Tipos de Pérdidas

Castro (citado en CET UChile, 2011) establece que las pérdidas tributarias establecidas en el artículo 31 N° 3, de la Ley de Impuesto a la renta, se pueden clasificar en los siguientes tipos:

2.1.2.1. Pérdidas sufridas por el negocio

Reguladas en el inciso 1°, del N° 3, del artículo 31, de la LIR, corresponde a aquellas mermas patrimoniales que ha sufrido la empresa durante el año comercial respectivo, incluyendo aquellas que provienen de los delitos contra la propiedad. Una de sus características más importantes, según señala la propia norma es que tal “gasto” debe ser deducido en el ejercicio comercial respectivo.

A modo de ejemplo, se tiene la pérdida que representa la destrucción total de un bien del activo fijo producto de un incendio, o la pérdida de mercaderías producto de un robo, dado que en este último caso, se comprenden también aquellas que provengan de delitos contra la propiedad.

Se incluyen asimismo bajo esta categoría, aquellas pérdidas que corresponden a un resultado obtenido o realizado en determinadas operaciones durante el ejercicio, como por ejemplo, la pérdida obtenida en la enajenación de acciones, cuando ésta queda sujeto al régimen general, la obtenida en la enajenación de derechos sociales, o bien, aquella pérdida obtenida en la venta de un activo fijo, entre otros.

En definitiva, esta pérdida corresponde a determinadas e identificadas operaciones del período, justamente aquellas que han arrojado un resultado

negativo. De esta manera, su acreditación descansa en la prueba y justificación de las operaciones específicas de que se trate.

Podrían, en todo caso y dada su magnitud, incidir en la determinación de un resultado pérdida tributaria para el ejercicio, o bien, pueden ser absorbidas por el resultado positivo obtenido en las restantes operaciones del período, en cuyo caso, simplemente disminuirán la renta líquida imponible del ejercicio.

2.1.2.2. Pérdidas Tributarias como resultado del ejercicio.

Corresponde al resultado negativo determinado para el ejercicio, conforme a la mecánica establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR, según indica el inciso 3°, del N° 3, del artículo 31.

Ésta no corresponde en sí a un gasto de aquellos deducibles del ejercicio, más bien, corresponde al resultado global y general del mismo, al cual contribuyen todas y cada una de las operaciones efectuadas durante el respectivo ejercicio, esto es, tanto aquellas que arrojan resultados negativos como positivos.

En el cuadro, se muestra de manera gráfica el mecanismo que deben seguir los contribuyentes del impuesto de primera categoría, para determinar su base imponible, denominada renta líquida imponible o pérdida tributaria, según sea su resultado, no obstante, cabe hacer notar, que en la práctica, los contribuyentes determinan su base imponible a partir de la utilidad financiera y ésta es ajustada conforme a las normas legales señaladas, para llegar al RLI O PT.

Artículo de la LIR.	Concepto.	Efecto en el resultado del ejercicio.
29	Ingresos brutos del ejercicio, percibidos o devengados.	(+)
30	Costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de la renta	(-)
31	Gastos necesarios para producir la renta, pagados o adeudados.	(-)
32	Ajusten que procedan (agregados y deducciones) por aplicación de las normas del artículo 41. (Corrección Monetaria).	(+) / (-)
33	Ajustes para la determinación de la RLI o PT	(+) / (-)
RLI O PT.	Resultado del ejercicio	=

Fuente: Castro, citado en CET Uchile, 2011

El resultado negativo o pérdida tributaria, sólo eventualmente podrá constituir un gasto deducible para el ejercicio siguiente, lo anterior, dada su vinculación con el inciso 2°, del N° 3, del artículo 31, ya que si tal resultado resulta absorbido por utilidades tributables acumuladas en la empresa, no habrá gasto que deducir en el ejercicio siguiente.

Ahora bien, cuando no exista utilidades acumuladas en la empresa, o éstas no sean suficientes para absorber la pérdida tributaria determinada, o bien, cuando se dé la situación dispuesta en el Oficio N° 194, de 2010 [Oficio tratado en el capítulo II de la presente tesis], el contribuyente tendrá derecho a rebajar el saldo no absorbido como un gasto en la determinación del resultado tributario correspondiente al ejercicio siguiente, y así sucesivamente.

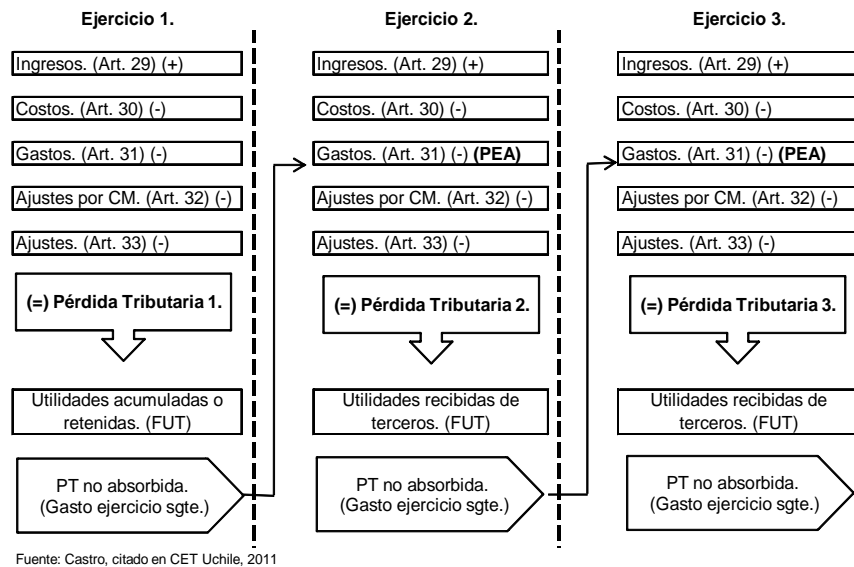
2.1.2.3. Pérdidas del ejercicio anterior no absorbidas.

Corresponde a aquel resultado, pérdida tributaria, que no fue absorbido total o parcialmente, por utilidades acumuladas en la empresa, o utilidades recibidas de terceros, según corresponda, y que conforme a lo dispuesto por el inciso 2°, del N° 3, del artículo 31, puede deducirse como gasto en el ejercicio siguiente, pérdida debidamente reajustada, en la medida que cumpla con los requisitos para tal efecto.

Debe tenerse presente, que la pérdida tributaria susceptible de ser deducida en los ejercicios siguientes, bajo la denominación “Pérdida tributaria ejercicio anterior”, sea que tenga su origen en operaciones específicas e identificables, o bien, corresponda al resultado de las operaciones globales del ejercicio, siempre nace del mecanismo establecido en la LIR, a través de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de dicha Ley.

En este sentido, el resultado tributario, renta líquida imponible o pérdida tributaria, que declara anualmente un contribuyente, se determina y vuelve a determinar, año tras año, junto con la obligación de presentar su declaración anual de impuesto a la renta.

La pérdida tributaria susceptible de deducirse como gasto en el ejercicio siguiente, por no haber sido absorbida por utilidades tributables acumuladas en la empresa, se extingue al determinar el resultado tributario del nuevo ejercicio, o bien da origen a una nueva pérdida tributaria, la cual será susceptible de ser imputada como gasto en el ejercicio siguiente, y así sucesivamente. Lo anterior y para una mejor comprensión se ha graficado de la siguiente manera:



De acuerdo a lo indicado, la pérdida del ejercicio anterior deducida como gasto en la determinación del resultado tributario del ejercicio, corresponde al resultado tributario o pérdida tributaria determinado el año

inmediatamente anterior, que no es absorbido por utilidades acumuladas en la empresa, y así sucesivamente.

2.1.3. Efectos Tributarios por imputación de una Pérdida

Castro, (citado en CET UChile, 2011) señala que el primer efecto tributario que se visualiza en la imputación de una pérdida de ejercicios anteriores, es la disminución que experimenta el resultado de la renta líquida imponible del ejercicio en que se imputa, el impuesto de primera categoría que la empresa debe pagar sobre dicha renta, así como también la disminución de las utilidades tributables afectas a los impuestos finales que se deben incorporar al FUT.

Ahora bien, si el resultado tributario determinado antes de deducir la pérdida del ejercicio anterior, es menor a dicha partida, la rebaja de tal gasto determinará una nueva pérdida tributaria para el ejercicio.

Finalmente, si el resultado tributario antes de deducir la pérdida del ejercicio anterior, es pérdida tributaria, su rebaja, sólo incrementará tal resultado negativo.

2.2. Utilidades Tributables

2.2.1. Concepto de Utilidades Tributables

La Utilidad Tributaria o la Renta Líquida Imponible es el resultado positivo determinado según las normas establecidas en los artículos 29 al 33, de la Ley de Impuesto a la Renta percibidas o devengadas por los contribuyentes afectos al tributo de Primera Categoría. (Catrilef, 2004).

En consecuencia, Catrilef, 2004 señala que las utilidades tributarias acumuladas, son aquellas que se forman de la sumatoria de las rentas líquidas imponibles que se han generado con el transcurso de los años y que no han sido retiradas por los dueños de las unidades generadoras de las rentas.

2.2.2. Origen de las utilidades

2.2.2.1. Utilidades Propias

Según Catrilef, 2004, debemos entender por utilidades generadas por la propia empresa, aquellas percibidas o devengadas en el desarrollo normal de sus operaciones que se clasifican como rentas de Primera Categoría.

Desde el punto de vista tributario, estas rentas en su mayoría, se encuentran aglutinadas en el concepto de Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, cuya forma de determinación la encontramos en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuestos a la Renta.

2.2.2.2. Utilidades Ajenas

Las utilidades generadas por terceros son aquellas que corresponden a utilidades percibidas o devengadas que provienen de otras empresas donde se tiene participación societaria. Dentro de estas utilidades de terceros se contemplan: (Catrilef, 2004).

- Dividendos percibidos de sociedades anónimas chilenas, Spa o C.P.A.;
- Retiros efectuados de sociedades de personas, que tributen en Primera Categoría, rentas efectivas demostradas mediante contabilidad completa.
- Reinversiones recibidas al amparo del artículo 14, letra A N° 1, letra c, de la Ley de la Renta. (Retiros de otras empresas reinvertidos dentro del plazo de 20 días corridos)
- Participaciones en empresas que tributan por rentas presuntas.
- Fusiones o Absorciones de empresas.

2.2.3. Prelación de las utilidades en la absorción de las Pérdidas Tributarias

Para la determinación del pago provisional mencionado en el inciso segundo del artículo 31 N° 3 de la Ley Impuesto a la Renta, es necesario que se produzca una absorción de utilidades afectas con el tributo de primera categoría con

pérdidas tributarias. Dicha absorción debe llevarse a cabo siguiendo el orden de imputación que a continuación se detalla (Catrilef, 2004).

1^{ra}. Imputación:

Utilidades (tributables) retenidas en la empresa desde 1984, con derecho al crédito por impuesto de primera categoría pagado por dichas utilidades, cuando corresponda.

Cabe señalar que la tasa de impuesto de Primera Categoría que han soportado las utilidades retenidas en las empresas, son las siguientes:

Años comerciales en que se aplica la tasa de Primera Categoría.	Tasas de Primera Categoría
1977 al 1990	10%
1991 al 2001	15%
2002	16%
2003	16,50%
2004 hasta 2010	17%
2011	20%
2012 y siguientes	20%

Fuente: SII (http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_4708.htm)

El Servicio de Impuestos Internos, mediante Circular 17, de 1993, ha manifestado que esta imputación debe comenzar por las utilidades más antiguas.

2^{da}. Imputación:

El saldo que quedare pendiente de imputación deberá ser imputado a las utilidades generadas en el ejercicio actual o siguientes hasta su total extinción. Cuando no existen utilidades tributables suficientes para cubrir el monto de la pérdida tributaria, éstas determinan un FUT con saldo negativo.

Cabe señalar que la imputación de las pérdidas tributarias sólo es posible efectuarla contra con las utilidades tributables registradas en el FUT. Es decir, en ningún caso las pérdidas tributarias se imputarán a las utilidades financieras generadas por la mayor depreciación acelerada aplicada a los bienes del Activo Fijo que por primera vez se sometieron a este sistema de depreciación a partir

del año comercial 2001; como tampoco, a ingresos no renta y otras utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades no Tributables (FUNT). También es posible señalar que las pérdidas tributarias no pueden imputarse a las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 1983. En estos últimos dos casos se trata de utilidades que tienen un régimen tributario distinto.

Por último, las pérdidas tributarias absorberán utilidades con crédito y sin crédito, según sea el orden en que éstas fueron generadas o percibidas por la empresa. También es posible señalar, que este proceso de absorción, involucra utilidades generadas por la propia empresa en años anteriores, como también, utilidades percibidas por ésta producto de participaciones sociales o accionarias, en la medida que se trate de utilidades tributables, afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional. (Catrilef, 2004).

2.3. F.U.T.

Si bien, el punto II del presente marco teórico se citan las generalidades e importancia del Libro F.U.T., resulta necesario destacar la importancia que tiene éste como elemento preponderante en el Pago provisional por Utilidades Absorbidas, debido a que las pérdidas tributarias implican una deducción o imputación a las utilidades acumuladas efectuadas en el respectivo registro FUT de las empresas.

3. Tratamiento Tributario del P.P.U.A.

3.1. Oportunidad del P.P.U.A.

Nace o se devenga en el ejercicio en que se generaron las pérdidas o se imputan los saldos negativos a las utilidades tributables percibidas en el ejercicio.

3.2. Determinación del P.P.U.A.

La forma de determinación del PPUA ha sido interpretada por el Servicio de Impuestos Internos, mediante Oficio N° 2424, de 2007, estableciendo que se determina multiplicando el monto de la pérdida por la tasa del impuesto que pagó

la empresa. No se calcula con el factor que determina un incremento, sino que se considera como si fuera una utilidad bruta, vale decir:

$$\text{PPUA} = \text{Monto de la Pérdida Tributaria} \times \text{Porcentaje del Crédito}$$

Catrilef, 2004, señala que en cuanto al tratamiento tributario que debe dársele al Impuesto de Primera Categoría recuperado por la empresa en calidad de pago provisional, en la ley en comento no existen normas que regulen dicho tratamiento. No obstante, el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, en virtud de la facultad de interpretación administrativa de las leyes tributarias que le otorga el artículo 6° letra A N° 1 del Código Tributario, ha plasmado su criterio respecto al tema mediante Oficio N° 1.671, de fecha 17.05.1993, y Oficio N° 2.269, de 26.08.98, en los siguientes términos:

En primera instancia se establece una diferenciación del Impuesto de Primera Categoría pagado, que da origen al pago provisional, distinguiendo el Servicio de Impuestos Internos, para estos efectos, dos grandes grupos de utilidades que generan este pago provisional, dándole el siguiente tratamiento tributario.

3.2.1. Absorción de Utilidades Propias

Mediante Oficio N° 1671, de 1993, el Servicio de Impuestos Internos ha manifestado lo siguiente en relación al tema:

“Respecto de la primera situación, cabe expresar, en primer término, que el Impuesto de Primera Categoría recuperado bajo la modalidad que establece el inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, constituye para la empresa un ingreso correspondiente a la recuperación de un gasto o desembolso al devolverse el impuesto de Primera Categoría pagado sobre las utilidades generadas por la empresas en los períodos anteriores a la generación de las pérdidas tributarias. No obstante lo anterior, es preciso indicar que el citado ingreso (Impuesto de Primera Categoría recuperado) no constituye una cantidad tributable a nivel del Impuesto de Primera Categoría, ya que tal partida cumplió con dicha tributación en el momento de su provisión o pago al ordenar el artículo

31 de la Ley de la Renta agregarlo a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría por no aceptarse como un gasto tributario.

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

De esta forma se incorpora al Fondo de Utilidades Tributables una utilidad sin derecho a crédito por impuesto de primera categoría, por cuanto esta cantidad no ha pagado el mencionado impuesto de acuerdo se señala en el párrafo anterior”.

3.2.2. Absorción de Utilidades Ajenas

Oficio N° 1671 de 1993, del SII.

“En cuanto a la segunda situación, esto es, el Impuesto de Primera Categoría recuperado por utilidades provenientes de otras empresas que resultan absorbidas por pérdidas tributarias, constituye para sus beneficiarios un incremento de patrimonio, conforme al concepto de renta que define el artículo 2°, N° 1 de la ley del ramo, ya que la empresa con esta recuperación se ve beneficiada por una cantidad que no le ha implicado ningún desembolso de su parte o no está recuperando un gasto como ocurre en el caso anterior.

En esta situación, tal recuperación constituye un ingreso tributable que debe formar parte de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría para la aplicación del tributo de esa Categoría, y por esta vía también pasa a formar parte de las utilidades tributables a registrar en el FUT afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional a la Renta, según proceda.”

Catrilef, 2004, insta que de la simple lectura de los párrafos transcritos del Oficio N° 1.671, DE 12.05.1993, es posible concluir que este ingreso producto del pago provisional por utilidades de terceros absorbidas con pérdidas tributarias, debe

reconocerse en la contabilidad, y, por esta vía integrar la renta líquida imponible del año en que se determinan las pérdidas tributarias, esto es, sobre base devengada. Es decir, constituye un ingreso bruto del ejercicio en la época de su determinación, la que normalmente ocurre al 31 de diciembre del año en que determinó la pérdida tributaria, quedando sujeto, además, a la obligación de efectuar pagos provisionales obligatorios por dicha suma en la misma época (debe incluirse como ingreso bruto del mes de diciembre, para estos efectos).

Este ingreso reconocido en la empresa en forma devengada, disminuye la pérdida tributaria determinada antes de la absorción (circular N° 17, de 1993, del Servicio de Impuestos Internos).

Es decir, a través de su incorporación a la Renta Líquida Imponible, pasa a formar parte del FUT, como una renta tributable con los Impuestos Global Complementario o Adicional, representado en este caso una menor pérdida tributaria.

En este caso constituye un aumento real de patrimonio afecto a Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional en el año en que se genera la absorción de las utilidades percibidas con las pérdidas tributarias determinadas.

A modo de resumen, Jaque 2009, ilustra los efectos en la Renta Líquida Imponible y el en F.U.T. de las utilidades absorbidas por pérdidas tributarias, de la siguiente manera:

Pérdida Tributaria imputada a	Utilidad Propia	Utilidad Ajena
Efectos en la R.L.I. Art. 29 al 33 de la L.I.R. Oficio N° 1.671 de 1993; Oficio N° 2.269 de 1998	No afecto al Impuesto de Primera Categoría	Afecto al Impuesto de Primera Categoría

Efectos Prácticos en R.L.I.		
Contabilizado en Ingreso	Se deduce	Ninguno
No contabilizado en Ingreso	Ninguno	Agregar a la R.L.I.

Efectos Prácticos en el F.U.T.		
Sin importar como esté contabilizado y tomando como base ajustes en la R.L.I.	Agregar a F.U.T. sin crédito	Ingresa al F.U.T. a través de la R.L.I.

Fuente: Jaque López Javier, 2009, pág. 5

Cabe hacer notar, que para una mayor comprensión en relación al cálculo del pago provisional por utilidades absorbidas, sea este por utilidades propias o ajenas, se presenta en forma complementaria en la presente tesis, el Anexo N° 1, el cual se desprende en 6 casos prácticos para así lograr un entendimiento práctico en relación a lo anteriormente expuesto.

3.3. Otros Efectos: Suspensión de los Pagos Provisionales Mensuales

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 90, de la LIR, cuando un contribuyente de primera categoría obtuviere pérdidas para los efectos de declarar dicho impuesto, podrá suspender los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del primer trimestre del año comercial siguiente a aquél en que se obtiene tal resultado, el citado artículo establece:

“Artículo 90°.- Los contribuyentes de la primera categoría que en un año comercial obtuvieran pérdidas para los efectos de declarar dicho impuesto, podrán suspender los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del primer trimestre del año comercial siguiente. Si la situación de pérdida se mantiene en el primer, segundo y tercer trimestre de dicho ejercicio comercial, o se produce en alguno de los citados trimestres, podrán suspender los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del trimestre siguiente a aquél en que la pérdida se produjo.

Producida utilidad en algún trimestre, deberán reanudarse los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del trimestre inmediatamente siguiente.

Los contribuyentes que se encuentren en situación de suspender los pagos provisionales mensuales deberán mantener un estado de pérdidas y ganancias acumuladas hasta el trimestre respectivo a disposición del Servicio de Impuestos Internos. Este estado de pérdidas y ganancias deberá ajustarse de acuerdo a las reglas que esta ley establece para el cálculo de la renta líquida imponible de primera categoría, incluyendo la consideración de pérdidas de arrastre, si las hubiere, y los ajustes derivados del mecanismo de la corrección monetaria.....”

Cabe hacer notar además, que las interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos sobre la materia, se encuentran contenidas en las Circulares N° 16, de 1991 y N° 23, de 1992, y además se pronunció de manera específica sobre la situación analizada mediante Oficios N°s 3.163, de 2003 y 1.116, de 2004.

Dichos pronunciamientos, indican que sobre la materia deben aplicarse de manera concordante las normas dispuestas en el artículo 90 y 31, N° 3 de la LIR, concluyendo que la suspensión referida, sólo es aplicable cuando el contribuyente al término del ejercicio comercial respectivo, obtenga una pérdida tributaria, y además, dicho resultado no sea absorbido por utilidades tributables acumuladas en el registro FUT de la empresa, pues de lo contrario, no se encontraría en situación de pérdida y por consiguiente, no podría suspender los pagos provisionales mensuales correspondientes al primer trimestre del ejercicio siguiente.

4. Límites al aprovechamiento de las pérdidas tributarias

4.1. Introducción

La Ley N° 19.738, publicada según Diario Oficial el 19.06.2001, establece las normas legales para combatir la evasión tributaria y en su artículo 2° e) N° 1 limita la deducción de las pérdidas de las utilidades en las reorganizaciones empresariales que se efectúen sólo con fines tributarios, para eludir el pago de impuestos, señalándose las situaciones en que ello se produce, especialmente cuando se efectúen cambios en la propiedad y el giro de la empresa. (Mensaje, Proyecto Ley N° 19.738, 24 Agosto 2000).

4.2. Restricción de las Pérdidas

El artículo 31 N° 3 incisos final de la Ley de Impuesto a la Renta (citado por González 2004), establece una importante limitación al derecho de aprovechamiento de las pérdidas tributarias, en el sentido que no procederá el aludido beneficio en los siguientes casos:

- a) Las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de sus derechos sociales, acciones o del derecho a participación en las utilidades, siempre y cuando, además, que con motivo de dicho cambio se cumpla alguna de las siguientes condiciones:
 - a.1) Que en los doce meses anteriores o posteriores al cambio de la propiedad, la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original por uno distinto, salvo que mantenga su giro principal; o
 - a.2) Que al momento del cambio indicado, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones; o
 - a.3) Que pase a obtener solamente ingresos por participación, ya sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades.

- b) Para los efectos anteriores, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen por adquirir, ya sea, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones en las utilidades de la empresa. Cabe señalar, que para la aplicación de esta norma, se entenderá que son nuevos socios o accionistas las personas que en un determinado año adquieran, por ejemplo, el 20% de los derechos, de las acciones o de la participación de las utilidades de una empresa y en los años siguientes adquieran un nuevo porcentaje de los valores antes indicados, hasta completar el 50%.

- c) En consecuencia, cuando se de la situación indicada en las letras anteriores, las sociedades de cualquier naturaleza jurídica, que tengan pérdidas acumuladas en sus registros contables generadas con antelación al cambio de propiedad, entendido éste en los términos antes señalados, no podrán deducir dichas pérdidas como un gasto tributario de los ingresos percibidos o devengados obtenidos con posterioridad a dicho cambio.

Para estos efectos se considerarán ingresos percibidos o devengados, entre otros, a:

- c.1) Los propios ingresos obtenidos por la empresa producto del desarrollo de su actividad que constituye su giro habitual, incluyendo los que provienen de inversiones efectuadas por ella;

- c.2) Las utilidades retenidas en el registro F.U.T. de una empresa que ha sido absorbida por otra, partiendo de la base que dichos ingresos se perciben o devenguen por la empresa absorbente desde el momento de la absorción; y

- c.3) Las utilidades recibidas por las empresas receptoras con motivo de retiros tributables destinados a reinversión, conforme a las normas de la letra c) del N° 1 de la Letra A del artículo 14 de la Ley de la Renta.

d) Cabe señalar, que por expresa disposición de la norma que se comenta, lo establecido en las letras anteriores no tendrá aplicación cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que lo establece el artículo 100 de la Ley N° 18.045, norma ésta que preceptúa lo siguiente al respecto:

“Artículo 100.- Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas:

- a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad
- b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046.
- c) Quienes sean directores, gerentes, administradores o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, y
- d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.

La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

- 1) Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad
- 2) Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés
- 3) Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o

- 4) Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.

No se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad.

4.3. Situación del P.P.U.A. frente a la Reorganización Empresarial

4.3.1. Introducción

Urenda, 2004, señala que la estructuración tanto jurídica como económica de una empresa, está determinada por diversos factores, tales como la tecnología, los recursos económicos y humanos, los objetivos y orientaciones empresariales, el estado del mercado, las normas tributarias, la situación política, etc.

A su vez, todos estos elementos y situaciones son variables, lo que produce que la estructura de la empresa también lo sea, ello con el objeto de adaptarse a las nuevas condiciones y lograr así un mejor desempeño económico.

Es por ello, que nuestra legislación, ha ideado y puesto en práctica mecanismos que permiten modificar la estructura económica y jurídica de un modo ágil. Estos mecanismos se denominan genéricamente “formas de reorganización empresarial”.

En este punto, se abordaran los siguientes tipos de reorganizaciones: Fusión, Transformación y División de sociedades, en la cual, se señalará en cada una de ellas los aspectos generales y la incidencia que tienen éstas con el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.

4.3.2. Fusión

➤ Aspectos Generales

El artículo 99 de la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas señala:

“La fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.”

Urenda, 2004, cita las principales características para este tipo de reestructuración:

1. La disolución o extinción de al menos una de las sociedades que han de fusionarse.
2. Ausencia de liquidación (No existe pago de las deudas, división ni distribución de los bienes de los patrimonios que se fusionan, ya que la totalidad de éstos pasan como un todo a la sociedad fusionante).
3. Transmisión a título universal de los patrimonios a la sociedad que se crea o subsiste en un sólo acto jurídico.
4. Incorporación completa de los socios o accionistas de las sociedades que se disuelven en la sociedad resultante. Dicha incorporación se efectúa mediante el canje de acciones nuevas por las que tenían los accionistas de las sociedades fusionadas.
5. Aumento de Capital: Es la principal modificación estatutaria en la sociedad absorbente por la incorporación de los patrimonios de las absorbidas.

En los incisos posteriores a la Ley en comento, se establecen los tipos de fusión, los cuales se pasan a detallar:

Fusión por Creación	: Cuando el activo y el pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aportan a una nueva sociedad que se constituye. (Art. 99 inc. 2° de la Ley 18.046)
Fusión por Incorporación o Absorción	: Cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos. (Inc. 3° del Art. 99 de la Ley 18.046)

No obstante, Urenda, 2004, señala que desde un punto de vista tributario, cuando se habla de fusión de sociedades se hace referencia a todo mecanismo de integración de patrimonios, cualquiera sea la forma en que esta integración se lleve a cabo. En consecuencia, para que haya fusión desde un punto de vista tributario, basta con la reunión o integración de los patrimonios sociales. En cambio, para que haya fusión en conformidad a la ley, además de dicha integración, debe producirse la incorporación de la totalidad de los accionistas de la sociedad que desaparece en la entidad resultante.

Por lo tanto, la integración de patrimonio que se produce al reunirse la totalidad de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una sola persona, constituye una fusión desde el punto de vista tributario, pero no desde una perspectiva legal.

Es por estas distintas formas de entender la fusión que la doctrina ha distinguido entre Fusión Propia y Fusión Impropia. Con la expresión Fusión Propia, se hace referencia a aquella operación que cumple con todos los requisitos que la ley exige para que pueda ser calificada como tal. En tanto, cuando se habla de fusión impropia, se está haciendo referencia a aquella operación que constituye fusión para efectos tributarios, pero que no lo es de acuerdo a lo que Ley entiende como tal.

En relación a lo expuesto, es posible concluir que la fusión impropia consiste en una simple cesión de derechos o compraventa de acciones, que trae como consecuencia la reunión de la totalidad de los derechos o acciones en manos de una misma persona.

Con el objeto de abordar con mayor claridad el tema, se citan las principales diferencias, de acuerdo a lo señalado por Urenda, 2004, así como también se expone en Anexo N° 2 de la presente tesis, los principales efectos tributarios para ambos tipos de Fusión.

FUSIÓN PROPIA		FUSION IMPROPIA
Fusión por Incorporación	Fusión por Absorción	
<ul style="list-style-type: none"> > Extinción de todas las sociedades fusionadas. > Creación de una nueva sociedad llamada a suceder a título universal a las sociedades fusionadas. 	<ul style="list-style-type: none"> > Subsistencia de las sociedad absorbente. > Modificaciones estatutarias en la sociedad absorbente: Ej. Aumento de capital, ampliación del objeto social, cambio en la configuración del órgano de administración, cambio de domicilio social, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> > No hay aumento de capital: La sociedad absorbente no incrementa su capital, ya que tiene en su activo las acciones o participaciones de la ó las sociedades absorbidas. > Existe un cambio entre activos: El registro de las acciones o participaciones de la ó las sociedades desaparece del activo de la sociedad absorbente y se sustituye por todas las partidas de activo y pasivo que la absorbente recibe. > Los propietarios de la absorbida no se incorporan a la sociedad absorbente.

FUENTE: Elaboración Propia en base a Texto publicado por el Señor Urenda B. Nicolás, 2004.

➤ Procedencia de la Fusión de una Sociedad de Personas

Urenda, 2004, establece que la figura de fusión de sociedades se encuentra reglamentada en la Ley sobre sociedades anónimas (Ley N° 18.046) situación que podría llevar a sostener que esta figura sólo resulta aplicable a este tipo de sociedades. No obstante, ello no es así y nada impide, atendido el principio de libertad contractual y autonomía de la voluntad en que se sustenta nuestro ordenamiento jurídico, que pueda procederse también a la fusión de sociedades de personas, toda vez que no existe ninguna norma legal que lo prohíba.

El SII ha ratificado el criterio recién expuesto, concluyendo sobre el punto que todo lo que disponen las leyes tributarias y lo que el mismo Servicio ha señalado en sus pronunciamientos sobre la fusión, es también aplicable a las sociedades de personas.

En primer lugar, señala el SII, que la expresión fusión de sociedades ha sido utilizada por el legislador en dos normas legales de orden tributario, que son, el artículo 14 letra A, N° 1, letra c, de la Ley de Impuesto a la Renta, y el artículo 69 del Código Tributario, las cuales no restringen el término fusión sólo a las sociedades anónimas, ya que ellas se utiliza el vocablo genérico sociedades, con lo cual queda de manifiesto que el legislador no tuvo la intención de efectuar distinciones. Además, la primera de las normas recién citadas, establece que,

dentro de la expresión fusión de sociedades, debe comprenderse la reunión total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, lo que denota que al utilizar el término derechos, está haciendo referencia, obviamente, a las sociedades de personas.

Asimismo, el SII señala que “reafirma lo anteriormente expuesto la circunstancia de que este Servicio al impartir instrucciones mediante Circulares 68, de 1996, y 17 de 1995, así como también el Oficio 2389 de 13.10.1997 al referirse a la expresión fusión de sociedades, lo haya hecho en forma genérica, incluyéndose en tal expresión las sociedades de cualquier clase”.

Actualmente, y por todas las razones expuestas, la aplicación del término fusión también a las sociedades de personas está aceptada en todas las esferas. (Urenda, 2004)

➤ Efectos Tributarios de la Fusión en relación con las Pérdidas Tributarias

Situación de las utilidades pendientes de reparto en las sociedades fusionadas	Situación de las pérdidas tributarias de la sociedad fusionada	Situación de las rentas de la sociedad fusionada que son absorbidas por las pérdidas de la entidad resultante	Manera de utilizar las pérdidas tributarias acumuladas en la sociedad fusionada
<p>El FUT de las sociedades fusionadas se incorpora al FUT de la entidad resultante, y las utilidades que registre éste último se grabarán con el IGC o Adicional cuando ellas sean distribuidas en esta última sociedad a sus socios o accionistas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 de la LIR</p>	<p>En la fusión, cualquiera sea su modalidad, se produce un cambio de contribuyente, por lo tanto, las pérdidas tributarias que figuren en la sociedad que es absorbida no pueden ser traspasadas a la nueva sociedad que se crea o subsista. No obstante, si al determinar RLI, FUT en la entidad antes de ser absorbida, este da como resultado una Pérdida Tributaria, puede efectuar solicitud. Hay que tener presente, que el SII., administrativamente, ha de señalar que la devolución de este crédito especial debe ser solicitado por la absorbida conforme al Art. 97 inc. 4° de la Ley de la Renta, al presentarse el Balance de Término de Giro por esta sociedad. Si así no se hiciera deberá presentarse una solicitud de carácter administrativo, según lo dispuesto por el Art. 126 del C. Tributario, dentro del plazo de un año contado desde la presentación de dicho balance, no siendo procedente la petición hecha por la sociedad absorbente en el mes de Abril del año siguiente, contenida en su propia declaración de renta, toda vez que la solicitud que corresponda, debe ser dirigida directamente al S.I.I. por o para la sociedad absorbida en la oportunidad señalada. (Oficio N° 329 de 10 de Febrero de 1997 del S.I.I.)</p>	<p>Si la sociedad absorbente posee en el año comicial Pérdidas tributarias y se tiene Utilidades en el Fut producto de una Fusión, estas últimas son contempladas como utilidades ajenas. Por lo tanto, se podrá solicitar P.P.U.A.</p>	<p>Normalmente, al llevarse a cabo una fusión por absorción de sociedades se opta porque sea la sociedad más grande la que absorba a la más pequeña. Ello, entre otras razones, para aprovechar el reconocimiento o prestigio de que el nombre o la marca de la empresa de mayor envergadura goza dentro del mercado. No obstante, puede ocurrir que sea la sociedad más pequeña la que tenga pérdidas tributarias acumuladas, las cuales, al ser dicha sociedad absorbida, no podrán ser utilizadas tributariamente por la sociedad resultante, ya que no fue ella quien generó tales pérdidas.</p> <p>Con el objeto de evitar que ello ocurra, se ha usado que sea la más pequeña la que absorba a la más grande, y una vez que se ha materializado la fusión en los términos indicados, se procede a reemplazar el nombre de la sociedad resultante por el que tenía la sociedad absorbida, que era de la mayor envergadura y prestigio.</p> <p>Con esto, se logra aprovechar las pérdidas tributarias acumuladas en la sociedad más pequeña al momento de la fusión y, al mismo tiempo, se conservan las ventajas que representa un bien intangible como lo es el de la marca de una sociedad.</p> <p>Este fue el mecanismo utilizado en la fusión de los bancos Santander y Osorno. En dicha ocasión, fue este último que absorbió al primero, y con posterioridad a la operación, se reemplazo el nombre de la sociedad resultante, Banco Osorno, por el de la sociedad absorbida, Banco Santander.</p>

FUENTE: Elaboración Propia en base a Texto publicado por el Señor Urenda B. Nicolás, 2004.

4.3.3. Transformación

➤ Aspectos Generales

Nuestra legislación define la transformación de sociedades como el cambio de especie o tipo social de una sociedad, efectuada por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica. (Art. 96 Ley 18.046).

En similares términos la define el Art. 8° N° 13 del Código Tributario.

La ley de S.A. en su artículo 97, reconoce tres formas de transformación: Transformación de otros tipos o especies de sociedades en sociedades anónimas, transformación en sociedades anónimas especiales y transformación de S.A. a otro tipo de sociedad.

Según Hernández, 2.000, las dos condiciones esenciales en una transformación son:

- **La entidad que se transforma debe ser una sociedad legalmente constituida**, vale decir, los patrimonios o empresas que no se organizan como sociedades legalmente constituidas, sino que como empresas individuales, comunidades, asociaciones o cuentas en participación, o bien se trata de sociedades que nacen con algún defecto en su constitución (sociedades de hecho), no pueden ser objeto de transformación si quieren organizarse o constituirse como sociedades regulares. Lo anterior se explica porque la transformación consiste en el paso de un estado jurídico a otro, pero dentro de la misma categoría genérica de sociedad.
- **La sociedad debe cambiar de forma o tipo social a través de la reforma del contrato o el estatuto social**, requiere pues, que la sociedad cambien en tal intensidad su organización interna, que pase a estar regulada por otras normas jurídicas aplicables a otro tipo social. A modo de ejemplo, se modifican las normas sobre nombre o razón social; las normas relacionadas a la forma de administrar los negocios sociales, porque de una administración por todos los socios se pasa a una administración por un directorio y a la existencia de una junta de accionista; se modifica la conformación y división del capital social, pues este capital ahora se divide en acciones de igual valor y desaparecen los derechos sociales; la responsabilidad de los socios frente a las deudas sociales puede variar; también cambian las normas

sobre distribución de utilidades, antes retiros particulares de los socios y ahora a distribución de dividendos correspondientes a utilidades líquidas provenientes de balances aprobados por la junta de accionistas, entre otros.

A continuación se citan las principales características para este tipo de reestructuración (citado por Hernández, 2000).

- **Subsistencia de la personalidad jurídica**, por consiguiente, no hay disolución, porque la sociedad se conserva, no obstante, cambia su forma. Tampoco hay sucesión universal de los patrimonios como sucede en la fusión, porque el patrimonio sigue siendo sujeto a la misma persona jurídica y por último, no existe novación en relación a las obligaciones sociales, porque la sociedad como sujeto obligado se mantiene.

- **Cambio del rol jurídico de la sociedad**, es decir, la estructura jurídica de la entidad se modifica. Por lo anterior, desde la fecha de la transformación deja de tener efecto todas las normas aplicables a la anterior especie social y adquiere vigencia las normas aplicables al nuevo tipo social.

- **Tratamiento tributario diferente a los socios o accionistas, porque sus derechos sobre el patrimonio social cambian por la transformación en acciones y no en derechos sociales o viceversa**. En relación a ello, los efectos se dividen a su vez, en dos etapas claramente diferenciadas, antes y después de la transformación.

Con el propósito de entregar mayor claridad al tema, se presenta el Anexo N° 3 de la presente tesis, en donde se reflejan las situaciones anteriormente expuestas con un mayor análisis.

➤ Efectos Tributarios de la Transformación en relación con las Pérdidas Tributarias

Las pérdidas existentes en la sociedad al momento de la transformación podrán ser imputadas a las utilidades o ser acumuladas a las pérdidas del mismo ejercicio en que se produce la transformación y a la de los siguientes, porque se trata de la misma entidad que generó dicha situación patrimonial. (Hernández, 2000).

Pero puede suceder que el acuerdo de transformación o antes, se decida la absorción de las pérdidas acumuladas por el capital o utilidades, para excluirlas del nuevo patrimonio social de la sociedad transformada. Dicha decisión financiera, sólo tiene efectos contables y societarios, porque tributariamente la sociedad transformada podrá seguir utilizando las pérdidas de arrastre para efectos de determinar la renta líquida imponible afecta al impuesto de Primera Categoría. Así lo ha dicho el S.I.I., argumentando que, “las pérdidas financieras y tributarias se determinan de acuerdo a objetivos diferentes”. (Oficio N° 862 de 23 de marzo de 1984 del S.I.I.).

4.3.4. División

➤ Aspectos Generales

El Artículo 94 de la Ley N° 18.046, señala que la división de una sociedad anónima “consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”.

Urenda, 2004 analiza por separado, los tres elementos fundamentales que integran el concepto de División, de la siguiente manera:

- **Distribución del Patrimonio**

La esencia de la división está en la fragmentación del patrimonio social en una o más partes, y la simultánea asignación de esas partes a una o más sociedades que se constituyen al efecto.

De acuerdo con la ley vigente, la cuenta del patrimonio neto que no puede dejar de ser asignada a la nueva sociedad es la del capital social. En cambio, las otras cuentas del patrimonio neto, sólo serán asignadas a las nuevas sociedades en la medida necesaria para cumplir el acuerdo de división del patrimonio social.

Con respecto a las cuentas de reservas y pasivo, su distribución es optativa. La o las sociedades nuevas pueden hacerse de parte de las reservas o del pasivo de la sociedad dividida, pero esto no constituye un requisito para que la figura se perfeccione.

Desde el punto de vista del patrimonio de la sociedad dividida, en su globalidad, los socios o accionistas tienen absoluta libertad para determinar qué elementos específicos (activos y pasivos) del mismo van a asignarse a las o las nuevas sociedades.

- **Entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyen**

En cuanto a la sociedad dividida, el traspaso del patrimonio es sólo parcial, ya que ella conserva una parte.

Producto de este traspaso parcial de patrimonio, el capital de la sociedad disminuirá en proporción a la cantidad asignada a la o las sociedades que nacen. Los demás rubros que integran el patrimonio, se verán afectados en la medida en que hayan sido incluidos en el traspaso de bienes.

Las sociedades beneficiarias deben ser creadas con motivo de la división. La asignación de patrimonio no puede efectuarse a favor de sociedades preexistentes a la división. Además, como consecuencia del proceso pueden nacer a la vida jurídica una o más sociedades, siendo necesaria para que la división se lleve a cabo la creación de a lo menos una y facultativo para las partes la constitución de dos o más.

- **Igual participación de los accionistas de la sociedad dividida en la o las nuevas sociedades**

De acuerdo con nuestra legislación, a los socios o accionistas de la sociedad dividida corresponderá en la o las nuevas sociedades que se creen a partir de ella, los mismos derechos y participaciones que tenían en el capital de la sociedad que se divide. Así, la contraprestación a la asignación de patrimonio realizada, se produce mediante la atribución de derechos o acciones de la o las nuevas sociedades a los socios de la sociedad dividida.

De esta manera, los socios o accionistas de la sociedad dividida no ven alterada su posición relativa frente al patrimonio originario, ya que, si bien, por un lado,

parte de éste cambia de titularidad, haciendo que sus derechos en la sociedad dividida disminuyan de valor, por otro, adquieren derechos sobre el capital de la o las sociedades que nacen de la división, capital que está constituido precisamente con la cuota de patrimonio traspasada.

Esta situación viene a confirmar el hecho de que la división se traduce, desde el punto de vista de los socios o accionista de la sociedad dividida en un cambio de composición de patrimonio y, por lo tanto, en ningún caso significa para ellos un lucro o beneficio de tipo económico

La adquisición de derechos o acciones en la o las sociedades nuevas por los socios o accionistas de la sociedad dividida, se efectúa de manera automática. Para que se produzca no requiere de pacto ni acuerdo alguno, y se entiende incorporada a todo proceso de división.

➤ Procedencia de la División de una Sociedad de Personas

Urenda, 2004 manifiesta que en la figura de la división se ha estimado que también es aplicable a las sociedades de personas, por las siguientes razones:

En primer lugar, en Chile impera el principio de autonomía de la voluntad, en virtud del cual los particulares pueden realizar válidamente todos aquellos actos que no estén prohibidos por la ley, con tal que no se opongan al orden público, a la moral y a las buenas costumbres. En este sentido, como en nuestra legislación no existe normativa que restrinja la figura de la división a las sociedades anónimas o que prohíba su ejecución respecto de sociedades de distinta naturaleza, y no siendo esto último contrario, al orden público, a la moral o a las buenas costumbres, nada impide que puedan también dividirse las sociedades de personas.

Por otra parte, la división de una sociedad de personas está aceptada en la propia ley de la renta, la cual, en su artículo 14, Párrafo A), N° 1, letra c), al tratar el tema sobre aplicación de los impuestos global complementario o adicional a la renta en el caso de división de sociedades, no restringe esta posibilidad sólo a las sociedades anónimas, sino que emplea el vocablo genérico “sociedades”.

El SII, a favor de la procedencia de la división de las sociedades de personas, ha señalado que, atendida la naturaleza de las sociedades de personas y las atribuciones de sus socios, no existe impedimento desde el punto de vista tributario, para que dichas sociedades puedan realizar su división, en los mismos términos en que lo hace una sociedad anónima, esto es, en forma tal que a los

socios en la nueva sociedad les correspondan los mismos derechos y participaciones que tienen en el capital de la sociedad que se divide. (Oficio 633 de 15 de Febrero del año 1993: Oficio 3382 de 10 de Diciembre del año 1998, y Oficio 2407 de 1 de Junio de 1999, SII)

Además, cabe hacer notar, que en igual forma, no existe impedimento para que de la división de una sociedad de personas se creen sociedades anónimas.

En esta materia, la ley sólo exige que de la división de una sociedad anónima únicamente pueden crearse sociedades anónimas; pero en cambio, no existe norma alguna que exija que las sociedades que se creen de la división de una sociedad de personas deban tener la misma calidad, es más, Servicio de Impuestos Internos ha regulado los efectos tributarios que se derivan de ella, mediante Oficios 2407 de 1 de Junio de 1999 y 100 de 14 de enero de 2000.

Con el propósito de entregar mayor claridad al tema, se presenta el Anexo N° 4 de la presente tesis, en donde se reflejan las situaciones anteriormente expuestas con un mayor análisis.

➤ Efectos Tributarios de la División en relación con las Pérdidas Tributarias

Con respecto al derecho a utilizar tributariamente las pérdidas, debe señalarse, a modo de principio básico, que éste sólo puede ser ejercido por el contribuyente que genera tales pérdidas.

Es por ello que, en el caso de la división, las pérdidas no podrán ser aprovechadas por la o las nuevas sociedades que nacen de ella, ya que estas constituyen un contribuyente distinto de la sociedad dividida, que fue la generadora de las pérdidas.

Con respecto a las pérdidas tributarias, en el caso de división de disminución de capital por absorción de pérdidas, jurídica y contablemente se produce una disminución del capital social y de la cuenta del patrimonio denominada capital, contra un abono a la cuenta de pérdidas acumuladas. Con esto se mejora la presentación financiera de la empresa, que ya no figurará con pérdidas de ejercicios anteriores. Sin embargo, las pérdidas tributarias existentes (que en este caso no aparecerán registradas en la contabilidad, pero si en el FUT) no se verán alteradas, pudiendo seguir siendo utilizadas en la empresa.

Por lo tanto, en el caso de división de sociedades, las pérdidas tributarias generadas por la empresa que se divide sólo pueden seguir siendo utilizadas por ella mediante su imputación a las utilidades tributarias que genere en el futuro, según lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta.

CAPITULO III ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 31 N° 3 INCISO SEGUNDO LEY DE LA RENTA D.L. 824 DE 1974.

Introducción

En el capítulo II de la presente Tesis, se trato de manera conceptual el actual sistema tributario Chileno concerniente al Impuesto a la Renta, establecido en el Decreto Ley N° 824 de 1.974, enfatizando a los contribuyentes acogidos a la Primera Categoría, con el objeto de entregar un comprensión global del beneficio estipulado en el artículo 31 N° 3 inciso segundo de la precitada ley. Es por ello, que también se señalaron los aspectos generales del P.P.U.A, los elementos que lo conforman y su tratamiento tributario.

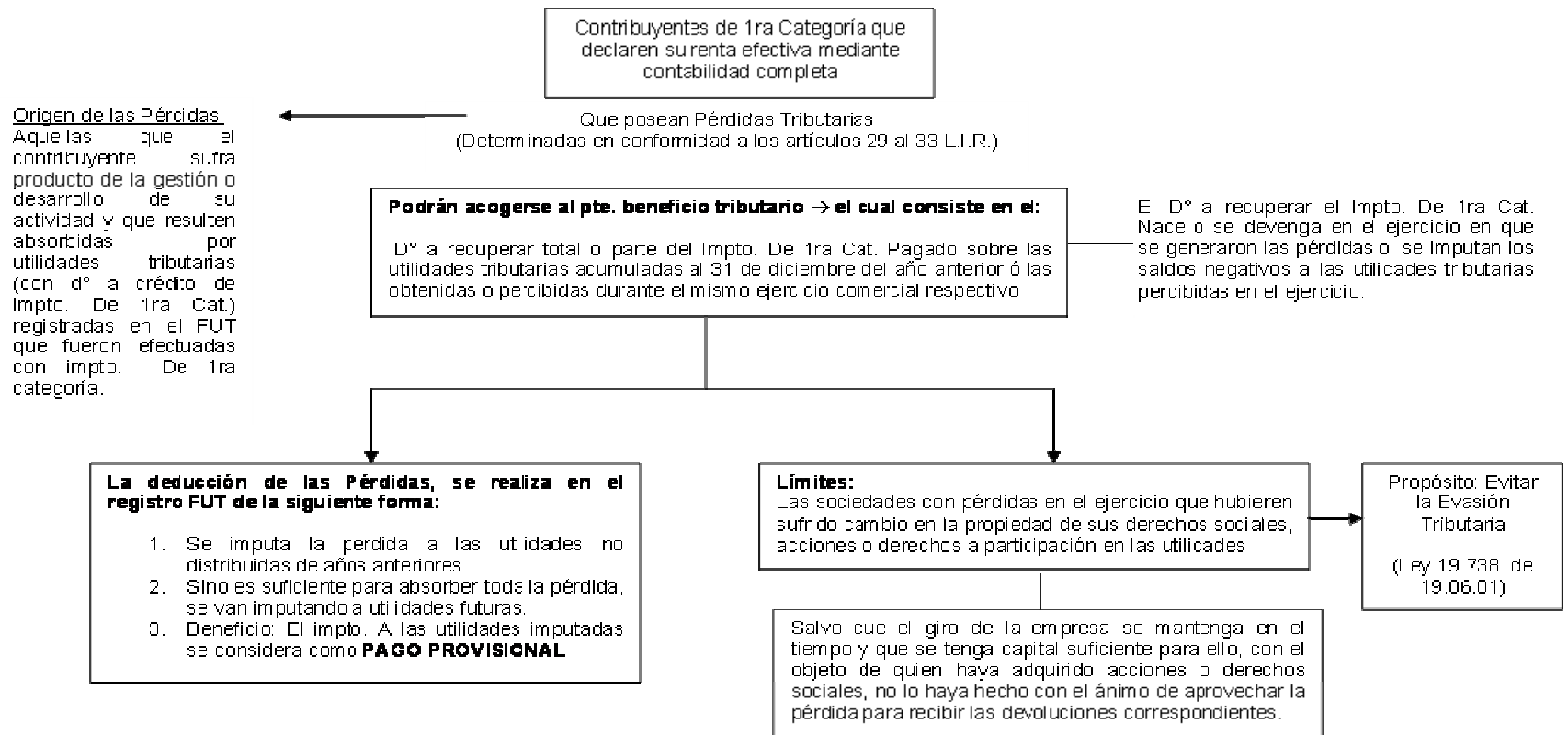
En el capítulo III se analizaran aspectos particulares en materia tributaria, como la evolución del P.P.U.A., la forma de calcularlo y la naturaleza de las utilidades al ser Absorbidas por las Pérdidas, así como también la interrelación que tiene el pago provisional con las áreas de finanzas, contabilidad, auditoría y administración.

I. ARTÍCULO 31 N° 3 INCISO SEGUNDO LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA ENFOQUE TRIBUTARIO

1. Introducción

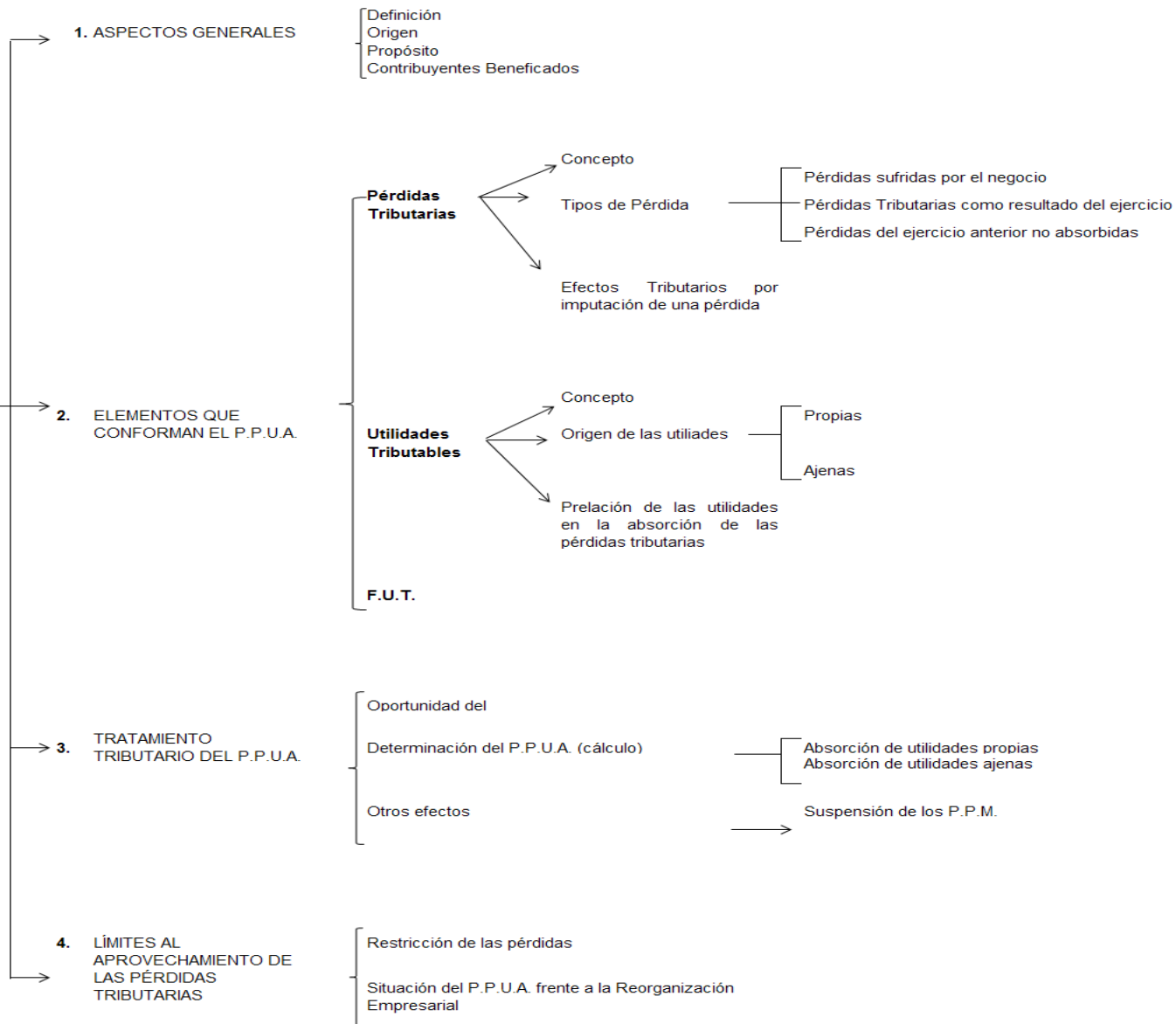
Tal como se señaló anteriormente, el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas fue presentado en el capítulo dos de una manera conceptual, complementándose con ejemplos prácticos en los anexos respectivos. Para una mayor comprensión se ejemplifica lo antes dicho de la siguiente forma:

MAPA SINÓPTICO BENEFICIO TRIBUTARIO "ARTÍCULO 31 N° 3 LEY DE IMPUESTO A LA RENTA"



Fuente: Elaboración Propia, en base al Artículo 31 N° 3 Inciso segundo L.I.R.

PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS (P.P.U.A.)



FUENTE PROPIA

Es por ello, que en este punto, se analizará el P.P.U.A. bajo el enfoque tributario, abordando los siguientes tópicos:

- Evolución del Pago Provisional
- Forma de calcular el P.P.U.A.
- Las Pérdidas sólo pueden ser deducidas de utilidades con igual naturaleza tributaria

2. Evolución del Artículo 31, N° 3, inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Renta.

A continuación se presenta una línea de tiempo para representar los acontecimientos más significativos del Artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta, para así llegar al Pago Provisional especial. Posteriormente se efectuarán los comentarios respectivos de la citada representación gráfica. Todo ello con el objeto de abordar lo más cognoscible posible la naturaleza jurídica del beneficio en cuestión.

EVOLUCIÓN DEL ARTÍCULO 31 N° 3 LEY DE IMPUESTO A LA RENTA

Decreto Ley 824 Ministerio de Hacienda	Decreto Ley 1874 Ministerio de Hacienda	Ley 18293 Ministerio de Hacienda	Ley 18489 Ministerio de Hacienda	Ley 18775 Ministerio de Hacienda	Ley 18985 Ministerio de Hacienda	Ley 19738 Ministerio de Hacienda
Fecha Publ. 31.12.1974 Fecha Prom.27.12.1974	09.08.1977 05.08.1977	31.01.1984 26.01.1984	04.01.1986 02.01.1986	14.01.1989 13.01.1989	28.06.1990 22.06.1990	19.06.2001 15.06.2001
Extracto, parte pertinente						
<p>3.- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.</p> <p>Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de hasta dos ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio financiero de un año deberán imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produjeron dichas pérdidas, y si las utilidades del referido ejercicio no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio siguiente.</p> <p>Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el segundo mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el segundo mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.</p>	<p>Artículo 12°- Introdúcense las siguientes modificaciones en el inciso segundo del N° 3 del artículo 31° de la Ley sobre Impuesto a la Renta:</p> <p>a) Reemplázase la expresión "hasta dos ejercicios anteriores" por "hasta cinco ejercicios anteriores".</p> <p>b) Sustitúyense las palabras finales de dicho inciso "imputarse al ejercicio siguiente" por "imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente hasta un máximo de cinco ejercicios".</p> <p>Lo dispuesto en el presente artículo regirá respecto de las pérdidas producidas en ejercicios terminados con posterioridad al 31 de Diciembre de 1977.</p>	<p>12.- En el inciso segundo del N° 3, introdúcense las siguientes modificaciones:</p> <p>a) En el inciso segundo del N° 3, suprimense las palabras "hasta cinco" y "hasta un máximo de cinco ejercicios"; intercálase a continuación la frase "deberán imputarse a las utilidades" las palabras "no retiradas y a las", y sustitúyase la frase "referido ejercicio" por la palabra "referidas".</p> <p>b) En el inciso tercero del N° 3, intercálase después de la expresión "se reajustará" las palabras entre comas "cuando deba imputarse a los años siguientes".</p>	<p>5.- En su artículo 31, N° 3, agrégase al inciso segundo en punto seguido, las siguientes frases: "En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida; y se le aplicará las normas de reajustabilidad, imputación y devolución que señalan los artículos 93 al 97 de la presente ley."</p>	<p>6.- En el artículo 31°:</p> <p>a) Suprimese en el párrafo segundo del número 3°-, la última parte que empieza con las palabras "En el caso que las pérdidas absorban ..."</p>	<p>a) Sustitúyase el inciso segundo del número 3° por el siguiente: "Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio financiero de un año deberán imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produjeron dichas pérdidas, y si las utilidades del referido ejercicio no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley."</p>	<p>1. Agrégase el siguiente inciso final al número 3. "Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones. Lo dispuesto en este inciso no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el artículo 100 de la ley N° 18.045."</p>

Fuente: Elaboración Propia

2.1. Comentarios

En relación al cuadro expuesto se pueden efectuar los siguientes comentarios:

- La versión original del Decreto Ley 824 del 31.12.1974 en su artículo 31 N° 3, establecía la deducción de las pérdidas de hasta dos ejercicios anteriores. Al efecto, las pérdidas del ejercicio financiero de un año, debían imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente aquél en que se produjeron dichas pérdidas, y si las utilidades del referido ejercicio no hubieran sido suficientes para absorberlas, la diferencia debía imputarse al ejercicio siguiente.
- Más tarde, con el Decreto Ley 1874, de 09.08.1977, en su artículo 12° modifica el artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta, con el objeto de permitir que las pérdidas obtenidas en determinado ejercicio puedan ser rebajadas de los resultados de los cinco ejercicios comerciales siguientes, en vez de poder hacer dicha rebaja solamente en dos ejercicios comerciales como ocurría con la norma anterior, vale decir, se amplió el plazo de dos a cinco años, a contar del año tributario 1979, en forma ininterrumpida hasta el quinto año. Lo anteriormente expuesto se complementa en la Circular N° 109 del 17.08.1977 emitida por Servicio de Impuestos Internos.
- Servicios de Impuestos Internos, mediante la Circular N° 54 de 24.12.1984 complementa la Ley 18.293 del 31.01.1984, el cual, dentro de las materias que modifica, se encuentra el tratamiento de las pérdidas acumuladas, quedando de la siguiente manera:

“N° 3.- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Podrán asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio financiero de un año deberán imputarse a las utilidades no retiradas y a las obtenidas en el ejercicio siguiente aquél en que se produjeron dichas pérdidas y si las utilidades referidas no fueran suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente.

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en éste párrafo y su monto se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que procesa su deducción.

Por lo tanto, esta ley en complemento con la circular, establece:

- 1) **Nueva forma de efectuar la absorción de las pérdidas de arrastre o de ejercicios anteriores.** → El plazo límite de que disponían los contribuyentes para absorber las pérdidas de sus negocios fue eliminado, de modo que las pérdidas correspondientes a un determinado ejercicio financiero pueden ser imputadas tributariamente sin límite de tiempo, hasta su total extinción, sin importar el número de años o ejercicios comerciales que sean necesarios para dicho fin. En relación a las pérdidas tributarias originadas a partir del año comercial 1979, las cuales no habían cumplido el plazo límite de 5 años para su deducción sí podían ser imputadas hasta su total agotamiento.
- 2) **Orden de imputación de las pérdidas de arrastre o de ejercicios anteriores.** → Como regla general las pérdidas debían imputarse a las utilidades acumuladas o retenidas en la empresa, y sólo en caso de que éstas no existieran o fueran insuficientes, la citada pérdida tributaria o el saldo restante de ésta, podía ser imputada a las utilidades de los ejercicios siguientes, de manera consecutiva y sucesiva.
- 3) **Reajustabilidad de las pérdidas de arrastre o de ejercicios anteriores cuando deban imputarse a las utilidades de los ejercicios siguientes.** → La reajustabilidad de las pérdidas de arrastre únicamente procede cuando deban imputarse a las utilidades de los ejercicios siguientes a aquél en que se produjeron. (La forma de reajustabilidad es la misma establecida en el DL 824 de 1974.

Fuente: Elaboración Propia

Posteriormente, la Ley 18.489, de 04.01.1986 agrega un párrafo final en el inciso segundo del artículo 31 N° 3, en el cual, otorga a los contribuyentes recuperar como un pago provisional, el impuesto de primera categoría pagado sobre aquellas utilidades acumuladas en la empresa, que resulten absorbidas por las pérdidas tributarias, producto de la mecánica de imputación que establece la Ley. Por su parte, la Circular N° 12 del 29.01.1986 establece ciertos comentarios en relación a la precitada ley, en cuanto a la parte pertinente establece:

....” Se agregó un párrafo final, a través del cual se corrige la falta de equidad que producía la imposibilidad de utilizar el crédito del 10% de impuesto de primera categoría a que tienen los derecho los propietarios, socios o accionistas de las empresas en sus impuestos personales, en el evento en que las utilidades no retiradas sean absorbidas total o parcialmente por pérdidas posteriores.”

Por lo tanto, en 1986 nace el Pago provisional por utilidades absorbidas, más no por mucho tiempo, puesto que, con la Ley 18.775 de 1989 se deroga el citado beneficio, esto debido a que no se justificaba su permanencia atendido a las normas establecidas en el artículo 20 bis de la Ley de la Renta. (Lo anterior se complementa con Circular N° 11 de 27.01.1989 emitida por S..I.I.).

- El punto anterior rigió sólo por el año tributario 1990, (año comercial 1989), puesto que, con la dictación de la Ley 18.985 de 28.06.1990, el citado beneficio fue repuesto a partir del año tributario 1991 de la misma forma establecida en la Ley N° 18.489.
- Por último, la última modificación relevante vigente que afectó al artículo 31 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta fue la Ley 19.738, de 2001, en la cual se señalan normas para combatir la evasión tributaria. En ella, se establece una limitación importante al aprovechamiento de las pérdidas tributarias en cuanto a la propiedad de la empresa que los genera.

3. Forma de calcular el P.P.U.A.

En principio, la forma de calcular el pago provisional por utilidades absorbidas se encuentra contenida en el artículo 31 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta. La parte pertinente establece:

“En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a

la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley”.

Por su parte, Servicio de Impuestos Internos, mediante el Oficio N° 9 de 03.01.2000 señala que el pago provisional generado por la absorción de utilidades por la imputación de pérdidas se determina aplicando la tasa del impuesto sobre el monto del resultado negativo, vale decir, se determina aplicando el monto de la pérdida por la tasa del impuesto que pagó la empresa. Por lo tanto, no se calcula con el factor que determina un incremento, sino que se considera como si fuera una utilidad bruta.

Aquello genera una controversia, el cual mediante un ejemplo se explicará.

- En un año hay utilidades por	\$	100
- La actual tasa de Primera Categoría es	20%	
- Por lo tanto el impuesto de primera categoría es	\$	<u>20</u>
- Quedando una utilidad libre de impuestos de	\$	80
- Luego, en el año siguiente, hay pérdidas por	\$	<u>-80</u>
- La cual, consume la utilidad retenida	\$	0

Lo acorde sería recuperar como impuesto pagado \$ 20 (100 x 20%), sin embargo, de acuerdo al Oficio señalado, el monto a recuperar asciende a \$ 160. (80 x 20%).

En base a lo anteriormente expuesto, se puede señalar

Detalle	Posición SII	Posición de un posible contribuyente
Forma de calcular	de : Utilidad absorbida x tasa = P.P.U.A.	Utilidad Absorbida x factor correspondiente a la tasa
En relación al ejercicio	: 100 x 20% = 20	100 x 0,25 = 25
Argumento	: La Ley (Artículo 31 N° 3 DL 824) no dice que la utilidad deba incrementarse, pues al aplicar el factor que corresponde a la tasa de primera categoría (en este caso el 20% = 0,25) se está incrementando la renta.	<p>1. La ley (Art. 31 N° 3 DL 824) efectivamente dice que la renta debe incrementarse, cuando señala ("..... En aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida...", y la proporción se obtiene con el factor de incremento, es decir, 0,25 = 20/80 (tasa dividida por utilidad neta), ya que si se aplica directamente la tasa, como señala el SII, el P.P.U.A. no es "aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida".</p> <p>2. Además, la norma repite esta misma idea cuando expresa: "... el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional", pues si se aplica directamente la tasa de primera categoría sobre la utilidad absorbida no se recupera el impuesto pagado, se recupera una cantidad inferior.</p>

Ejercicio propio. Elaboración propia en base a paper publicado por el Señor Vergara Wistuba Carlos.

3.1. Comentarios:

- No es aplicable el mecanismo de los retiros, porque en ese caso se debe considerar lo establecido en la Ley de Impuesto a la Renta, Artículo 54, N° 1 que considera dentro de la base imponible del impuesto personal el crédito de categoría. En el caso de la pérdida no hay norma que así lo establezca.
- De acuerdo a lo establecido en el artículo 31 N° 3 lo que se encuentra indicando el legislador es la pertinencia de pedir la devolución de los impuestos de primera categoría pagado sobre dichas utilidades, el cual considera como un pago provisional, es decir, todo el monto pagado se considera como un anticipo que fue enterado en arcas fiscales en forma excesiva. No obstante, en ninguna parte, la citada ley señala que se debe distinguir el monto o la mecánica para su determinación, sino que fue claro al señalar que se devuelve el impuesto pagado proporcionalmente por la utilidad. Por lo tanto:
 - El monto que se determina no es el mismo que el pagado por las utilidades.
 - El Fisco obtiene una mayor recaudación fiscal, bajo este concepto.

4. Las Pérdidas sólo pueden ser deducidas de utilidades con igual naturaleza tributaria

A través del Oficio N° 5.445 del 29/12/2004 emitido por el Servicio de Impuestos Internos se consulta sobre la imposibilidad de deducir de utilidades afectas al Impuesto de Primera Categoría una pérdida que generará en una venta que se está estudiando realizar sobre acciones de sociedad anónima, que corresponden a operaciones no habituales de acuerdo a lo dispuesto en la circular N° 158 de 1976, es decir, no corresponden al régimen general de tributación.

El Servicio respondió que en virtud de la Ley de Impuesto a la Renta, Artículo N° 33 N° 1 letra e), no es posible deducir gastos derivados de una operación sujeta a un régimen tributario diferente, motivo por el cual la transacción planeada que tendrá un resultado afecto al Impuesto de Primera Categoría en Carácter de único, no podrá ser considerado dentro de la determinación de la RLI de Primera Categoría ordinario. Adicionalmente señaló que este resultado negativo sólo puede ser imputado a utilidades de igual naturaleza. Si éstas son insuficientes o inexistentes, el saldo insoluto podrá ser arrastrado hacia el ejercicio siguiente o siguientes hasta que se generen utilidades donde puedan ser imputadas, siempre que sea un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa y le sean aplicable las normativas sobre la especie del número 3 del artículo 31 de la ley de la renta.

4.1. Comentarios:

- Lo señalado en el punto anterior reafirma el criterio de que en la determinación de la Renta Líquida Imponible sólo participan ingresos y gastos afectos a la tributación general.
- De acuerdo al citado oficio se puede concluir que no se puede aprovechar como una deducción a la base imponible del impuesto de categoría el resultado negativo de una operación que tenga la tributación general, siendo necesario controlar ese producto por medio de un registro particular.

II. ARTÍCULO 31 N° 3 INCISO SEGUNDO LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA ENFOQUE CONTABLE

1. Introducción

El P.P.U.A. abarca el área contable desde la perspectiva del reconocimiento del beneficio económico (activo) y del incremento de patrimonio propiamente tal (ingreso). Para ello, se debe analizar si los hechos económicos cumplen los requisitos necesarios para su contabilización, el correcto registro contable y su respectiva presentación y revelación en los Estados Financieros.

2. Reconocimiento

A continuación, se presenta un extracto del marco conceptual con el objeto de vislumbrar, en términos contables, la oportunidad del registro formal del P.P.U.A. en los Estados Financieros.

DETALLE	ACTIVOS	INGRESOS
Definiciones	Es un recurso controlado por la empresas como resultado de hechos pasados, del cual la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.	Son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien, como disminuciones de las obligaciones que dan como resultado aumentos del Patrimonio y que no están relacionados con los aportes de capital efectuados por los propietarios.
Reconocimiento		
> Términos Generales	<ul style="list-style-type: none"> > Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa, y > La partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. 	
	Se reconoce un activo en el balance general cuando es probable que se obtengan de los mismos beneficios económicos futuros para la empresa y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.	Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o una disminución en los pasivos, y además el monto del ingreso puede medirse con fiabilidad. Esto significa que, en efecto, el reconocimiento de ingresos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en activos o por disminuciones en pasivos.
	Un activo no es objeto de reconocimiento en el balance general cuando se considera improbable que de la inversión realizada se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. Tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto o una pérdida en el estado de resultados.	Las condiciones para el reconocimiento de ingresos, van dirigidas a restringir el reconocimiento solo de aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, financieramente debe reconocerse el devengo por el pago provisional por utilidades absorbidas, ya que se cumplen los requisitos de Activo y de Ingreso, a saber qué:

- La petición del beneficio debe ser solicitada por la entidad que generó la pérdida, por ende ésta tiene el control.
- En los registros contables se generará el aumento de un activo, así como también el incremento en resultados debido al reconocimiento del devengo del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.
- El futuro beneficio económico (elemento ineludible de un activo) se materializa con la solicitud efectuada por el contribuyente, a través del formulario N° 22, Declaración de Renta Anual.
- El reconocimiento es medido con fiabilidad, puesto que, existen disposiciones legales que señalan el mecanismo y los procedimientos para acceder al citado beneficio.

Cabe además destacar, que si bien la determinación de la Renta Líquida Imponible es extra – contable, el oficio N° 1671 emitido por Impuestos Internos con fecha 12 de Mayo de 1993, complementa lo anteriormente expuesto señalando que el P.P.U.A.: (se citan las partes pertinentes)

- Constituye un Ingreso correspondiente a la recuperación de un gasto o desembolso a devolverse el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre las utilidades generadas por las empresas en los períodos anteriores a la generación de las pérdidas tributarias.
- El derecho a recuperar el Impuesto de Primera Categoría como pago provisional por absorción de utilidades nace o se devenga en el ejercicio en que se generaron las pérdidas o se imputan los saldos negativos a las utilidades tributables

percibidas en el ejercicio. Por lo tanto, en dicho período el citado crédito debe reconocerse como tal en los registros contables.

3. Registro Contable

El asiento contable de reconocimiento del ingreso, podría ser el siguiente:

--- 31 diciembre año 1 ---			
<p>Impuestos por Recuperar</p> <p style="text-align: center;">a</p> <p style="text-align: center;">Otros Ingresos</p> <p>Glosa: Por el devengo del pago provisional generado por la absorción de pérdidas.</p>	xxxxx	xxxxx	

Cuando se obtenga la devolución del referido crédito, en el año comercial siguiente deberá hacerse el siguiente asiento contable:

--- año 2 ---			
<p>Caja / Banco</p> <p style="text-align: center;">a Impuesto por Recuperar</p> <p style="text-align: center;">Diferencia de Cambio</p> <p>Glosa: Devolución PPUA AC 1</p>	xxxxx	xxxxx xxxxx	

4. Presentación y Revelación

P.C.G.A.	I.F.R.S.
<u>BALANCE GENERAL</u>	<u>ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA</u>
ACTIVOS	ACTIVOS
- Total Activos Circulantes Impuestos por Recuperar	- Activos Corrientes Activos por Impuestos Corrientes
<u>ESTADO DE RESULTADOS</u>	<u>ESTADO DE RESULTADOS INTEGRALES</u>
Impuesto a la Renta	(Gasto) Ingreso por Impuesto a las Ganancias

III. ARTÍCULO 31 N° 3 INCISO SEGUNDO LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA ENFOQUE AUDITORÍA

1. Introducción

La sección 508, Informe de los Auditores sobre Estados Financieros, define el concepto de auditoría como el “Examen de los estados financieros realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas vigentes al momento que éste se efectúa.

La auditoría es una forma efectiva de control que abarca mayoritariamente el ámbito financiero y tributario. En el aspecto financiero, permite conocer si dichos estados reflejan la situación real de los negocios, en cambio, el tributario permite conocer el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias y la carga efectiva de impuestos que los contribuyentes estén soportando en un momento dado.

En relación al desarrollo de una auditoría tributaria, es válido señalar que ella está sustentada en las mismas técnicas, procedimientos y normas de una auditoría financiera, sólo que las finalidades son obviamente diferentes.

El Pago Provisional por Utilidades Absorbidas al ser un beneficio tributario, concierne a la auditoría expuesta en el párrafo anterior. La manera de llevar a cabo este tópico guarda directa relación con la auditoría al Libro FUT (Registro de Fondos de Utilidades Tributables y de la Renta Líquida Imponible), pues, en dicho libro se reconoce la RLI de cada año, la cual, puede obtener un resultado positivo o negativo (ésta última denominada también Pérdida Tributaria) y, el Fut mantiene el control de las utilidades tributables de una entidad, elementos ineludibles al momento de solicitar el beneficio en cuestión.

Cabe hacer notar que el Libro FUT posee diversas partidas, sin embargo, nos limitaremos a lo que concierne el presente estudio, el PPUA y su programa de auditoría.

2. Planificación de la Auditoría.

Como primera instancia se deberá evaluar el control interno existente, con el objeto de identificar los posibles riesgos y determinar el enfoque a utilizar.

Planificación	Concepto	En la validación del PPUA Con un óptimo ci	..... Con un deficitario ci
Naturaleza	: Se refiere al tipo de procedimiento que se aplicará a las partidas que componen los E.E.F.F.	Procedimientos de control, analíticos y sustantivos	Procedimientos sustantivos
Alcance	: Se refiere a la cantidad de pruebas a realizar.	Focalizado en los controles asociados a los rubros que guardan relación con el P.P.U.A.	Gran nivel de pruebas a los saldos de las cuentas contables que se interrelacionan con el P.P.U.A.
Oportunidad	: Se refiere al momento más apropiado para la ejecución de los procedimientos a aplicar sobre los saldos patrimoniales o de resultados que presentan los E.E.F.F.	Las pruebas con posterioridad al 31.12.2012, esto ya que la obligación tributaria expira el mes de Abril del año siguiente, no obstante, pueden efectuarse validaciones con anterioridad a las cuentas de ingresos y gastos para verificar los controles asociados y la documentación sustentatoria que se mantenga.	Ejecución de las pruebas al cierre del ejercicio ó hasta el plazo final para cumplir con la obligación tributaria. (Abril del año siguiente).

FUENTE: PROPIA

✓ Análisis Preliminar

Mediante el análisis y estudios de las declaraciones de impuesto anuales a la renta, de las declaraciones juradas por retiro, gastos rechazados, retiros reinvertidos y por la distribución de dividendos, como así también de las copias de certificados pertinentes. Todo ello, permitirá establecer el volumen de movimiento de las cantidades registradas que se han efectuado en el Libro

FUT, antecedentes que permitirán planificar a tiempo, hora y dedicación a la Auditoría Tributaria del FUT y la importancia del PPUA en este registro.

- ✓ Revisión y actuación en terreno, antes de comenzar la auditoría.

Se deberá solicitar, como mínimo, la siguiente documentación:

- Libro de Inventario y Balances;
- Libro Caja y Mayor;
- Libro Auxiliar de Bancos, si la empresa lo lleva;
- Libro FUT;
- Declaraciones de impuestos de la empresa (Formulario N° 22);
- Declaraciones de impuestos de los dueños o propietarios, socios o accionistas (Formulario N°22) , y copias donde consta la situación tributaria de los retiros, gastos rechazados y distribución de dividendos, como del crédito por impuesto de Primera Categoría;
- Declaraciones de impuestos por retención del impuesto Adicional (Formulario N° 50);
- En el caso de las personas jurídicas, escrituras sociales de constitución y modificaciones posteriores;
- Escrituras sociales y modificaciones posteriores por inversiones sociales en otras sociedades;
- Certificados y anexos emanados de las sociedades donde se tienen inversiones con el fin de ratificar y comprobar la situación tributaria de los retiros de utilidades y de la distribución de dividendos y de esta forma cotejar su ingreso correcto al Libro FUT.
- Registro de accionistas (Resolución del SII Ex. N° 39, de 16.12.2002);
- Actas de directorios de las sociedades anónimas;
- Formulario N° 29 Declaración y Pago de Impuestos Mensuales, con el fin de verificar el cumplimiento tributario. Declaración declarada fuera de plazo involucra aplicación de reajustes, intereses y multas, que conlleva a que se consideren gastos rechazados frente a la Ley de la Renta, por lo tanto, tiene incidencia en la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y, por ende, en el registro Libro FUT.

3. Procedimientos de auditoría

Al auditar las cuentas contables asociadas al impuesto a la renta, se persigue alcanzar:

- Una seguridad razonable de que todas las obligaciones fiscales válidas (y los reembolsos por cobrar) estén incluidos en los Estados Financieros.
- Que hayan sido determinados, clasificados y descritos correctamente.
- Y que en dichos estados se hayan efectuado todas las revelaciones necesarias.

A continuación se presenta el Programa de Auditoría para la validación del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas y su incidencia en el registro FUT.

En él se detallan las afirmaciones según N.A.G.A., sección 326, los objetivos de auditoría a cubrir (especialmente totalidad, valuación, exactitud y existencia), y los procedimientos a realizar, todo aquello, integrado en el ámbito financiero y tributario para así lograr una visión completa del beneficio en cuestión.

PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LA VALIDACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS

AFIRMACIÓN (Sección 326)	DEFINICIÓN (Sección 326)	FUNCIÓN AUDITORÍA	OBJETIVOS DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO AUDITORÍA
Existencia u Ocurrencia	Se refiere a si los activos o pasivos de la entidad existen a una fecha determinada y si las transacciones registradas han ocurrido durante un periodo dado.	Obtención Evidencia	La entidad se ha acogido al beneficio del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.	<ul style="list-style-type: none"> i. Se cotejará la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría registrada en el Libro FUT con el Libro de inventario y Balances; posteriormente los saldos reflejados en el Libro de Inventario y Balances se confrontarán con los Libros Diarios Mayor. Este procedimiento permitirá confirmar la renta líquida como así también detectar posibles gastos no aceptados tributariamente. ii. Deberá verificar que los datos declarados en el Formulario N° 22 Declaración de Impuesto Anual a la Renta, sean coincidentes con los datos registrados en el FUT. iii. Verificar el abono en la cuenta corriente del contribuyente para así ratificar el citado beneficio.
Integridad	Se refieren a si todas las transacciones y cuentas que deben presentarse en los estados financieros están de hecho así incluidas.	Obtención Evidencia	Todos los ingresos brutos y costos - gastos necesarios para producir la renta están incorporados en el Fondo de Utilidades Tributables, así como también los ajustes por corrección monetaria y los agregados y deducciones en la determinación de la Renta Líquida Imponible del año en solicitar el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.	<ul style="list-style-type: none"> i. Inspeccionar ocularmente el flujo documentario que respalda los registros en los libros contables, y mediante la observación obtener información respecto al control interno que se utiliza administrativamente en el flujo de registros y documentos. ii. Examinar cuando sea procedente los antecedentes que acrediten la efectividad del cargo o pérdida con los documentos fehacientes que correspondan en cada caso. iii. Examinar y determinar el tipo de documentos que acreditan el gasto, a fin de determinar la naturaleza del gasto, si ellos son necesarios para producir la renta y que sean inherentes al giro del negocio o empresa. iv. Selectivamente chequear algunas cuentas de resultado que por su monto ameriten una revisión más exhaustiva, cuentas que deben, a su vez, ser cotejadas con la documentación sustentatoria que respalde dichas operaciones. v. Comprobar que en dicho registro de utilidades estén debidamente registradas todos los ingresos, beneficios o participaciones percibidos o devengados que no estén formando parte de la renta líquida imponible de categoría entre los cuales se puede mencionar los siguientes: participaciones percibidas o devengadas de sociedades de personas de la cual sea socio el contribuyente determinadas o calculadas conforme a normas tributarias; dividendos percibidos de sociedades anónimas o en comandita por acciones y rentas de impuesto de Primera Categoría, pero afectas al impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.
Derechos y obligaciones	Se refieren a si los activos constituyen derechos de la entidad y si los pasivos representan las obligaciones de la entidad a una fecha determinada.	Obtención Evidencia	Se ha reconocido en los Estados Financieros el impuesto por recuperar respectivo.	<ul style="list-style-type: none"> i. Se deberá verificar que la solicitud se haya materializado en el Formulario 22 y efectuar seguimiento al historial del contribuyente en la página de Servicio de Impuestos Internos.

FUENTE PROPIA

PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LA VALIDACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS

AFIRMACIÓN (Sección 326)	DEFINICIÓN (Sección 326)	FUNCIÓN AUDITORÍA	OBJETIVOS DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO AUDITORÍA
Valuación ó Asignación	Se refieren a si las partidas que componen los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos han sido incorporados en los estados financieros, de acuerdo a sus valores apropiados.	Interpretación / Evaluación	<p>Los importes registrados en los Estados Financieros corresponden a montos correctos de conformidad a las normas contables vigentes.</p> <p>La determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, está determinada de conformidad al mecanismo establecido por los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta.</p> <p>El Libro FUT (Registro de Utilidades Tributarias y de la Renta Líquida Imponible) debe estar confeccionado de acuerdo a las normas establecidas por el N° 3 de la Letra A) del Artículo 14 de la Ley de la Renta y de su Reglamento Ex. N° 2154, de 1991, como así también por instrucciones partidas por el Servicio de Impuestos Internos a través de Circulares y Jurisprudencias Administrativas.</p> <p>El crédito otorgado por concepto de Impuesto de Primera Categoría está determinado de acuerdo a la mecánica establecida para tales efectos.</p>	<p>i. Chequear los asientos contables con la documentación de respaldo que sustente tales operaciones.</p> <p>ii. Analizar las distintas cuentas del Estado de Resultado. Este procedimiento permite verificar que en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría se hayan cumplido con toda la normativa vigente establecida en la Ley de la Renta, dentro de sus artículos 29 al 33, ambos inclusive todo ello con el fin de comprobar, en especial, que se hayan agregado todas aquellas partidas que tributariamente no son aceptadas como una deducción de la mencionada renta líquida.</p> <p>iii. Verificar que el cálculo de la recuperación del impuesto de Primera Categoría por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias se determine aplicando directamente la tasa del tributo de Primera Categoría que gravó a la utilidad absorbida, sin que previamente se incremente la base, ya que de ser así se estaría solicitando una mayor recuperación del impuesto.</p> <p>iv. Comprobar y cotejar que cuando la empresa haya consumido las utilidades tributables por pérdidas tributarias sólo tendrá derecho a rebajar como pérdida tributaria en los ejercicios siguientes para los fines de la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, los saldos que resultaren de éstas, después de haber sido absorbidas por las utilidades tributables acumuladas en el registro FUT.</p> <p>v. Si la empresa genera flujos efectivos de ingresos exento de los tributos personales o de ingresos no constitutivos de renta para efectos de dichos impuestos, se deberá comprobar que estén también registrados en el FUT, pero en forma separada de las utilidades tributarias.</p> <p>vi. Verificar que cuando las utilidades propias (generadas por la propia empresa), sean consumidas por pérdidas tributarias y la empresa en revisión solicita recuperación por impuesto de Primera Categoría que gravó a las utilidades absorbidas, en el FUT se reconozca el ingreso de dicha recuperación en una columna de utilidades sin crédito.</p> <p>vii. Verificar que cuando las pérdidas tributarias sean consumidas por utilidades tributables provenientes de otras empresas (utilidades tributables ajenas) y la empresa en revisión solicita recuperación por impuesto de Primera Categoría que gravó dichas utilidades absorbidas, se reconozca a nivel de la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría dicha recuperación del tributo de Primera Categoría como Otros Ingresos, dicho en otras palabras que la recuperación del Impuesto de Primera Categoría esté disminuyendo la pérdida tributaria. Por lo tanto se deberá verificar que la pérdida tributaria que se impute al FUT este disminuida en dicha recuperación del tributo de Categoría.</p>

FUENTE PROPIA

PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LA VALIDACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS

AFIRMACIÓN (Sección 326)	DEFINICIÓN (Sección 326)	FUNCIÓN AUDITORÍA	OBJETIVOS DE AUDITORÍA	PROCEDIMIENTO AUDITORÍA
Corte	Las transacciones se han registrado en el período correcto.	Obtención Evidencia	<p>Que se hayan ingresado año tras año la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría.</p> <p>Que las pérdidas tributarias determinadas conforme a la Ley, estén debidamente imputadas en el Libro FUT.</p>	<p>i. Verificación del orden de imputación para las pérdidas tributarias de las empresas en el FUT, las cuales, en primer lugar, se imputarán a las utilidades no retiradas o distribuidas, y si éstas no fuesen suficientes para absorberlas, los saldos de las referidas pérdidas deberán imputarse a las utilidades de los ejercicios siguientes hasta su total agotamiento o extinción.</p> <p>ii. Verificar que cuando se imputa a las utilidades acumuladas o retenidas en el FUT en los ejercicios anteriores en que se determine la pérdida tributaria, ésta siempre debe imputarse, en primer lugar, a las más antiguas, y con derecho, cuando corresponda, a la recuperación como pago provisional del impuesto de Primera Categoría que haya afectado a las utilidades absorbidas, de acuerdo a la modalidad dispuesta por la parte final del inciso segundo del citado N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta.</p>
Exactitud	Las transacciones registradas y saldos de cuentas matemáticamente exactos, estén basados en cantidades correctas, hayan sido clasificadas en las cuentas adecuadas.	Obtención Evidencia	Los montos y otros datos relacionados con el beneficio en cuestión se han registrado adecuadamente y por sus montos correctos.	<p>i. Practicar sumas de Libro Inventario y Balances, de las cuentas de resultado, de esta forma se confirmara que efectivamente la suma total de las cuentas de pérdida esta correcta.</p> <p>ii. Sumar selectivamente los comprobantes de gastos con las cuentas relacionadas, por aquellas que por sus montos se puedan considerar excesivos con respecto a los demás.</p> <p>iii. Reprocesar el cálculo aritmético de la recuperación del Impuesto de Primera Categoría por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias.</p> <p>iv. Sumar la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría registrada en el libro FUT, practicando, además, cálculo de reajustabilidad por aquellos gastos rechazados que se agregan en la determinación y por los cuales haya existido un desembolso.</p>

FUENTE PROPIA

IV. ARTÍCULO 31 N° 3 INCISO SEGUNDO LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA ENFOQUE FINANCIERO

1. Introducción

El Pago Provisional por Utilidades absorbidas incide en el ámbito financiero debido que éste corresponde a una devolución de dineros que se le efectúa a la empresa por la absorción de utilidades por pérdidas tributarias. Aquello, resulta relevante en materia financiera, puesto que el detrimento de patrimonio que se produce al tener pérdidas, pasa a tener un valor. Dicho valor, se transforma en entradas de dinero producto de la disminución del activo (al efectuarse la devolución del impuesto de primera categoría bajo el amparo del P.P.U.A.)

A su vez, resulta necesario señalar que las finanzas son aquella disciplina cuya función consiste en asignar recursos, lo cual incluye adquisición, inversión y administración de éstos. En relación a la administración de los recursos, se cuenta con una serie de herramientas para llevar a cabo la optimización de éstos. Una de ellas, corresponde al flujo de caja, entendiéndose por tal como un informe financiero que presenta en detalle los flujos de ingresos y egresos de dinero, por lo tanto constituye un indicador importante de la liquidez dentro de la empresa. El citado flujo también puede elaborarse de forma proyectada, con el objeto de coordinar y relacionar los ingresos y egresos de la empresa.

Lo que se pretende abordar en este punto, en la incidencia, a nivel general, que tiene el P.P.U.A en el flujo de caja y si dichos flujos son operacionales o no.

2. El Impuesto de Primera Categoría y su incidencia en el Flujo de Caja

El Impuesto de Primera Categoría es un elemento significativo a la hora de la elaboración de un flujo de caja, puesto que, al ser una obligación impositiva por las rentas, incremento o beneficio que la empresa posea en un momento dado, la empresa se verá obligado a desembolsar flujos por concepto del impuesto señalado.

A modo de ejemplo;

Al realizar una proyección de cuatro años y teniendo como antecedente la utilidad estimada y la tasa impositiva de los respectivos años, se tiene:

Año	Control	0	1	2	3	4
Utilidad Antes de Impuestos	1200	0	150	250	400	400
Impuesto (20%)	240	0	30	50	80	80

Como los impuestos representan una salida de efectivo en cada uno de los períodos, estos deben incorporarse con signo negativo al flujo de caja, por lo que en el período 1 se tendría una salida de \$ 30, en el dos una de \$ 50 y en el 3 y 4 una de \$ 80, tal como se muestra a continuación:

Flujo de Caja

Años	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Dinero líquido al inicio (caja y bancos)	0,0			
Suma de cobros (entradas de efectivo)	0,0	0,0	0,0	0,0
Suma de pagos (salidas de efectivo)	0,0	0,0	0,0	0,0
Flujo de caja neto (cobros - pagos)	0,0	0,0	0,0	0,0
Dinero líquido al final (caja y bancos)	0,0	0,0	0,0	0,0
Flujos operativos	(30,0)	(50,0)	(80,0)	(80,0)
Cobros por ventas al contado	0,0	0,0	0,0	0,0
Cobros por ventas a plazo	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de nóminas	0,0	0,0		0,0
Pagos de aportes a la seguridad social	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos a proveedores	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de arrendamientos	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de servicios públicos	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de impuestos o beneficios	(30,0)	(50,0)	(80,0)	(80,0)
Flujos de inversión	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos por compras de activo fijo	0,0	0,0	0,0	0,0
Cobros por ventas de activo fijo	0,0	0,0	0,0	0,0
Flujos financieros	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de intereses	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de préstamos bancarios	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de dividendos	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de acciones	0,0	0,0	0,0	0,0
Cobros por intereses	0,0	0,0	0,0	0,0
Cobros por préstamos bancarios	0,0	0,0	0,0	0,0
Cobros por dividendos	0,0	0,0	0,0	0,0

Ahora bien, el impacto que el P.P.U.A. genera en el flujo de caja, corresponde a un recupero del impuesto de primera categoría pagado en períodos anteriores, al momento que se encuentren pérdidas y utilidades tributables para que estas últimas absorban a las primeras,

por tal razón se debe considerar como una entrada de efectivo al momento de generarse dicha pérdida. A continuación se explica lo señalado, continuando con el ejemplo anterior:

Año	0	1	2	3	4	Control	5
Utilidad Antes de Impuestos	0	150	250	400	400	1200	-500
Impuesto (20%)	0	30	50	80	80	240	-100

En el año N° 5 se generó una Pérdida Tributaria de \$ 500. Dando por cierto que existen utilidades disponibles en el registro F.U.T., se procede a efectuar el P.P.U.A. Por consiguiente los \$ 100 representan el dinero a devolver por parte del Fisco. En el Flujo de Caja respectivo, para año 5 quedaría expresado de la siguiente manera:

Flujo de Caja

Años	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
Dinero líquido al inicio (caja y bancos)	0,0				
Suma de cobros (entradas de efectivo)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Suma de pagos (salidas de efectivo)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Flujo de caja neto (cobros - pagos)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Dinero líquido al final (caja y bancos)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Flujos operativos	(30,0)	(50,0)	(80,0)	(80,0)	100,0
Cobros por ventas al contado	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Cobros por ventas a plazo	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de nóminas	0,0	0,0		0,0	0,0
Pagos de aportes a la seguridad social	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos a proveedores	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de arrendamientos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de servicios públicos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de impuestos o beneficios	(30,0)	(50,0)	(80,0)	(80,0)	100,0
Flujos de inversión	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos por compras de activo fijo	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Cobros por ventas de activo fijo	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Flujos financieros	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de intereses	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de préstamos bancarios	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de dividendos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos de acciones	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Cobros por intereses	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Cobros por préstamos bancarios	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Cobros por dividendos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

A diferencia de los otros años, la situación se revierte y la citada pérdida genera una devolución por concepto de Pagos Provisionales, lo cual, genera un partida de ingresos en los flujos de la empresa.

Cabe destacar, que los \$ 100 reflejados en el año comercial 5 se presentan de manera ilustrativa para comprender la dinámica de los flujos, sin embargo, es necesario destacar que dichos flujos serán materializados en el año tributario 6, con la Declaración del Formulario 22.

Con ello, se puede señalar que el sistema de devolución de impuesto constituye una unión en el ciclo de la empresa, dado que, en cada período se generará un resultado que puede ser positivo o negativo, en forma alternada o consecutiva, sin embargo, aquello forma parte de una sola línea de desarrollo perteneciente a la misma empresa.

3. ¿La devolución del Impuesto de Primera Categoría, Flujo operacional o no operacional?

Se enmarca dentro del concepto de flujo operacional, puesto que, tanto las utilidades gravadas con el impuesto de categoría, así como también la pérdidas tributarias que dieron origen, mediante la absorción al beneficio establecido en el Artículo 31 N°3, inciso segundo de la Ley de la Renta correspondieron mayoritariamente a actividades que guardan directa relación con el giro de la empresa.

**V. ARTÍCULO 31 N° 3 INCISO SEGUNDO LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA
ENFOQUE ADMINISTRATIVO**

1. Introducción

Existen diversas definiciones al concepto de Administración. A continuación se extrae la efectuada por Lourdes Münch Galindo y José García Martínez, el cual señalan:

“La Administración es el proceso cuyo objeto es la coordinación eficaz y eficiente de los recursos de un grupo social para lograr sus objetivos con la máxima productividad”.

En relación a la coordinación eficaz y eficiente que trata dicha definición, guarda directa concordancia con los elementos que interactúan con dicho concepto, los cuales corresponden a la planificación, organización y control. Por su parte, los recursos que trata, conglomeran ítems humanos, financieros, contables, tributarios entre otros, dependiendo de los fines perseguidos por la organización.

Por lo tanto, si bien, en el Pago Provisional especial, a la hora de abordarlo se debe tener claro su imputación al F.U.T., su correcta determinación y un sinfín de variables a analizar, no es menos cierto que la administración cumple un rol fundamental.

En el presente enfoque, el cual concierne al P.P.U.A. y su incidencia en el plano Administrativo, se trata en relación a los requisitos indispensables que se debe contar a la hora de acceder al beneficio tributario en cuestión, así como también, los antecedentes necesarios y ciertas obligaciones que se deben llevar a cabo administrativamente.

2. Requisitos indispensables

- La determinación de la pérdida, debe iniciar con el resultado expresado en el Balance General, registrado en libros timbrados por el Servicio de Impuestos Internos.
- La determinación aritmética debe ser correcta.
- En el período anterior ó en el mismo ejercicio, deben existir utilidades con derecho a crédito de Impuesto de Primera Categoría para absorber la pérdida tributaria.
- La determinación de la citada pérdida debe encontrarse correctamente registrada en el libro Fondo de Utilidades Tributables (F.U.T.).
- Para fines de la recuperación del Impuesto de Primera Categoría, las pérdidas tributarias deben ser imputadas a las utilidades tributables registradas en el F.U.T., considerando en primera instancia las utilidades más antiguas.

3. Antecedentes necesarios (para materializar tal beneficio)

- Balance General de 8 columnas a nivel de subcuentas.
- Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Fondo de Utilidades Tributarias (Libro F.U.T.)
- Detalle y documentación de respaldo de los agregados y deducciones efectuados a la utilidad del balance para la determinación de la Renta Líquida.
- Otros antecedentes relacionados con la pérdida tributaria y con las operaciones que deben estar registradas en el libro F.U.T.

4. Obligaciones que debe contener el registro de Fondo de Utilidades Tributables

- El Fondo de Utilidades debe encontrarse con las anotaciones al día; es decir, hasta el 31 de diciembre de año anterior al que se hace uso ó es solicitado el beneficio.
- En registro (F.U.T.) que debidamente firmado por el contribuyente o su representante legal y el profesional encargado de llevar la contabilidad.
- En dicho registro debe figurar la Renta Líquida (negativa) del ejercicio y las rentas provenientes de empresas en las que participa como socio o accionista, y las reinversiones recibidas cuando corresponda.
- Los créditos por Impuesto a la Renta de Primera Categoría de las utilidades registradas en el Fondo de Utilidades se encuentren obligatoriamente acreditados y pagados.
- Los gastos rechazados provisionados en años anteriores, pagados en el ejercicio, y el impuesto de Primer Categoría, provisionado o no, pendiente de retirar o aplicar, se hayan rebajado del F.U.T. antes de la imputación de la pérdida tributaria.

5. Otros

Plazo para efectuar las anotaciones en el F.U.T

Las anotaciones deben ser registradas antes de la expiración del plazo para la presentación anual de Impuesto a la Renta, vale decir, antes del 30 de Abril.

Sanciones por Incumplimiento

El no llevar el libro F.U.T. en términos de la Resolución N° 2154 de 1991, es sancionado de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 109 del Código Tributario, lo cual implica una multa no inferior al 1% de una UTA y no mayor al 100% de una UTA o hasta 3 veces el impuesto evadido si la causa de la sanción radica en evasión de impuestos

CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN DE RESULTADOS Y CONCLUSIONES FINALES

I. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

En relación al destino del Impuesto de Primera Categoría:

La ley 18.293 de 1984 estableció la integración del impuesto de primera categoría con el global complementario y/o adicional, al permitir que el primero sirva de crédito contra el segundo. Por otra parte, la ley 18.985 de 1990 restablece en el inciso segundo del N° 3 del Artículo de la Ley de la Renta el pago provisional por utilidades absorbidas. Por lo tanto, el Impuesto de Primera Categoría conlleva a ser utilizado de dos formas:

- La primera consiste en que dicho impuesto sea utilizado como crédito contra el Impuesto Global Complementario o Adicional, según sea el caso, cuando se efectúen retiros o distribuciones de dividendo.
- El segundo, corresponde a la recuperación de un gasto de carácter propio, el cual se sitúa cuando la empresa tenga pérdidas y éstas sean absorbidas por utilidades tributables, registradas en el registro F.U.T. (sean estas propias o ajenas). En dicha instancia se da origen al beneficio citado en el artículo 31 N° 3 inciso segundo de la Ley de la Renta, vale decir, el pago provisional por utilidades absorbidas.

En relación al Tipo de Pérdidas y la determinación de ellas.

Las pérdidas tributarias del ejercicio se calculan aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible, vale decir, las pérdidas tributarias se establecen conforme a los artículos 29 al 33 de la L.I.R. (ambos inclusive). Esto significa que la compensación permitida es en relación a la pérdida tributaria y no de la pérdida contable.

En relación a los requisitos copulativos y específicos enmarcados en la Ley de La Renta como gasto necesario.

REQUISITOS COPULATIVOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31 INCISO 1° EN RELACIÓN AL ARTÍCULO 31 N° 3	REQUISITOS ESPECIFICOS EN RELACIÓN AL ARTÍCULO 31 N° 3
<p>Que sean necesarios Las pérdidas en sí no son obligatorias, (de ahí se entiende que se encuentren enumeradas en forma particular). No obstante, se pueden considerar necesarias debido a que en el futuro las empresas generarían rentas frente a una pérdida actual.</p>	<p>Se pueden deducir las pérdidas que sufra el contribuyente producto de la gestión o desarrollo de su actividad que constituye su giro, es decir, las pérdidas que sufra el negocio o empresa durante el año comercial correspondiente y las Pérdidas del Ejercicio anterior que no resulten absorbidas por las utilidades acumuladas en la empresa.</p>
<p>Que no haya sido rebajado como costo Aquello concierne a las pérdidas acontecidas por un hecho en particular, ejemplo, la pérdida por la venta de un bien raíz (el cual no podría deducirse como costo, puesto que duplicaría el gasto).</p>	<p>Las Pérdidas Tributarias se determinan aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible, de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.</p>
<p>Que se encuentren adeudados o pagados Aquello resulta aplicable a la totalidad de los gastos que conforman el resultado pérdida, más no a la pérdida como tal, puesto que la pérdida se origina como la suma de una serie de operaciones.</p>	<p>Cuando las Pérdidas Tributarias deban imputarse a las utilidades de los ejercicios siguientes, lo harán debidamente reajustadas en el porcentaje de variación experimentada por índice de Precios al Consumidos existente en el período comprendido entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.</p>
<p>Que sean del ejercicio La imputación de la Pérdida Tributaria y la Pérdida del ejercicio anterior debe ser imputada año tras año conforme al artículo 29 al 33 y a las utilidades tributables acumuladas en la empresa.</p>	<p>Las Pérdidas Tributarias generadas y declaradas en el ejercicio comercial respectivo se imputarán a las utilidades retenidas o acumuladas por los contribuyentes en el F.U.T., y en ausencia de éstas o por no ser suficientes su monto para la absorción, se imputarán a las utilidades generadas en los ejercicios siguientes debidamente reajustadas, hasta su total agotamiento. Por su parte, las Pérdidas del Ejercicio Anterior, se imputaran debidamente reajustadas, a las utilidades del ejercicio y en ausencia de éstas o por no ser suficiente su monto para su absorción, conformarán una nueva Pérdida Tributaria, imputándose a las utilidades que se obtengan en los ejercicios siguientes, hasta su total agotamiento.</p>
<p>Que se encuentren acreditados fehacientemente A través de los libros de contabilidad y todos los documentos que sustenten dichos libros de manera fidedigna.</p>	<p>El inciso final, del N° 3, del artículo 31 establece una limitación a las sociedades que se encuentren en situación de Pérdida Tributaria, señalando que éstas no la podrán deducir a partir del ejercicio en que hubieren sufrido cambio en la propiedad de sus derechos sociales, acciones o del derecho a participación en las utilidades, ello siempre que con motivo de dicho cambio se cumpla alguna de las siguientes condiciones:</p>
<p>Que guarde directa relación con el Giro El artículo 31 N° 3 inicia señalando "Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad. Por lo tanto exige que sean del giro propiamente tal. Por su parte, la Pérdida Tributaria como resultado se vincula con el giro o actividad de la empresa, puesto que, es el producto de la totalidad de las operaciones que posea la empresa durante un período dado. Un requisito muy importante que debe cumplir la pérdida es tener directa relación con la actividad generadora de renta, no siendo procedente la rebaja de detrimentos producidos por actividades que no estén afectas al impuesto de Primera Categoría tal como sería el caso de una pérdida en la enajenación de acciones cuya tributación no fuera la general</p>	<p>a: Que en los doce meses anteriores o posteriores al cambio en la propiedad, la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original por uno distinto, salvo que mantenga su giro principal; b) Que al momento del cambio indicado, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones: c) Que pase a obtener solamente ingresos por participación, ya sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Excepción: Cuando el cambio de propiedad se efectue entre empresas relacionadas según artículo 100 de la Ley 18,045.</p>

En relación a la limitación contenida en el inciso cuarto del Artículo 31 N° 3 de la L.I.R.

La ley 19.738 del 2001, establece ciertas normas legales para combatir la evasión tributaria, y en lo que concierne a las pérdidas, limita el aprovechamiento de éstas, en cuanto a la propiedad que las genera. Es por ello, que las pérdidas tributarias, sólo quedan radicadas en el mismo contribuyente que las generó y no pueden ser traspasadas mediante un proceso de conversión, división o fusión. Sin embargo, cabe señalar que en el proceso de transformación, las pérdidas tributarias pueden seguir siendo aprovechadas por el contribuyente que las concibió, puesto que, en dicha situación, sólo ocurre un cambio de especie o tipo social, manteniendo la personalidad jurídica del contribuyente.

El P.P.U.A. y la incidencia de éste con el área contable

El alcance que tiene el Pago provisional especial con el área contable es que éste representa un ingreso para la empresa, el cual debe ser reconocido en la contabilidad en el momento en que se produce el devengo del citado pago provisional, esto es, al 31 de diciembre del año en que se producen las pérdidas tributarias, y no en el año siguiente en el cual se percibe la devolución del referido impuesto de primera categoría.

Por su parte, es necesario destacar que el Pago provisional independientemente de ser un beneficio tributario y reconocerse impositivamente como tal, éste desde el punto de vista financiero es un hecho económico, puesto que es susceptible de ser valorizado, además, de cumplir con los parámetros establecidos por el Colegio de Contadores de Chile, a través de los Criterios y Normas Contables.

El P.P.U.A. y la incidencia de éste con el área de auditoría

Tal como se señaló en el punto anterior, si bien, el Pago Provisional es un beneficio tributario, éste no se mantiene al margen de los registros en los Estados Financieros.

Por su parte, el concepto de auditoría va más allá con el examen de los estados financieros, tal como lo define la Sección 508, puesto que la auditoría es una herramienta de control que abarca mayoritariamente el ámbito financiero y tributario.

Por lo tanto, la incidencia que tiene el P.P.U.A. con la auditoría es en relación a la validación de este concepto, y para ello, y enmarcándonos solamente en él, es necesario tener un entendimiento global del citado beneficio y del registro de Fondos de Utilidades Tributables, con el objeto de abordar cabalmente los objetivos de auditoría.

El P.P.U.A. y la incidencia de éste con el área financiera

La imputación de una pérdida genera una devolución de un gasto que realizó un contribuyente en un período dado, esto debido a que la utilidad tributable acumulada en el registro FUT, no será distribuida ni retirada. Este flujo en beneficio del contribuyente generador, debe ser considerado a la hora de efectuar un flujo de caja, con el objeto de abordar lo más fielmente posible los ingresos disponibles de la empresa en un período determinado.

El P.P.U.A. y la incidencia de éste con el área de administración

La administración cumple un rol fundamental en todo tipo de organización cuya finalidad primordial es generar eficiencia y eficacia a los objetivos planteados, por lo tanto la incidencia que tiene el Pago Provisional con la Administración, es que

ésta última genera optimización para materializar el beneficio en relación a los procesos de registros y control, mantención de los libros obligatorios, custodia de los antecedentes y documentos de respaldo, todo ello, en relación a la visión y misión dentro de una Organización.

II. VENTAJAS Y DEVENTAJAS DEL P.P.U.A.

VENTAJAS	DESVENTAJAS
<p>El beneficio estipulado en el Artículo 31 N° 3 inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Renta fue creado con el ánimo de incentivar al ahorro y a la inversión.</p>	<p>Al efectuarse la absorción de utilidades tributables por pérdidas tributarias, estas no pueden ser retiradas ni distribuidas a los socios o accionistas.</p>
<p>El beneficio es un tema interesante de analizar, puesto que contiene varios matices a la hora de abordar el pago provisional en cuestión.</p>	<p>La forma de calcular el PPUA difiere con el monto que se paga por las utilidades (el incremento del citado pago se queda a beneficio fiscal)</p>
<p>El Pago Provisional por utilidades absorbidas resulta relevante en materia financiera, puesto que, las pérdidas pasan a adquirir una rentabilidad, esto debido a que la pérdida al ser una disminución de patrimonio, pasa a tener un valor.</p>	<p>El Servicio de Impuestos Internos puede ejercer sus facultades de fiscalización al realizar algún proceso que generó la pérdida que se está declarando en algún ejercicio, sin considerar los años de prescripción que están contenidos en el Código Tributario, artículo 200, pues este lapso sólo restringe la posibilidad de girar impuestos, y no dice relación con la facultad de revisión y de solicitar antecedentes.</p>
<p>Dicho beneficio es utilizado de manera significativa por los contribuyentes, de acuerdo a los antecedentes proporcionados por Servicio de Impuestos Internos.</p>	<p>Existe por ciertos autores, así como también por la misma Ley y Jurisprudencia por parte de Impuestos Internos de tratar en ciertas circunstancias al P.P.U.A. con las siglas o en el contexto mismo como pago provisional mensual. Aquello es un error, puesto que el PPM corresponde a pagos mensuales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponde pagar a los contribuyentes, cuya disposición se encuentra en el Artículo 84 de la Ley de Impuesto a la Renta. En base a la definición expuesta, difiere completamente del pago provisional establecido en el Artículo 31 N° 3, inciso final de la precitada ley.</p>

Fuente: Elaboración Propia

III. CONCLUSIONES FINALES

El presente estudio, abarcó lo más íntegramente posible en materia conceptual el beneficio establecido en el Artículo 31 N° 3 inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Renta, para así lograr un entendimiento global, primeramente en relación al Sistema Tributario Chileno en materia de Renta y como se conecta en ella el beneficio en cuestión.

Dicho beneficio corresponde a la devolución de impuesto de primera categoría, que de acuerdo a lo señalado por Ley se considera como un pago provisional o P.P.U.A. (pago provisional por utilidades absorbidas). Lo anterior no hace más que reconocer que el pago del impuesto determinado en función de las utilidades que hoy se absorben fueron un pago provisional, el cual se devuelve al momento en que las utilidades resultan absorbidas por la pérdida actual. En otras palabras, se acepta que el contribuyente ha pagado por concepto de algo que ya no existe, toda vez que las utilidades que dieron origen al pago han sido absorbidas por la pérdida.

Considerando todo lo anteriormente expuesto, se concluye que el presente sistema de devolución de impuestos constituye una unión en el ciclo de la empresa, toda vez que se considera a través de él que las utilidades y las pérdidas son un todo perteneciente al mismo contribuyente. Este sistema reconoce que aún cuando la generación de utilidades y la ocurrencia de pérdidas se pueden encontrar separadas por ejercicios, ambas forman parte de una sola línea de desarrollo perteneciente al mismo negocio o empresa.

Por otra parte, el Pago Provisional especial es un beneficio, que más allá de los parámetros tributarios que puede abarcar, éste se interrelaciona directamente con los enfoques previamente analizados, repercutiendo en el ámbito financiero, administrativo, contable y auditoría de manera coherente y viable.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- Análisis y Aplicación Práctica del Fondo de Utilidades Tributables, 2007. Viña del Mar, Chile. Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A., 20 Páginas.
- Castro Rodríguez Pedro. 2011. Fiscalización de las Pérdidas Tributarias. Reportes Tributarios CetUChile, año 2010. Reporte N° 8.
- Catrilef Epuyao Luis Alberto. 2004. Fondo de Utilidades Tributables. Tercera Edición. Santiago de Chile. Editorial LexisNexis. 204 Páginas.
- Chile. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N° 824, Ley de la Renta. Diario Oficial. 31.12.1974. 155 Páginas.
- Chile. Ministerio de Hacienda. 1984. Ley 18.293; Establece Diversas Normas sobre Impuesto a la Renta y, para tales efectos, modifica los decretos Leyes 824, de 1974, y 910, de 1975. Diario Oficial. 31.01.1984. Pág. 12.
- Chile. Ministerio de Hacienda. 1991. Resolución Exenta N° 2154, del Servicio de Impuestos Internos. Diario Oficial. 24.07.1991. 16 Páginas.
- Contreras Urzúa Hugo & Gonzalez Silva Leonel. 2009. Curso Práctico de Impuesto a la Renta. Sexta Edición. Santiago de Chile. Editorial Cepet Ltda. 1040 Páginas.
- Gonzalez Silva Leonel.2004. Aplicación Práctica del Fondo de Utilidades Tributables. Seminario F.U.T. 2004. Viña del Mar, CHILE. Colegio de Contadores de Chile. Páginas 92.
- Hernández Adasme Ricardo. 2000. Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas, Efectos Tributarios. Primera Edición. Santiago de Chile. Editorial Congreso. Pág. 293.
- Jaque López Javier. 2007. Pérdidas Tributarias y la Absorción de utilidades. Extraído el día 31 de Octubre de 2009, del de

<http://www.uejecutivos.cl/newsletter14diciembre2007/newsletter14diciembre2007/periodista tributarias y la absorción de uti>

- Massone Parodi Pedro. 1996. El Impuesto a la Renta. Valparaíso. Edeval. 429 Páginas.
- Rencorret Orrego Ernesto. 2005. Las Pérdidas Tributarias y su Fiscalización por parte del S.I.I. La Tercera. Santiago de Chile. 08 de Abril 2008. Sección Negocios.
- Ruiz Rojas Víctor Hugo. .2006. Comprendiendo los Impuestos, una Guía Práctica. Primera Edición. Santiago de Chile. Editorial LexisNexis. 226 Páginas.
- Seguel Malagueño Luis. 2008. Devolución de Pago Provisional de Impuesto de Primera Categoría por Utilidades Absorbidas. Pág. 3 Extraído el día 28.03.2010, desde http://www.u_cursos.cl/derecho/2008/2/d/3/material_alumnos/objeto/25104
- Servicio de Impuestos Internos. 2006. Manual Tributario, Franquicias y Beneficios Tributarios para Empresas y Personas. (En línea). Chile. http://www.sii.cl/contribuyentes/actividades_especiales/manual_franquicias_tributarias_junio2006.pdf. (Extraído el 27 de Octubre de 2009).
- Salort S. Vicente. 2008. Manual Práctico FUT. Primera Edición. Santiago de Chile. Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A. Páginas 639.
- Urenda Bilicic Nicolás. 2004. División y Fusión de Sociedades. Primera Edición. Santiago, Chile. Editorial Jurídica La Ley Ltda. Páginas 240.
- Vergara Wistuba Carlos. 2006. Pérdidas Tributarias y Recuperación del Impuesto pagado (P.P.U.A.). Extraído el día 110 de Noviembre de 2012, desde [http://www.alertax.cl/Temas/PERDIDAS%20TRIBUTARIAS%20Y%20RECUPERACION%20DEL%20IMPUESTO%20PAGADO%20\(P.P.U.A.\).pdf](http://www.alertax.cl/Temas/PERDIDAS%20TRIBUTARIAS%20Y%20RECUPERACION%20DEL%20IMPUESTO%20PAGADO%20(P.P.U.A.).pdf)

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

- Contreras U. Hugo & Gonzalez S. Leonel. 2006. Curso Práctico de Impuesto a la Renta. Cuarta Edición. Santiago de Chile. Editorial Cepet Ltda. 1054 Páginas.
- Chile. Colegio de Contadores de Chile AG. 2006. Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros. 18 Abril 2006.
- Chile. Ministerio de Hacienda. 1984. Ley 18.293, Establece diversas normas sobre Impuesto a la Renta y, para tales efectos, modifica los Decretos Leyes 824, de 1974 y 910, de 1975. Diario Oficial 31.01.1984. Páginas 12.
- Chile. Superintendencia Valores y Seguros. 2000. Circular N° 1501. Imparte normas sobre forma y contenido de los Estados Financieros de las Sociedades inscritas en el registro de valores. 04.10.2000.
- Defliese, Jaenicke, Sullivan, Grosपालius. 2001. Auditoría Montgomery. Segunda Edición. España. Limusa Noriega Ediciones. Páginas 985.
- Durán Caneo Yahara. Efectos Tributarios para los Socios de las Sociedades de Personas receptoras de Reinversiones de Utilidades acogidas a las normas del Artículo 14, Letra A), N° 1, Letra C), de la Ley de la Renta. Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión. Valparaíso, Universidad de Valparaíso. 86 Páginas.
- Edimatri. 2003. Manual Operativo Tributario. Segunda Edición. Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A. Páginas 565.
- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Sección 313. Pruebas Sustantivas antes de la fecha de cierre de los Estados Financieros.
- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Sección 319. Consideración de la estructura de control interno en una auditoría de Estados Financieros.

- -Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Sección 326. Evidencia Comprobatoria.
- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Sección 329. Procedimientos Analíticos.
- Pinto Perry Germán. 2000. Fusión de Empresas. Primera Edición. Santiago de Chile. Editorial Jurídica Conosur Ltda. Páginas 131.
- Silva Palacinos Berta. 2003. Fundamentos del Sistema Contable. Nuevos Enfoques y Actualización. Primera Edición. Valparaíso. Ediciones Universitarias de Valparaíso. Páginas: 333.
- Vergara Hernández Samuel. 2006. Complejidad del Sistema Tributario Chileno. Estudio de información financiera y control de gestión, de la Facultad de Economía y Negocios, de la Universidad de Chile, Edición especial Investigaciones del - Centro de Estudios Tributarios N° 11. Página 37-62.
- Páginas consultadas a través de Internet
 - Biblioteca del Congreso Nacional : <http://bcn.cl/>
 - Diccionario Real Academia : <http://www.elmundo.es/diccionarios/Español>
 - Servicios de Impuestos Internos : <http://www.sii.cl/>

ANEXOS

Anexo N° 1: Ejercicios prácticos relacionados con el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas

A) Empresario individual, Empresario Individual de Responsabilidad Ltda. Y Sociedades de Personas (Sociedades de Responsabilidad Ltda., Comunidades y Sociedades de Hecho) y Agencias Extranjeras.

Caso N° 1: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades propias. Pérdidas tributarias no son absorbidas totalmente.

Caso N° 2: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades propias. Pérdidas tributarias son absorbidas totalmente.

Caso N° 3: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades ajenas. Pérdidas tributarias no son absorbidas totalmente.

Caso N° 4: Por recuperación del impto. Primera Categoría por absorción de utilidades ajenas. Pérdidas tributarias son absorbidas totalmente.

B) Sociedades Anónimas, Sociedades por Acciones y en Comandita por Acciones, respecto de sus socios accionarios.

Caso N° 5: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades propias. Pérdidas tributarias son absorbidas totalmente

Caso N° 6: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades ajenas. Pérdidas tributarias son absorbidas totalmente

Caso N° 1: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades propias. Pérdidas tributarias no son absorbidas totalmente.

1.1. ANTECEDENTES

- Ejercicio Comercial 2007.
- Historial del remanente anterior del F.U.T. al 31/12/2006:

Detalle	Control FUT Utilidad Bruta)	Utilidad Propia Netas 2006 17% 0,204819	Utilidad sin crédito (Impto) 2006	Crédito Impto. 1era. Categ.
Remanente anterior	20.000.000	16.449.850	3.550.150	3.369.242

- Impuesto Primera Categoría pagado en el mes de Abril de 2007.
Por un monto total de \$ 3.550.150, el cual fue cubierto totalmente con los P.P.M. (Impuesto provisionado).

DESARROLLO CASO 1)

1.3. Determinación FUT al 31 de diciembre de 2007.

Detalle	Control FUT Utilidad Bruta)	Utilidad Propia Netas 2006 17% 0,204819	Utilidad sin crédito (Impto) 2006	Utilidad Propia Netas 2007 17% 0,204819	Crédito Impto. 1era. Categ.
1) Remanente anterior	20.000.000	16.449.850	3.550.150		3.369.242
Más: Reajuste año 2007: 7,4%	1.480.000	1.217.289	262.711	0	249.324
Sub Total	21.480.000	17.667.139	3.812.861	0	3.618.566
Menos: Impto. 1era Cat. Pagado en el mes de 04/2007: \$ 3.550.150*1,067	- 3.788.010		- 3.788.010		
Sub Total	17.691.990	17.667.139	24.851	-	3.618.566
Se agrega:					
2) R.L.I. ejercicio 2007	-26.000.000	-17.667.139	-24.851	-8.308.010	-3.618.566
Reconocimiento de la recuperación del Impto. 1era Categ. (Utilidad sin crédito)	3.003.414			3.003.414	
Sub Total	-5.304.596	0	0	-5.304.596	0
Menos: (Gtos. Rechazados, reajustado	-1.000.000			-1.000.000	
Sub Total - FUT antes imputación retiros	-6.304.596	0	0	-6.304.596	0
Retiros reajustados \$ 5.000.000 en exceso al 31/07/2007.					
Remanente FUT ejercicio sgte.	-6.304.596	0	0	-6.304.596	0

COMPOSICIÓN DEL FUT:

Por pérdidas Tributarias:	5.304.596
Por Gastos Rechazados:	1.000.000

1.2. DETERMINACIÓN DE LA R.L.I. AÑO TRIBUTARIO 2008:

Resultado según balance al 31/12/2007	\$ -27.000.000
Más: Agregados que la aumentan:	
Desembolsos por gastos rechazados, reajustados	\$ 1.000.000
RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE	\$ -26.000.000

No aplica depreciación acelerada
- Retiros efectivos del ejercicio 2007:
Retiros reajustados, por \$ 5.000.000.

1.4. Cálculo recuperación del Impto. Primera Categoría por utilidades Absorbidas

- Utilidades que se absorben (utilidades propias, con tasa del 17%):	17.667.139
- Cálculo de la recuperación del Impuesto de 1era Categoría \$ 17.667.139 x 17%	3.003.414

Al 31.12.2007 contablemente se registra el siguiente asiento contable:

Cta. Activo	----- x -----	3.003.414	
	a Cta. Resultado		3.003.414

- Determinación Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, después de ajuste contable:

Resultado según balance al 31/12/2007	\$ -23.996.586
Más: Agregados que la aumentan:	
Desembolsos por gastos rechazados, reajustados	\$ 1.000.000
Se deduce: Reconocimiento contable por la recuperación de impuesto.	\$ -3.003.414
RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE	\$ -26.000.000

La pérdida tributaria del ejercicio comercial 2007, es en parte consumida por utilidades tributables registradas en el FUT, por ende, las pérdidas tributarias de arrastre para ser deducida en la determinación de la Renta Líquida Imponible del próximo ejercicio sólo equivale al monto de \$ 5.304.596.

Caso N° 2: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades propias. Pérdidas tributarias son absorbidas totalmente.

1.1. ANTECEDENTES

- Ejercicio Comercial 2007.
- Historial del remanente anterior del F.U.T. al 31/12/2006:

Detalle	Control FUT (Utilidad Bruta)	Utilidad Propia Netas 2003 16,5% 0,197604	Utilidad Propia Netas 2004/2005 17% 0,204819	Utilidad Propia Netas 2006 17% 0,204819	Utilidad sin crédito (Impto) 2006	Crédito Impto. 1era. Categ.
Remanente anterior	38.712.889	6.000.000	19.990.000	10.560.000	2.162.889	7.442.844

- Impuesto Primera Categoría pagado en el mes de Abril de 2007.
Por un monto total de \$ 2.162.889, el cual fue cubierto totalmente con los P.P.M. y crédito por Activo Fijo (impuesto provisionado)

DESARROLLO CASO 2)

1.3. Determinación FUT al 31 de diciembre de 2007.

Detalle	Control FUT (Utilidad Bruta)	Utilidad Propia Netas 2003 16,5% 0,197604	Utilidad Propia Netas 2004/2005 17% 0,204819	Utilidad Propia Netas 2006 17% 0,204819	Utilidad sin crédito (Impto) 2006	Utilidad sin crédito 2007	Crédito Impto. 1era. Categ.
1) Remanente anterior	38.712.889	6.000.000	19.990.000	10.560.000	2.162.889		7.442.844
Más: Reaj. Año 2007:	2.864.754	444.000	1.479.260	781.440	160.054	0	550.770
Sub Total	41.577.643	6.444.000	21.469.260	11.341.440	2.322.943	0	7.993.614
Menos: Impto. 1era Pagado en 04/2007: \$ 2.162.889 *1,067	- 2.307.803				- 2.307.803		
Sub Total	39.269.840	6.444.000	21.469.260	11.341.440	15.140	-	7.993.614
Se agrega:							
2) R.L.I. ejercicio 2007	-16.899.950	-6.444.000	-10.455.950				-3.414.937
Reconocimiento de la recuperación del	2.840.772					2.840.772	
Sub Total	25.210.662	0	11.013.310	11.341.440	15.140	2.840.772	4.578.677
Menos: (Gtos. no del giro,	-1.000.000		-1.000.000				-204.819
Sub Total - FUT antes imputación retiros	24.210.662	0	10.013.310	11.341.440	15.140	2.840.772	4.373.858
Retiros reajustados \$	-9.150.950		-9.150.950				-1.874.288
ejercicio sgte.	15.059.712	0	862.360	11.341.440	15.140	2.840.772	2.499.570

1.2. DETERMINACIÓN DE LA R.L.I. AÑO TRIBUTARIO 2008:

Resultado según balance al 31/12/2007	\$	-17.899.950
Más: Agregados que la aumentan:		
Desembolsos por gastos rechazados, reajustados	\$	1.000.000

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE -16.899.950

- No aplica depreciación acelerada.
- Retiros efectivos del ejercicio 2007:
Retiros reajustados, por \$ 9.150.950.

1.4. Cálculo recuperación del Impto. Primera Categoría por utilidades Absorbidas

- Utilidades que se absorben:				
Utilidades propias, con tasa del 16,5%: 6.444.000	x	16,50%	\$	1.063.260
Utilidades propias, con tasa del 17 %: 10.455.950	x	17%	\$	1.777.512
Impto. 1era Categ. Por absorción de utilidades				<u>2.840.772</u>

Al 31.12.2007 contablemente se registra el siguiente asiento contable:

Cta. Activo	----- x -----		
	a Cta. Resultado	2.840.772	2.840.772

Determinación Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, después de ajuste contable:

Resultado según balance al 31/12/2007	\$	-15.059.178
Más: Agregados que la aumentan:		
Desembolsos por gastos rechazados, reajustados	\$	1.000.000
Se deduce: Reconocimiento contable por la recuperación de impuesto.	\$	-2.840.772

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE \$ -16.899.950

La pérdida tributaria del ejercicio comercial 2007, es totalmente consumida por utilidades tributables registradas en el FUT, por ende, no existen pérdidas tributarias de arrastre para el ejercicio siguiente.

Fuente: Salort S. Vicente. 2008. Manual Práctico del F.U.T.

Caso N° 3: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades ajenas. Pérdidas tributarias no son absorbidas totalmente.

1.1. ANTECEDENTES

- Ejercicio Comercial 2007.
- Historial del remanente anterior del F.U.T. al 31/12/2006:

Detalle	Control FUT (Utilidad Bruta)	Utilidad Propia Netas 2006 17% 0,204819	Utilidad sin crédito (Impto) 2006	Crédito Impto. 1era. Categ.
Remanente anterior	5.000.000	0	5.000.000	0

- Impuesto Primera Categoría pagado en el mes de Abril de 2007.
En Abril de 2007, se paga el impuesto de Primera Categoría por un monto de \$ 7.500.000, cubierto con PPM y créditos por gastos de capacitación.

DESARROLLO CASO 3)

1.3. Determinación FUT al 31 de diciembre de 2007.

Detalle	Control FUT (Utilidad Bruta)	Utilidad Propia Netas 2006 17% 0,204819	Utilidad sin crédito (Impto) 2006	Utilidad Propia Netas 2007 17% 0,204819	2007 Utilidad sin crédito (Impto) 2007	Utilidades Ajenas netas 2002 16% 0,190476	Crédito Impto. 1era. Categ.
1) Remanente anterior	5.000.000		5.000.000				
Más: Reaj. Año 2007: 7,4%	370.000		370.000				
Sub Total	5.370.000		5.370.000				
Menos: 04/2007: Impto. 1era. Cat. \$ 7.500.000 *1,067 8.002.500	- 5.370.000		-5.370.000				
Sub Total							
Se agrega:							
2) R.L.I. ejercicio 2007	-38.943.091			-38.943.091			
Reconocimiento de la recuperación del Impto.	0						
Sub Total	-38.943.091	0	0	-38.943.091			
Menos: (Gtos. Rechazados, no del giro, reajustados Por multas al Fisco reajustados	-4.980.000 - 276.909			-4.980.000 276.909			
3) Dividendos distribuidos	30.000.000				30.000.000	5.714.280	
Imputación pérdidas tributarias				30.000.000	- 30.000.000	- 5.714.280	
Sub Total - FUT antes imputación retiros	-14.200.000	0	0	-14.200.000	0	0	0
Se imputan retiros reajustados por \$ 16.006.066; en exceso al 31-12-2007							
Remanente FUT ejercicio sgte.	-14.200.000	0	0	-14.200.000	0	0	0
Composición del FUT:							
Por Pérdidas Tributarias:	\$ 8.943.091						
Por Gastos Rechazados	\$ 5.256.909						

1.2. DETERMINACIÓN DE LA R.L.I. AÑO TRIBUTARIO 2008:

Resultado según balance al 31/12/2007	\$ -19.000.000
Más: Agregados que la aumentan:	
Desembolsos por gastos rechazados, reajustados	\$ 4.980.000
Multas pagadas al Fisco	\$ 276.909
Cantidades que se deducen:	
Dividendos distribuidos por S.A.	\$ -30.000.000
RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE	-43.743.091

No aplica depreciación acelerada.

- Sociedad anónima, certifica situación tributaria de la distribución de dividendos puestos a su disposición en el mes de noviembre de 2007:

Datos a valores históricos:

Dividendos afectos al Impto. Global Complementario	\$ 30.000.000
Incremento equivalente al crédito	\$ 5.714.280
Crédito Impto. 1era. Categoría	\$ 5.714.280
Imputados a utilidades del año 2002.	
Tasa crédito: 16%.	

- Retiros efectivos del ejercicio 2007:
Retiros reajustados, por \$ 16.006.066.

1.4. Cálculo recuperación del Impto. Primera Categoría por utilidades Absorbidas

- Utilidades que se absorben:	
Utilidades ajenas, con tasa del 16 %: 30.000.000 x 16%	\$ 4.800.000
Impto. 1era Categ. Por absorción de utilidades	<u>4.800.000</u>

Al 31.12.2007 contablemente se registra el siguiente asiento contable:

Cta. Activo	----- x -----		
	a Cta. Resultado	4.800.000	4.800.000

Determinación Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, después de ajuste contable:

Resultado según balance al 31/12/2007	\$ -14.200.000
Más: Agregados que la aumentan:	
Desembolsos por gastos rechazados, reajustados	\$ 4.980.000
Multas pagadas al fisco	\$ 276.909
Dividendos distribuidos por S.A.	\$ -30.000.000
RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE	-38.943.091

La pérdida tributaria del ejercicio comercial 2007, es en parte consumida por utilidades tributables registradas en el FUT, por ende, las pérdidas tributarias de arrastre para ser deducida en la determinación de la Renta Líquida Imponible del próximo ejercicio sólo equivale al monto de \$ 8.943.091.

Caso N° 4: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades ajenas. Pérdidas tributarias son absorbidas totalmente.

1.1. ANTECEDENTES

- Ejercicio Comercial 2007.
- Historial del remanente anterior del F.U.T. al 31/12/2006:

Detalle	Control FUT (Utilidad Bruta)	Utilidad Propia Netas 2006 17% 0,204819	Utilidad sin crédito (Imppto) 2006	Crédito Impto. 1era. Categ.
Remanente anterior:	-10.000.000	10.000.000	0	0
Pérd. Trib. \$ 8.500.000				
Gtos. Rechaz. \$ 1.500.000				

1.2. DETERMINACIÓN DE LA R.L.I. AÑO TRIBUTARIO 2008:

Resultado según balance al 31/12/2007	.....	\$ -2.150.000
Más: Agregados que la aumentan:		
Desembolsos por gastos rechazados, reajustados	.....	\$ 3.500.000
Ajustes por C.M. contable / financiera	.....	\$ 950.000
Provisión estimación castigo clientes	.....	\$ 9.875.000
Depreciación por Activos en Leasing	.....	\$ 2.700.000
Cantidades que se deducen:		
Cuotas año 2007 Contrato Leasing	.....	\$ -3.000.000
Pérdidas Tributarias de arrastre: \$ 8.500.000 *1,074	.....	\$ -9.129.000
Dividendos distribuidos por S.A.	.....	\$ -11.900.000
Retiros de utilidad de Soc. Resp. Ltda.	.....	\$ -25.000.000
RENDA LÍQUIDA IMPONIBLE	.....	\$ -34.154.000

No aplica depreciación acelerada.

- Sociedad de Personas, certifica situación tributaria del retiro de utilidades:
Datos a valores histórico:

Retiros afectos al Impto. Global Complementario	.....	\$ 25.000.000
Incremento equivalente al crédito	.....	\$ 5.120.475
Crédito Impto. 1era. Categoría	.....	\$ 5.120.475
Imputados a utilidades del año 2004. Tasa crédito: 17%.		

- Sociedad anónima, certifica situación tributaria de la distribución de dividendos puesto a su disposición en el mes de noviembre de 2007:
Datos a valores históricos:

Dividendos afectos al Impto. Global Complementario	.....	\$ 11.900.000
Incremento equivalente al crédito	.....	\$ 2.266.664
Crédito Impto. 1era Categoría	.....	\$ 2.266.664

Imputados a utilidades del año 2002.
Tasa crédito: 16%

- En el ejercicio comercial 2007 efectuaron retiros.

Fuente: Salort S. Vicente. 2008. Manual Práctico del F.U.T.

Caso N° 4: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades ajenas. Pérdidas tributarias son absorbidas totalmente.

DESARROLLO CASO 4)

1.3. Determinación FUT al 31 de diciembre de 2007.

Detalle	Control FUT (Utilidad Bruta)	2007				Crédito Impto. 1era. Categ.
		Utilidad Propia Neta 2006 17% 0,204819	Utilidad Propia Netas 2007 17% 0,204819	Utilidades ajenas Netas 2002 16% 0,190476	Utilidades ajenas Netas 2004 16% 0,190476	
1) Remanente anterior	-10.000.000	-10.000.000				
P.T. 8.500.000						
G.R. 1.500.000						
Más: Reaj.	-740.000 -	740.000				
Año 2007: 7,4%						
P.T. 9.129.000						
G.R. 1.611.000						
Sub Total	-10.740.000	-10.740.000				
Se agrega:						
2) R.L.I. ejercicio 2007	-29.293.163		-29.293.163			
Se excluye pérdida tributaria de arrastre	9.129.000	9.129.000				
Menos:						
Gtos. Rechazados no del giro, reajustados	-3.500.000		-3.500.000			
Sub Total	-34.404.163	-1.611.000	-32.793.163			
3) Retiros utilidades	25.000.000			25.000.000	5.120.475	
4) Dividendos distribuidos	11.900.000			11.900.000	2.266.664	
Imputación pérdidas tributarias			29.293.163 -	11.900.000 -	17.393.163 -	5.829.114
Imputación Gtos. Rechaz. (remanente anterior)		1.611.000			-1.611.000	-329.963
Imputación Gtos. Rechaz. Del ejercicio			3.500.000		-3.500.000	-716.867
Remanente FUT ejercicio siguiente	2.495.837	0	0	0	2.495.837	511.195

Composición del FUT:
 Por Pérdidas Tributarias: \$ 8.943.091
 Por Gastos Rechazados \$ 5.256.909

1.4. Cálculo recuperación del Impto. Primera Categoría por utilidades Absorbidas

- Utilidades que se absorben:
- 1°) Utilidades ajenas, con tasa del 16 %: 11.900.000 (Año de origen 2002)
- 2°) Utilidades ajenas, con tasa del 17% : 25.000.000 (Año de Origen 2004)

Pérdida Tributaria, antes de ajuste	\$ -34.154.000
Absorbe totalmente utilidades del ao de origen 2002	\$ 11.900.000
11.900.000 x 16% = \$ 1.904.000; crédito igual a	\$ 1.904.000
Pérdidas no absorbidas	<u>-20.350.000</u>

Saldo Pérdidas absorbidas totalmente por utilidades del año de Origen 2004:
 20.350.000 x .17/1,17 = \$ 2.956.837 (crédito a recuperar).

En resumen se tiene:		
Crédito por absorción utilidades año 2002	\$ 1.904.000	
Crédito por absorción utilidades año 2004	\$ 2.956.837	
Total crédito con derecho a recuperación	<u>4.860.837</u>	

Al 31.12.2007 contablemente se registra el siguiente asiento contable:

Cta. Activo	----- x -----	4.860.837	
	a Cta. Resultado		4.860.837

Determinación Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, después de ajuste contable:

Resultado según balance al 31/12/2007	\$ 2.710.837
Más: Agregados que la aumentan:	
Desembolsos por gastos rechazados, reajustados	\$ 3.500.000
Ajustes por CM contable / financiera	\$ 950.000
Provisión estimación castigo clientes	\$ 9.875.000
Depreciación por Activos en Leasing	\$ 2.700.000
Cantidades que se deducen:	
Cuotas año 2007 Contrato Leasing	\$ -3.000.000
Pérdidas Tributarias de arrastre: \$ 8.500.000 x 1,074	\$ -9.129.000
Dividendos distribuidos por S.A.	\$ -11.900.000
Retiros de utilidad de Soc. Resp. Ltda.	\$ -25.000.000

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE \$ -29.293.163

Comprobación:

Pérdidas Tributarias	\$ -29.293.163
Menos:	
Utilidades Absorbidas año 2002	\$ 11.900.000
Utilidades Absorbidas año 2004	\$ 17.393.163

Resultado tributario del ejercicio \$ 0

Crédito Impto. 1era. Categoría a recuperar:

Utilidades: 11.900.000 X 16%	\$ 1.904.000
Utilidades: 17.393.163 X 17%	\$ 2.956.837

Total crédito con derecho a recuperación \$ 4.860.837

La pérdida tributaria del ejercicio comercial 2007, es totalmente consumida por utilidades tributables registradas en el FUT, por ende, no existen pérdidas tributarias de arrastre para el ejercicio siguiente.

Caso N° 5: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades propias. Pérdidas tributarias son absorbidas totalmente.

1.1. ANTECEDENTES

- Ejercicio Comercial 2007.
- Historial del remanente anterior del F.U.T. al 31/12/2006:

Detalle	Control FUT (Utilidad Bruta)	Utilidad Propia Netas 2006 17% 0,204819	Utilidad sin crédito (Imppto) 2006	Crédito Imppto. 1era. Categ.
Remanente anterior	50.000.000	41.000.000	9.000.000	8.397.579

- Impuesto Primera Categoría pagado en el mes de Abril de 2007, provisionado al 31.12.2006. En Abril de 2007, se paga el impuesto de Primera Categoría por \$ 9.000.000, (cubierto con en parte con los PPM y el saldo por crédito gastos de capacitación).

1.2. DETERMINACIÓN DE LA R.L.I. AÑO TRIBUTARIO 2008:

Resultado según balance al 31/12/2007	.....	\$	-27.000.000
No hay agregados ni deducciones			
PÉRDIDA TRIBUTARIA			<u>-27.000.000</u>

No aplica depreciación acelerada.

- S.A. distribuye dividendos en el mes de julio de 2007, por un monto nominal de \$ 10.000.000.

DESARROLLO CASO 5)

1.3. Determinación FUT al 31 de diciembre de 2007.

Detalle	Control FUT (Utilidad Bruta)	Utilidad Propia Netas 2006 17% 0,204819	Utilidad sin crédito (Imppto) 2006	Utilidad sin crédito 2007	Crédito Imppto. 1era. Categ.
1) Remanente anterior	50.000.000	41.000.000	9.000.000		8.397.579
Más: Reaj. 07/2007: 2,8%	1.400.000	1.148.000	252.000	0	235.132
Sub Total	51.400.000	42.148.000	9.252.000	0	8.632.711
<u>Se deducen</u>					
04/2007 Imppto. 1era Categ: \$ 9.000.000 *1,021	- 9.189.000	-	9.189.000		
07/2007: Distribución de dividendos ; por \$ 10.000.000	- 10.000.000	- 10.000.000			- 2.048.190
Sub Total	32.211.000	32.148.000	63.000	-	6.584.521
Más reajuste al mes de 12/2007; 4,5%	1.449.495	1.446.660	2.835	0	296.303
Sub Total, reajustado al mes de 12/2007	33.660.495	33.594.660	65.835	0	6.880.824
<u>Se agrega:</u>					
2) RLI del ejercicio 2007	-27.000.000	-27.000.000			-5.530.113
Reconocimiento recuperación del impuesto.	4.590.000			4.590.000	
Remanente ejercicio sgte.	11.250.495	6.594.660	65.835	4.590.000	1.350.711

1.4. Cálculo recuperación del Imppto. Primera Categoría por utilidades Absorbidas

- Utilidades que se absorben:			
Utilidades propias, con tasa del 17 %:	27.000000	x	17%
		\$	4.590.000
Imppto. 1era Categ. Por absorción de utilidades			<u>4.590.000</u>

Al 31.12.2007 contablemente se registra el siguiente asiento contable:

----- x -----			
Cta. Activo		4.590.000	
	a Cta. Resultado		4.590.000

Determinación Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, después de ajuste contable:

Resultado según balance al 31/12/2007	.....	\$	-22.410.000
Se deduce: Reconocimiento contable por la recuperación del Impuesto	.....	\$	-4.590.000
RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE	.....	\$	<u>-27.000.000</u>

La pérdida tributaria del ejercicio comercial 2007, es totalmente consumida por utilidades tributables registradas en el FUT, por ende, no existen pérdidas tributarias de arrastre para el ejercicio siguiente.

Caso N° 6: Por recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades ajenas. Pérdidas tributarias son absorbidas totalmente.

1.1. ANTECEDENTES

- Ejercicio Comercial 2007.
- Historial del remanente anterior del F.U.T. al 31/12/2006:

Detalle	Control FUT (Utilidad Bruta)	Utilidad Propia Netas 2006 17% 0,204819	Utilidad sin crédito (Impto) 2006	Crédito Impto. 1era. Categ.
Remanente anterior	-5.950.800	0	0	0
Pérdida Tributaria				

DESARROLLO CASO 6)

1.3. Determinación FUT al 31 de diciembre de 2007.

Detalle	Control FUT (Utilidad Bruta)	Utilidad Propia Netas 2006 17% 0,204819	Utilidad Propia Netas 17% 0,204819	Utilidad Ajenas netas 2006 0,204819	Crédito Impto. 1era. Categ.
Remanente anterior, por Pérdida Tributaria	-5.950.800	-5.950.800			
1) Más: Reaj. Año 2007: 7,4%	-440.359	-440.359	0	0	0
Sub Total	-6.391.159	-6.391.159	0	0	0
<u>Se agrega:</u>					
2) R.L.I. ejercicio 2007	15.420.093	-	15.420.093		
Se excluyen pérdidas	6.391.159	6391159			
Menos: Multas pagadas al fisco, reajustadas	-1.800.000		-1.800.000		
Sub Total	-17.220.093	-	17.220.093	-	-
3) Dividendos distribuidos	20.500.500			20.500.500	4.198.892
Imputaciones:					
Pérdida Tributaria			15.420.093	-15.420.093	-3.158.328
Gastos Rechazados			1.800.000	-1.800.000	-368.674
Sub Total	3.280.407	-	3.280.407	671.890	
Imputaciones dividendos:	-3.280.407		-3.280.407	-671.890	
\$ 9.000.000 x 1.067					
\$ 9.603.000					
Remanente ejercicio sgte.	0	0	0	0	0

1.2. DETERMINACIÓN DE LA R.L.I. AÑO TRIBUTARIO 2008:

Resultado según balance al 31/12/2007	\$	7.050.150
Más: agregados que la disminuyen:		
Multas pagadas al Fisco	\$	1.800.000
Se deducen:		
Pérdidas Tributarias de arrastre: \$ 5.950.800 x 1,074	\$	-6.391.159
Dividendos distribuidos por S.A.	\$	-20.500.500
PÉRDIDA TRIBUTARIA		-18.041.509

No aplica depreciación acelerada.

- Sociedad anónima, certifica situación tributaria de la distribución de dividendos puesto a su disposición en el mes de diciembre de 2007:

Datos a valores históricos:

Dividendos afectos al Impto. Global Complementario	\$	20.500.500
Incremento equivalente al crédito	\$	4.198.892
Crédito Impto. 1era. Categoría	\$	4.198.892

Imputados a utilidades del año 2006.

Tasa crédito: 17%

- S.A. distribuye dividendos en el mes de abril de 2007, por un monto nominal de \$ 9.000.000.

1.4. Cálculo recuperación del Impto. Primera Categoría por utilidades Absorbidas

- Utilidades que se absorben:

Utilidades ajenas, con tasa del 17 %: 20.500.500

Pérdida tributaria antes de ajuste: \$ 18.041.509 x 17/1,17= \$ 2.621.416

Al 31.12.2007 contablemente se registra el siguiente asiento contable:

Cta. Activo	----- x -----		
	a Cta. Resultado	2.621.416	2.621.416

Determinación Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, después de ajuste contable:

Resultado según balance al 31/12/2007	\$	9.671.566
Más: agregados que la disminuyen:		
Multas pagadas al Fisco	\$	1.800.000
Se deducen:		
Pérdidas Tributarias de arrastre: \$ 5.950.800 x 1,074	\$	-6.391.159
Dividendos distribuidos por S.A.	\$	-20.500.500
PÉRDIDA TRIBUTARIA		-15.420.093

La pérdida tributaria del ejercicio comercial 2007, es totalmente consumida por utilidades tributables registradas en el F.U.T., por ende, no existen pérdidas tributarias de arrastre para el ejercicio siguiente

- Comprobación de la recuperación del impuesto como crédito:

Pérdida Tributaria definitiva de \$ 15.420.093 que se absorbe utilidades por el mismo monto con tasa del 17%.

$$15.420.093 \times 17\% = \$ 2.621.416$$

Anexo N° 2: Principales Efectos Tributarios en la Fusión de Sociedades

EFECTOS	Fusión Perfecta Fusión por Creación ó por Absorción		Fusión imperfecta ó Propia	
	Absorbidas o Fusionadas	Absorbente	Absorbidas o Fusionadas	Absorbente
T É R M I N O D E E G I R O	<p>> Que no se establezca cláusula de responsabilidad en la escritura de fusión:</p> <p>La sociedad que se extinga debe dar aviso de término de giro al SII, y presentar balance final por período comprendido entre el 1° de enero y la fecha de la fusión, y pagar los impuestos que correspondan según dicho balance dentro de los dos meses siguientes a la fecha del término de su giro por el cese en sus actividades. (Aquella situación deja abierta la posibilidad de que el SII haga una revisión detallada de los antecedentes contables y tributarios correspondientes a los 3 últimos años de la sociedad disuelta, plazo que puede extenderse incluso hasta 6 años).</p>	<p>> Tratándose de la fusión por creación: La sociedad que se crea debe presentar dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comience sus actividades, una declaración jurada de iniciación de actividades, acompañando todos los antecedentes exigidos para el cumplimiento de la obligación, de acuerdo, a las normas legales y a las instrucciones impartidas por el SII.</p>	<p>La sociedad que desaparece no esta obligada a efectuar término de giro cuando la sociedad adquirente se haga responsable de sus impuestos. (Similar tratamiento de la Fusión Propia)</p>	
	<p>> Que se establezca cláusula de responsabilidad en la escritura de fusión:</p> <p>La sociedad que se disuelva no debe presentar aviso de término de giro. No obstante, dicha sociedad debe presentar al SII la escritura de fusión con la respectiva cláusula de responsabilidad, y efectuar un balance de término de giro por el período que va desde el 1° de enero a la fecha de la fusión, y las sociedades que se cree o subsista deben pagar los impuestos correspondientes de la Ley de Impuesto de la Renta dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse. (A modo de conclusión, los impuestos son de cargo de la sociedad absorbente).</p>	<p>> En la fusión por absorción: la sociedad subsistente debe, generalmente, reformar sus estatutos por el aumento de capital, pero a veces estos también se modifican para cambiar el nombre, el giro, etc., en atención a la reestructuración empresarial y societaria que se produce. Además deberá dar aviso de la modificación al SII dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que esta se efectue, que en este caso sería la fecha de la escritura pública a la que se reduce el acta de la junta que aprueba la absorción de la sociedad y en la que se modifican los estatutos sociales.</p>	<p>> Subsiste la obligación de la sociedad absorbida de presentar declaraciones juradas anuales. (Formulario N° 1807, Antecedentes reorganización empresarial)</p>	
	<p>> Subsiste la obligación de la sociedad absorbida de presentar declaraciones juradas anuales. (Formulario N° 1807, Antecedentes reorganización empresarial)</p>		<p>> Subsiste la obligación de la sociedad absorbida de presentar declaraciones juradas anuales. (Formulario N° 1807, Antecedentes reorganización empresarial)</p>	

FUENTE: Elaboración Propia en base a Texto publicado por el Señor Urenda B. Nicolás, 2004.

EFECTOS	Fusión Perfecta Fusión por Creación ó por Absorción		Fusión imperfecta ó Propia	
	Absorbidas o Fusionadas	Absorbente	Absorbidas o Fusionadas	Absorbente
L E Y D E L A R E N T A	<p>> A las rentas obtenidas por las empresas fusionadas se les aplica un impuesto de categoría como sujeto pasivo de dicho tributo sobre la RLI determinada en conformidad de la Ley.</p>		<p>> Para la sociedad que se disuelve por la enajenación que sus socios o accionistas hacen de todos sus derechos o acciones a una sola persona, no se produce renta, ya que ésta no recibe contraprestación alguna por la enajenación de sus derechos o acciones, aun cuando su patrimonio se traslade a otra sociedad.</p>	<p>Para la sociedad adquirente de los derechos ó acciones , no se produce resultado tributario alguno como consecuencia de la fusión. Ello, dado que esta sociedad está solamente cambiando la composición de sus activos, es decir, está adquiriendo activos y pasivos a cambio de otros activos.</p>
		<p><u>Costo Tributario de los activos y pasivos de la sociedad fusionada en la sociedad fusionante</u></p>		<p><u>Costo Tributario de los activos incorporados</u></p>
	<p>> En relación a los socios o accionistas se les aplica IGC ó Adicional, según sea el caso, sobre las utilidades que la sociedad les distribuya.</p>	<p>El traspaso de los activos y pasivos a la sociedad resultante, debe efectuarse a los valores tributarios que estos tenían en la sociedad fusionada al momento de la fusión sin perjuicio de que en la sociedad fusionante, sólo para efectos contables se registren dichos activos y pasivos a los valores financieros que tenían en la entidad fusionada.</p>	<p>> A los respectivos socios o accionistas que enajenan los derechos o acciones de la sociedad que desaparece se les produce algún resultado tributario, pues en ellos, radica el incremento o disminución patrimonial por la venta o aporte de los derechos o acciones.</p>	<p>Corresponde al precio pagado por los respectivos derechos o acciones, distribuyéndose el precio de adquisición de la totalidad de los derechos sociales o acciones, entre todos los activos no monetarios traspasados o adquiridos producto de la fusión. El diferencial entre el precio pagado y el patrimonio recibido en la adquisición de la empresa se denomina Goodwill. Si el Pago > Patrimonio = Menor valor, Diferencia se distribuye en activos no monetarios, de no contar con dichos activos, se considera intangible y este puede ser amotizado hasta en 6 años. Si Pago < Patrimonio = Mayor Valor, Diferencia se considera Ingreso. Se tributa por ello.</p>
	<p>> Las utilidades pendientes de reparto en las sociedades fusionadas se entenderán reinvertidas en las nuevas sociedades creadas o subsistentes, y no se afectaran con el IGC o Adicional, mientras dichas partidas no sean retiradas de la sociedad fusionante o distribuidas por éstas, en carácter de Renta Ajena, registrándose a valor histórico y el día 31 de Diciembre.</p>	<p>> Fecha de adquisición de activos y pasivos: Fecha de escritura de fusión de las sociedades. (Ej. Inversiones en acciones)</p>	<p>Las utilidades pendientes de reparto > en las sociedades fusionadas se entenderán reinvertidas en las nuevas sociedades creadas o subsistentes, y no se afectaran con el IGC o Adicional, mientras dichas partidas no sean retiradas de la sociedad fusionante o distribuidas por éstas, en carácter de Renta Ajena, registrándose a valor histórico y el día 31 de Diciembre.</p>	<p>Fecha de adquisición de activos y pasivos: Fecha de escritura de fusión de las sociedades. (Ej. Inversiones en acciones)</p>
	<p>> Las pérdidas tributarias no pueden ser transferidas de una sociedad absorbida a una absorbente, puesto que, éstas sólo pueden ser utilizadas por la sociedad que las ha generado. En consecuencia, se extinguen.</p>	<p>> Depreciación Acelerada en los Activos Fijos de la sociedad absorbida se pierde al fusionarse, puesto que, ante Impuestos internos pierden su calidad de bienes nuevos.</p>	<p>> Las pérdidas tributarias no pueden ser > transferidas de una sociedad absorbida a una absorbente, puesto que, éstas sólo pueden ser utilizadas por la sociedad que las ha generado. En consecuencia, se extinguen.</p>	<p>Depreciación Acelerada en los Activos Fijos de la sociedad absorbida se pierde al fusionarse, puesto que, ante Impuestos internos pierden su calidad de bienes nuevos.</p>

FUENTE: Elaboración Propia en base a Texto publicado por el Señor Urenda B. Nicolás, 2004.

EFECTOS	Fusión Perfecta Fusión por Creación ó por Absorción		Fusión imperfecta ó Propia	
	Absorbidas o Fusionadas	Absorbente	Absorbidas o Fusionadas	Absorbente
	L E Y D E L A R E N T A	<ul style="list-style-type: none"> > La solicitud por devolución del remanente del crédito sence y los Pagos provisionales mensuales pueden ser recuperados por la empresa titular de los créditos, es decir, la empresa que desaparece. > En los casos de fusión no se aplica el impuesto establecido en el artículo 38 bis de la LIR 	<ul style="list-style-type: none"> La sociedad absorbente no puede solicitar devolución por concepto de PPM ni créditos por capacitación, los cuales corresponden a la entidad fusionada puesto que, estos son de carácter personal y especialísimo. > La patente municipal por ser anual debe pagarse independiente de la fecha en que se produjo la fusión. > La corrección monetaria se calcula desde la fecha de absorción . Las amortizaciones se cuentan también desde la citada fecha. > La antigüedad de las acciones es aquella que tenía las acciones en la sociedad absorbida. > El costo de los derechos sociales o acciones que tienen los dueños de la sociedad absorbida no cambia al fusionarse la sociedad, quedando incorporados estos en la sociedad absorbente. 	<ul style="list-style-type: none"> > La solicitud por devolución del remanente del crédito sence y los Pagos provisionales mensuales pueden ser recuperados por la empresa titular de los créditos, es decir, la empresa que desaparece. > En los casos de fusión no se aplica el impuesto establecido en el artículo 38 bis de la LIR

FUENTE: Elaboración Propia en base a Texto publicado por el Señor Urenda B. Nicolás, 2004.

EFECTOS	Fusión Perfecta Fusión por Creación ó por Absorción		Fusión imperfecta ó Propia	
	Absorbidas o fusionadas	Absorbente	Absorbidas o fusionadas	Absorbente
L E Y D E I V A	<p>> Según pronunciamiento de SII, no aplica el hecho gravado en una fusión, puesto que, los aportes consisten en bienes incorporeales (derechos o acciones) y la Ley grava los aportes de bienes corporales, vale decir, la fusión no constituye un título traslativo de dominio del patrimonio fusionado o de bienes específicos, por lo tanto, en este caso no se configura el hecho gravado especial en comento. Es por ello, que el traspaso de activos debería hacerse con facturas exentas.</p>		<p>> La fusión impropia, al igual que la fusión perfecta, no se encuentra gravada con IVA.</p>	
	<p>> Remanentes por crédito fiscal</p>	<p>> No procede, ya que los créditos originados a favor de los contribuyentes sólo pueden ser utilizados por los titulares que generaron dicho crédito. Al tratarse el Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado de un beneficio tributario especialísimo, de carácter personal, intransferible e intransmisible, jurídicamente desaparece y se extingue junto con la disolución de la empresa generadora del mismo.</p>	<p>> Remanentes por crédito fiscal</p>	<p>> No procede, ya que los créditos originados a favor de los contribuyentes sólo pueden ser utilizados por los titulares que generaron dicho crédito. Al tratarse el Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado de un beneficio tributario especialísimo, de carácter personal, intransferible e intransmisible, jurídicamente desaparece y se extingue junto con la disolución de la empresa generadora del mismo.</p>
	<p>> Iva por las adquisiciones del Activo Fijo contemplado en el artículo 27 bis</p>	<p>> No procede, SII ha señalado que se trata de un derecho intransferible, vale decir, el remanente es un derecho personalísimo.</p>	<p>> Iva por las adquisiciones del Activo Fijo contemplado en el artículo 27 bis</p>	<p>> No procede, SII ha señalado que se trata de un derecho intransferible, vale decir, el remanente es un derecho personalísimo.</p>
	<p>> Crédito originado por Cambio de Sujeto. (Ej. Remanente por iva exportación)</p>	<p>> No procede, ya que los créditos originados a favor de los contribuyentes sólo pueden ser utilizados por los titulares que generaron dicho crédito.</p>	<p>> Crédito originado por Cambio de Sujeto. (Ej. Remanente por iva exportación)</p>	<p>> No procede, ya que los créditos originados a favor de los contribuyentes sólo pueden ser utilizados por los titulares que generaron dicho crédito.</p>

FUENTE: Elaboración Propia en base a Texto publicado por el Señor Urenda B. Nicolás, 2004.

Anexo N° 3: Principales Efectos Tributarios en la Transformación

Efectos Tributarios	Transformación
<p>> <u>Frente al Código Tributario</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> - No existe disolución de la sociedad que se transforma, porque el mismo sujeto de derecho subsiste. Por consiguiente, no se aplican a dicha entidad las obligaciones establecidas en el Art. 69 del C.T. relativas al aviso de término de giro, a la presentación de balances finales y al pago de impuestos pendientes, porque el mismo contribuyente se mantiene con sus actividades empresariales normales. La sociedad únicamente deberá, según lo dispone el art. 68, inc 3° del C.T., poner en conocimiento del S.I.I., la reforma del contrato o de los estatutos sociales, dentro de los dos meses siguientes a la fecha en ella se efectúe. Por otro lado, toda la documentación y antecedentes relativos a la contabilidad y al cumplimiento de obligaciones tributarias de la anterior especie social deberán ser reemplazados para adecuarlos al nuevo tipo social. Por ello, ante el S.I.I. la sociedad debe cumplir con los trámites administrativos de rigor relativos a la eliminación, reemplazo y/o timbraje de los nuevos libros de contabilidad y de los documentos tributarios exigidos por el S.I.I. para la nueva especie social. - Subsiste la obligación de la sociedad de presentar declaraciones juradas anuales. (Formulario N° 1807, Antecedentes reorganización empresarial)
<p>> <u>Frente a la Ley de la Renta</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Respecto a la sociedad - Situación de las rentas acumuladas - Pagos Provisionales Mensuales - Situación tributaria de los activos y pasivos sociales - Aplicación del Artículo 38 bis 	<ul style="list-style-type: none"> - La sociedad transformada no experimenta cambios tributarios sustanciales con la transformación, pues sigue siendo el mismo contribuyente, con el mismo número de RUT, que continúa con sus actividades normales. - El FUT se mantiene con su misma situación jurídico - tributaria en la sociedad transformada. - Los PPM existentes hasta la fecha de la transformación podrán seguir siendo utilizados por la sociedad transformada, para ser imputados al Impuesto a la Renta a declarar en el A.T. siguiente, en la forma señalada por los Arts. 93 y 94 de la L.I.R., según sea la nueva especie social. Misma situación con los créditos de capacitación, contribuciones, Art. 33 bis, entre otros. - Como en la transformación no hay sucesión en las relaciones jurídicas, los activos y pasivos sociales, bajo el nuevo tipo social, mantienen su naturaleza jurídica. De esta forma, los bienes muebles, los inmuebles, los bienes corporales e incorporales registrados en el activo, se mantienen con su mismo tratamiento tributario, esto, es conservan la fecha y costo de adquisición, vida útil, régimen de depreciación, etc. - En los casos de transformación de sociedades, el Art. 38 bis de la L.I.R., que se refiere al impuesto a la renta a aplicar en el caso de término de giro, pues la sociedad continúa con sus actividades normalmente.
<p>> <u>Frente a la Ley de Iva</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> - En cuanto al remanente de crédito fiscal existente a la fecha de transformación, podrá seguir siendo utilizado por la sociedad transformada. Y este beneficio se mantiene tanto en lo que dice relación a la imputación de los créditos acumulados a los débitos fiscales generados por las nuevas actividades de la sociedad transformada, como a los remanentes de crédito a que se refiere el Art. 27 bis del D.L. 825. Esta posibilidad se mantiene incluso si la sociedad cambia de nombre o cambia de giro, porque la entidad jurídica que generó los créditos sigue siendo la misma.

FUENTE: Elaboración Propia en base a Texto publicado por el Señor Hernández A. Ricardo, 2000

EFECTOS TRIBUTARIOS PARA LOS SOCIOS O ACCIONISTAS	TRANSFORMACIÓN	
	De Sociedad de Personas a Sociedad Anónima	De Sociedad Anónima a Sociedad de Personas
- Valor de adquisición de las acciones y derechos sociales en la transformación.	El valor de los derechos sociales sería aquel que corresponde a la participación que los accionistas tenían en el patrimonio neto al momento de la transformación, es decir, El costo tributario de las acciones que se emitan será en valor tributario que tenían los derechos sociales a la fecha de transformación.	El costo tributariamente reconocido para las acciones producidas de la transformación en análisis, debe necesariamente corresponder al costo tributario que tenían los derechos sociales de la sociedad de responsabilidad limitada, al momento de su transformación; costo éste que debe asimilarse al definido en el inciso tercero del Art. 41 de la LIR, esto es, el valor libros de los derechos sociales según el último balance anual practicado por la empresa, debidamente actualizado, incrementado o disminuido dicho valor por los retiros o disminuciones de capital ocurridos entre el último balance y la transformación, es decir, el costo tributario de los derechos sociales será el valor tributario de las acciones.
- Fecha de adquisición de las acciones o derechos sociales	El S.I.I. no se ha pronunciado sobre este punto específico. No obstante, el autor señala que podría aplicarse el mismo criterio utilizado para las sociedades anónimas.	El S.I.I. ha indicado que por la transformación "se constituye una nueva sociedad anónima", la que, como forma de organización jurídica, no existía con anterioridad a la fecha a la transformación, por que la fecha de adquisición de las acciones debe coincidir con la fecha de constitución de aquella.
- Retiros efectuados hasta el momento de la transformación (Ocurrido dentro de un mismo año).	El FUT que determinaría la situación tributaria de los retiros o distribuciones efectuados antes de la transformación, sería el existente a la fecha en que la transformación se efectúe. Y en consecuencia, también se consideraría dentro de este FUT, a la utilidad tributable correspondiente al ejercicio en que produce la transformación, es decir, la RLI, por el período correspondiente al 1° de enero hasta la fecha de la transformación, más las otras rentas afectas a dichos impuestos que correspondan a ese período. A todas dichas rentas se deberá aplicar además el IPC correspondiente. Consecuentemente, estas rentas se deberán informar por la sociedad de personas y declarar por los socios como retiros en el A.T. correspondiente. Aquello quedará afecto al I.G.C. o Adicional, según corresponda.	Los dividendos se imputan al remanente de FUT existente al inicio del ejercicio. Sin perjuicio de ello, hay que tener presente lo dispuesto en el Art. 54, N° 1 de la Ley de la Renta que establece que los accionistas deberán considerar en su renta bruta global la totalidad de las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas, constituidas en Chile, salvo que la distribución se efectuó con cargo a ingresos no renta. Consecuentemente, estas rentas se deberán informar por las sociedad anónima y declarar por los accionistas como dividendos en el A.T. correspondiente. Aquello quedará afecto al I.G.C. o Adicional, según corresponda.
- Retiros en exceso de FUT existente en la sociedad de personas a la fecha de transformación en S.A.	Deberá determinar el FUT y el FUNT a la fecha de transformación de acuerdo con normas legales pertinentes, a los cuales deberá aplicar el remanente de excesos de retiros provenientes del ejercicio inmediatamente anterior y los retiros efectuados en el período de la transformación, ambos valores actualizados. De estas imputaciones resultarán los excesos de retiros, que serán de cargo de la S.A. que se crea.	El art. 14 A), N° 1, letra b) de la LIR establece que la sociedad anónima deberá pagar el impuesto del Art. 21 inc. 3° en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, por los retiros en exceso que existían al momento de la transformación. Añade la misma norma que igual tributación se aplicará en caso que la sociedad se transforme en una sociedad encomandita por acciones, por la participación que corresponde a los accionistas.

FUENTE: Elaboración Propia en base a Texto publicado por el Señor Hernández A. Ricardo, 2000

- Gastos rechazados existentes en la sociedad de personas al momento de la transformación en sociedad anónima. Y viceversa

Gastos adeudados y pagados en el mismo ejercicio pero antes de la transformación: Se agregan en el mismo ejercicio a la base imponible del Impuesto de 1ra Categoría y se gravan con I.G.C. o Adicional de los socios de la sociedad transformada, con derecho en contra de estos dos últimos tributos, al crédito del impuesto de 1ra Categoría que afecte a dichas partidas en este ejercicio.

Gastos adeudados y provisionados a la fecha de la transformación y pagados en ejercicios posteriores. En este ejercicio se agregan a la base imponible del Impuesto de 1ra Categoría, y además forman parte del FUT.

Gastos provisionados antes de la transformación y pagados con posterioridad a ella. Se desagregan de la RLI de Impto. De 1ra Categoría, y se afectan con el impto. Único del 35% de cargo de la sociedad, sin derecho a crédito.

Gastos adeudados y pagados antes de la transformación: En este ejercicio se desagregan de la base imponible del impuesto de 1ra Cat., pues ellos constituyen la base del impuesto único del 35% de cargo de la sociedad anónima. Dicho impuesto deberá ser solucionado en abril siguiente por la sociedad de personas como continuadora legal de la anterior forma social.

Gastos adeudados y provisionados a la fecha de la transformación: En este ejercicio se gravan con el Impto. De 1ra. Cat., y además forman parte del F.U.T.

Gastos pagados con posterioridad a la transformación y que fueron provisionados con anterioridad a ella. Se desagregan de la base imponible del Impto. De 1ra. Cat. Y se agregan a la base imponible de los I.G.C. o Adicional de los socios en el ejercicio de su pago efectivo, con derecho al crédito por el impuesto de 1ra. Cat. que le hubiera afectado.

FUENTE: Elaboración Propia en base a Texto publicado por el Señor Hernández A. Ricardo, 2000

Anexo N° 4: Principales Efectos Tributarios en la División de Sociedades

EFECTOS	SOCIEDAD MADRE	SOCIEDAD(ES) HIJA(S)
T R I C Ó B U D I T A R I O	<p>> La sociedad que se divide no desaparece por la división, por lo tanto, no le corresponde efectuar el término de giro que exige el artículo 69 del C.T.</p> <p>> En la división no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes desde la sociedad madre a las nuevas que se crean, por lo tanto, en tal situación el SII no puede ejercer la facultad de tasación contemplada en el artículo 64 del C.T.</p> <p>> La división de sociedades implica una disminución de capital y, a su vez, una modificación del contrato o estatuto social, debiendo la primera circunstancia ser autorizada por el SII mediante la dictación de una resolución y la segunda comunicarla al SII dentro de los 15 días hábiles siguientes de haber ocurrido dicha circunstancia, todo ello, de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 68 y 69</p>	<p>> Conforme a lo dispuesto por el artículo 68 del C.T. las nuevas sociedades que nacen a la vida jurídica deben presentar al SII, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, una declaración jurada con dicha iniciación.</p>
L E Y D E L A R E N T A	<p>Situación de las utilidades tributables registradas en el FUT:</p> <p>> Las utilidades registradas en el Fut o Funt de la sociedad que se divide se traspasan a la nuevas sociedades que nacen en proporción al patrimonio neto respectivo, entendiéndose por éste el total del activo menos el pasivo exigible.</p>	<p>> Por efecto de la división, se constituyen nuevas sociedades, y por ello estas serán contribuyentes distintos e independientes de la sociedad madre.</p> <p>Distribución de las utilidades tributables en la división de sociedades</p> <p>> El Fut de la sociedad que se divide se mantiene reinvertido en las nuevas sociedades que se crean, sin que sea aplicable en la especie los impuestos Global Complementario o Adicional y el impuesto único del artículo 38 bis de la LIR. (Aquello es de alcance general, tanto para la división de Sociedad Anónimas como para las sociedades de personas). Sin embargo, la forma de determinar cuál es el FUT que debe distribuirse a las sociedades hijas, es el siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Con respecto a las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre del año anterior a la división, estas deben traspasarse al FUT de las nuevas sociedades en proporción a la distribución del patrimonio neto, con los créditos correspondientes. - En cuanto a las utilidades generadas por la sociedad que se divide entre el 1° de enero y la fecha de la división, el SII ha manifestado que las utilidades generadas en dicho período deben traspasarse a las nuevas sociedades que nacen a partir de la división como un resultado provisorio por no haber sido sometido a la tributación que corresponde, lo cual ocurrirá recién al término del ejercicio. Para este efecto, el SII ha señalado que, en caso de división de una sociedad, sea anónima o de personas, en el momento que ocurre dicha figura, tanto la sociedad que se divide como las nuevas que nacen, deben confeccionar un balance y registro FUT. Luego, agrega el SII, tanto la sociedad matriz como las sociedades que resultarán de la división, al resultado provisorio determinado al momento de la escisión que les correspondió a cada una, deberán agregarle el movimiento de sus operaciones realizadas posteriormente a dicho acto jurídico y al término del ejercicio determinar un resultado definitivo sobre el cual deben soportar los impuestos que correspondan, especialmente el impuesto de Primera Categoría, y en tal oportunidad registrarlo en el FUT de las empresas con los efectos tributarios que procedan, ya sea, se trate de un resultado positivo o negativo.

FUENTE: Elaboración Propia en base a Texto publicado por el Señor Urenda B. Nicolás, 2004.

SOCIEDAD MADRE

SOCIEDAD(ES) HIJA(S)

<p>L E Y D E L A R E N T A</p> <p>> Al dividir una sociedad, la asignación de parte del FUT de la sociedad dividida a una o más de las nuevas, debe realizarse manteniendo en éstas el orden de antigüedad que tenían las utilidades en la sociedad originaria, ello de acuerdo al porcentaje asignado.</p> <p>Situación de los retiros en exceso de la sociedad que se divide: El Servicio ha manifestado que tratándose de división de sociedades de personas que registren retiros en exceso, éstos deberán asignarse en términos proporcionales a cada una de las sociedades nuevas que nacen producto de la división, tomando en cuenta para dicha distribución el patrimonio neto.</p> <p>Ausencia de resultado tributario frente a la LIR para la sociedad que se divide En la división no existe transferencia de dominio de las partes patrimoniales separadas y distribuidas a la sociedad que se crea producto de la división, sino que existe asignación de bienes por radicación de derechos preexistentes. Es por ello, que la división no produce resultado tributario para la sociedad que se divide en relación a la Ley de la Renta.</p>	<p>Fecha en que se entienden adquiridos los activos de la sociedad que se divide por las nuevas sociedades:</p> <p>> La fecha de adquisición de las acciones que la sociedad que se divide tenía como inversión en su activo y que se traspasan a las nuevas sociedades que se crean, corresponde a la data en que fueron adquiridas por la sociedad que se divide y no a la fecha en que se produce la división.</p> <p>> Los bienes físicos del activo inmovilizado que se encontraban sujetos en la madre a un determinado régimen de depreciación, en la nueva sociedad conservan este mismo régimen y vida útil sin cambios, pues los bienes no modifican su condición jurídica en la nueva sociedad. Por lo tanto, los bienes del activo inmovilizado que se encontraban depreciando aceleradamente en la madre, y que son asignados a las sociedades que nacen de la división, podrán seguir es estas últimas bajo el régimen de depreciación.</p> <p>Efectos tributarios de la División en relación a los socios o accionistas</p> <p>> La fecha de adquisición de las acciones de canje representativas del capital de las sociedades que nacen de la división, es la misma de aquella en que fueron adquiridas las acciones de la sociedad que se divide.</p> <p>> Los accionistas de las nuevas sociedades que se crean pueden seguir de los beneficios tributarios del N° 1 de la letra A) del artículo 57 bis de la LIR, ya que las referidas personas continúan siendo primeros dueños de las acciones.</p> <p>> El valor de adquisición de las acciones de la sociedad que se divide y de las nuevas sociedades, desde la fecha de la división, es equivalente al valor original de adquisición, dividido por el total de las acciones que cada accionista posee en la antigua y en las nuevas sociedades que se constituyan.</p>
<p>L E Y D E I V A</p> <p>> Ausencia de un hecho gravado que se considere venta en la división En el caso de la división de una sociedad no existen aportes de bienes corporales muebles u otras transferencias de dominio que estén afectas a IVA. Si al pronunciarse sobre el punto, señaló: " no existe en la especie un aporte de bien corporal mueble u otra transferencia de dominio, ya que las nuevas son continuadoras de la primitiva"</p> <p>> Crédito fiscal IVA existente en la sociedad que se divide El crédito fiscal IVA que tenga acumulado la sociedad madre al tiempo de la división, no puede ser traspasado a las nuevas sociedades que se crean, pues dicho crédito tiene el carácter de personalísimo. Mismo tratamiento ocurre con el crédito fiscal Iva del Art. 27 bis y 23 N° 2 del D.L. 825</p>	<p>> Los aportes de bienes que se efectúen en el caso de una división de sociedad no se afectan con IVA, al no existir en la especie una transferencia de bienes corporales muebles.</p>

FUENTE: Elaboración Propia en base a Texto publicado por el Señor Urenda B. Nicolás, 2004.

Anexo N°5: Jurisprudencia S.I.I. Circulares al 31.07.2013 en relación al Artículo 31 N° 3 Ley de Impuesto a la Renta

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013 ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

1) CIRCULARES

CIRCULAR	DESCRIPCIÓN
Circular N°13 (04/03/2011)	Listado de obras específicas de naturaleza pública y privada que se pueden financiar con donaciones susceptibles de acogerse a los beneficios tributarios a que se refiere la Ley N° 20.444/2010, que crea el Fondo Nacional de la Reconstrucción.(Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 13.01.2011).
Circular N°68 (03/11/2010)	Tratamiento tributario para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta de los ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único y de los costos, gastos y desembolsos imputables a dichos ingresos o rentas (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 08.11.2010).
Circular N°44 (30/07/2010)	Tratamiento tributario de las donaciones efectuadas al Fondo Nacional de la Reconstrucción en caso de catástrofes, creado por la Ley N° 20.444, publicada en el Diario Oficial el 28 de mayo de 2010. Impuesto sujeto a retención, información amparada en el secreto tributario y devolución de exceso de impuesto, conforme a los artículos 24, 35 y 126 del Código Tributario, respectivamente. (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial con fecha 03.08.2010).
Circular N°23 (10/03/2010)	Instrucciones especiales sobre la destrucción y consecuente pérdida de existencias en el inventario, así como respecto de la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos que sirven para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, de las empresas ubicadas en las "zonas afectadas por la catástrofe", que corresponden a las Regiones de Valparaíso, del Libertador Bernardo O'Higgins, del Maule, del Bío Bío, de la Araucanía y Metropolitana, según lo establecido en el Decreto Supremo, N° 150, del 27 de febrero de 2010, del Ministerio de Interior, publicado en el Diario Oficial, de fecha 2 de marzo de 2010 (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de fecha 15.03.2010).
Circular N°54 (02/10/2009)	Tratamiento tributario del castigo de productos alimenticios cuya comercialización se ha tornado inviable por las circunstancias que se indican, frente a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta y del Impuesto al Valor Agregado (Castigo de alimentos). (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 09.10.2009)
Circular N°65 (25/09/2001)	Tratamiento tributario de las pérdidas de ejercicios anteriores. Contribuyentes que tienen derecho; pérdidas que se pueden rebajar; determinación; forma en que se deducen; orden de imputación; recuperación de PPUA y pérdidas que no se pueden rebajar por cambios en la propiedad de la empresa.
Circular N°45 (16/07/2001)	Valoración para los efectos de la Ley de la Renta de los traspasos de bienes originados en las fusiones, divisiones y otras reorganizaciones empresariales en que subsista la empresa aportante, de acuerdo a lo dispuesto por los incisos 4° y 5° del artículo 64 del Código Tributario (Facultades de tasación en el caso de reorganización empresarial).
Circular N°68 (28/11/1996)	Valoración para los efectos de la Ley de la Renta de los traspasos de bienes originados en las fusiones, divisiones y otras reorganizaciones empresariales en que subsista la empresa aportante(Facultades de tasación en el caso de reorganización empresarial).
Circular N°17 (19/03/1993)	Orden de imputación de las pérdidas tributarias a las utilidades acumuladas en el FUT. Ejercicio al cual corresponden los retiros o dividendos percibidos de otras empresas o sociedades.Situación tributaria de los retiros reinvertidos en un año en que la empresa registra un FUT negativo. Reinversión de utilidades). Circular N° 17, de 1993 modificada por Oficio N° 194, de fecha 29.01.2010.
Circular N°3 (13/01/1992)	Tratamiento tributario de los faltantes de los inventarios del vendedor o prestador de servicio (Faltantes de inventarios).
Circular N°60 (03/12/1990)	Tributación de las empresas o sociedades frente al impuesto de Primera Categoría y tributación de los propietarios , socios y accionistas frente a los impuestos Global Complementario o Adicional. Compensación de rentas presuntas establecidas por la Ley de la Renta con pérdidas tributarias provenientes de actividades sujetas a renta efectiva. Situación de los gastos rechazados provisionados al 31.12.1989 (Reinversión de utilidades. FUT devengado).
Circular N°42 (28/08/1990)	Nuevas normas sobre la recuperación del impuesto de Primera Categoría como PPM, en el caso en que las utilidades tributables acumuladas en las empresas resulten absorbidas por pérdidas tributarias de ejercicios posteriores(PPUA).
Circular N°10 (29/01/1990)	Sistema de recuperación del impuesto de Primera Categoría aplicado por las empresa fuentes sobre los retiros y distribuciones efectuados de tales empresas durante el ejercicio, según modificaciones introducidas al artículo 20 bis de la Ley de la Renta (PPUA).

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013
ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

1) CIRCULARES

CIRCULAR	DESCRIPCIÓN
Circular N°13 (27/01/1989)	Instrucciones sobre la aplicación del sistema de tributación a base de retiros y distribuciones a nivel de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional y sobre las demás modificaciones introducidas a la Ley de la Renta por la Ley N° 18775, de 1989, para adecuar sus disposiciones a dicho régimen de tributación establecido en el artículo 20 bis de la referida ley. Crédito especial por impuesto de Primera Categoría y forma de recuperar el impuesto tasa adicional del ex-artículo 21 de la Ley de la Renta establecidos en los artículos 1° y 3° transitorios de la Ley N° 18775.
Circular N°11 (27/01/1989)	Derogación del inciso tercero del N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta por la Ley N° 18775, de 1989, relativa a la modalidad de recuperar el impuesto de Primera Categoría como PPM por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias, mecanismo de recuperación que no se justificaba su permanencia atendido a las nuevas normas establecidas en el artículo 20 bis de la Ley de la Renta(PPUA).
Circular N°59 (17/11/1986)	Recuperación como pago provisional mensual (PPM) del Impuesto de Primera Categoría en el caso de que las utilidades retenidas en las empresas resulten absorbidas por pérdidas tributarias de ejercicios posteriores (PPUA).
Circular N°15 (30/01/1986)	Normas tributarias aplicables en los casos de transformación de sociedades. Las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores sólo pueden ser recuperadas por el mismo contribuyente que las generó.
Circular N°12 (29/01/1986)	Comentario general sobre modificaciones introducidas al N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, por la Ley N° 18489, de 1986.
Circular N°27 (07/06/1985)	Término de giro en el caso de transformaciones de sociedades.
Circular N°54 (24/12/1984)	Nuevo tratamiento tributario aplicable a la imputación de las pérdidas de arrastre.
Circular N°161 (22/12/1977)	Modifica criterio sustentado en Circular N°95, de 25.07.77, acerca de la aceptación como gasto de la pérdida de administración de los fondos acumulados por imputación del Impuesto Habitacional.
Circular N°109 (17/08/1977)	Las pérdidas tributarias de arrastre pueden imputarse a los resultados de hasta cinco ejercicios comerciales. Contribuyentes que tienen derecho a rebajar las pérdidas tributarias.
Circular N°95 (25/07/1977)	Casos en que se acepta como gasto la pérdida de la administración de los fondos acumulados por la imputación al Impuesto Habitacional. Modificada por Circular N°161, de 1977.
Circular N°64 (16/05/1977)	Los valores recibidos de los clientes como garantía de la restitución de los envases no constituyen ingresos brutos. Pérdida tributaria por castigos de los envases destruidos. Modifica Circular N° 146, de 1975.
Circular N°27 (08/03/1976)	Situación tributaria de las pérdidas de ejercicios anteriores e inexistencia de capital propio inicial frente a las normas de la corrección monetaria.
Circular N°9 (19/01/1976)	Normas sobre reajustabilidad de las pérdidas tributarias.
Circular N°146 (18/11/1975)	Los envases de las compañías productoras de bebidas gaseosas, cervezas y aguas minerales ,deben contabilizarse en cuentas del activo realizable, dándole el mismo tratamiento de la venta de los productos que fabrican o envasan. Pérdida tributaria del castigo de los envases destruidos. Modificada por Circular N° 64, de 1977.
Circular N°87 (08/07/1975)	Modalidad de cálculo de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC) para los fines de la Ley de la Renta.

Anexo N°6: Jurisprudencia S.I.I. Resoluciones al 31.07.2013 en relación al Artículo 31 N° 3 Ley de Impuesto a la Renta

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013 ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

2) RESOLUCIONES

RESOLUCIÓN	DESCRIPCIÓN
Resolución N°66 (21/06/2013)	Establece procedimiento para solicitar autorización de método de prorrateo o asignación de costos, gastos y/o desembolsos de utilización común destinados a producir ingresos afectos al régimen general de primera categoría, rentas exentas, ingresos no renta o ingresos afectos a Impuesto Único de Primera Categoría, distinto al establecido en la Circular N°68 de 2010. (Extracto de Resolución publicado en el Diario Oficial de 27.06.2013).
Resolución N°130 (09/08/2010)	Establece especificaciones y formalidades de los certificados que debe emitir el Ministerio de Hacienda, la información que se debe remitir al Servicio de Impuestos Internos y la forma en que debe registrarse y documentarse la entrega de las especies donadas, de acuerdo a la Ley N° 20.444, sobre donaciones al Fondo Nacional de la Reconstrucción (Extracto de Resolución publicado en el Diario Oficial de fecha 12.08.2010).
Resolución N°129 (06/08/2010)	Reemplaza Resolución Exenta N° 164, de fecha 30.10.2009, que establece el Registro Especial para efectos del castigo de productos alimenticios cuya comercialización se ha tornado inviable y crea modelo de certificado de acreditación de entrega de alimentos que se encuentran en dicha situación (Extracto de Resolución publicado en el Diario Oficial de fecha 11.08.2010).
Resolución N°164 (30/10/2009)	Establece registro especial para efectos del castigo de productos alimenticios cuya comercialización se ha tornado inviable y crea modelo de certificado de acreditación de entrega de alimentos que se encuentran en dicha situación. (Castigo de alimentos)(Extracto de Resolución publicado en el Diario Oficial el 06.11.2009). (Derogada por Resolución Exenta N° 129, de fecha 06.08.2010.)
Resolución N°778 (09/07/1982)	Sustituye la obligación de dar aviso y acompañar el estado de pérdidas y ganancias en el caso del artículo 90 de la Ley de la Renta para los efectos de la suspensión de los PPM.

Anexo N°7: Jurisprudencia S.I.I. Oficios al 31.07.2013 en relación al Artículo 31 N° 3 Ley de Impuesto a la Renta

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013

ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

3) OFICIOS

OFICIOS	DESCRIPCIÓN
Oficio N°1456 (03/07/2013)	Una Sociedad de Profesionales, podrá considerar el eventual resultado de pérdida que se produzca en la venta de un automóvil de la sociedad, en caso que éste se encuentre registrado como parte de su activo inmovilizado destinado al giro del negocio y haya resultado necesario para generar las rentas de la sociedad; debiendo reconocerse para estos efectos como costo tributario de la venta, el valor neto del bien a la fecha de la venta, esto es, su valor de adquisición actualizado, menos las depreciaciones acumuladas correspondientes. Sin embargo, cuando el uso o goce del automóvil que realiza el socio de la empresa, no resulte necesario para producir la renta, la pérdida referida no podrá ser deducida para efectos de determinar la renta de la sociedad, y además, se le aplicará como renta a dicho socio, la presunción de renta establecida en el literal iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, la que equivale a un 20% del valor del bien para fines tributarios.
Oficio N°3209 (20/11/2012)	Para todos los efectos tributarios, el costo de los activos no monetarios provenientes de una sociedad absorbida, con motivo de haberse reunido en una sola persona el 100% de las acciones o derechos sociales, debe considerar la revalorización o mayor valor asignado a éstos por concepto de good will. Por tanto, es ese mismo valor el que debe considerarse para la aplicación de lo previsto en el inciso 5°, del artículo 64, del Código Tributario.
Oficio N°1148 (15/05/2012)	Las pérdidas originadas en la enajenaciones de acciones de sociedades anónimas sujetas al régimen general del Impuesto de Primera Categoría o al régimen de excepción consagrado en el derogado artículo 18 ter de la LIR, contenido actualmente en el artículo 107 de la misma ley, sólo pueden deducirse de utilidades sujetas al mismo régimen tributario. Lo anterior, es sin perjuicio de las normas de fiscalización del SII, en especial de aquellas que permiten tasar el precio de tales transacciones cuando éste no se haya ajustado a los corrientes en plaza o que se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación; todo ello de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.
Oficio N°2402 (17/10/2011)	La recuperación del Impuesto de Primera Categoría como pago provisional por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias de acuerdo a lo dispuesto por el N°3, del artículo 31, de la LIR, se determina aplicando directamente la tasa de dicho tributo que corresponda sobre el monto de las utilidades de los ejercicios anteriores que resulten absorbidas, deducidos previamente de tales utilidades los gastos rechazados provisionados al término del ejercicio en el cual se generaron dichas utilidades, dentro de los cuales se comprende el propio Impuesto de Primera Categoría. No existe norma legal expresa que permita incrementar previamente las utilidades tributables retenidas en el FUT para la recuperación del Impuesto de Primera Categoría pagado cuando tales utilidades resultan absorbidas por pérdidas tributarias.
Oficio N°1960 (25/08/2011)	El desembolso efectuado por un contribuyente para la adquisición de un derecho sujeto a condición suspensiva, constituye una inversión que debe registrarse como tal en la contabilidad de la empresa por el monto del respectivo desembolso, ya que se trata de un activo intangible representativo de una inversión efectiva. Ahora bien, cuando se cumpla la condición suspensiva se devenga el ingreso equivalente al monto del reembolso y se extingue el derecho, considerándose en ese momento percibido el ingreso. Si la condición suspensiva falla, procederá que en el ejercicio que ello ocurra el contribuyente reconozca la pérdida o castigo de la inversión efectuada.
Oficio N°1958 (25/08/2011)	Confirma criterio establecido en Oficio N° 722, de 2011, en cuanto a que los contribuyentes afectos al Impuesto Especial del artículo 2° del D.L N° 2398, de 1978, no están obligados a llevar el registro FUT a que se refiere el N°3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, debido a que tales contribuyentes tributan sobre las rentas devengadas por lo que no mantienen utilidades pendientes de tributar con los impuestos finales de Global Complementario o Adicional, y por consiguiente, no tienen derecho a la devolución del Impuesto de Primera Categoría como pago provisional por utilidades absorbidas a que alude el inciso 2°, del N° 3 del artículo 31 de la LIR, por imputarse las pérdidas tributarias que generen a las utilidades del mismo ejercicio o de periodos siguientes, según corresponda.
Oficio N°1569 (05/07/2011)	La pérdida tributaria determinada en el régimen general producto de la consolidación de los resultados de un contribuyente que simultáneamente desarrolla actividades sujetas al régimen de Zona Franca y al régimen general, se debe imputar a las utilidades pendientes de tributación registradas en el FUT, según lo dispuesto por el inciso 2° del N° 3 del artículo 31 de la LIR, siguiendo el orden de antigüedad establecido en la letra d) del N° 3 de la Letra A) del artículo 14 de la misma ley, sin hacer ninguna distinción entre utilidades acogidas a uno u otro régimen, salvo en lo que se refiere a la utilización del Crédito por Impuesto de Primera Categoría.

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013
ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

3) OFICIOS

OFICIOS	DESCRIPCIÓN
Oficio N°1440 (13/06/2011)	Tratamiento tributario de la venta o castigo de repuestos obsoletos de automóviles. Si se venden tales bienes su precio será el que libremente acuerden las partes, sin perjuicio de las facultades de tasación del artículo 64 del Código Tributario. Si se castigan los referidos bienes el contribuyente podrá deducir como pérdida para fines tributarios el valor de costo de los repuestos que fueron destruidos en razón de su obsolescencia, sin que este hecho se encuentre afecto al IVA ni altere el crédito fiscal utilizado por su adquisición. Forma de acreditación del castigo.
Oficio N°1046 (04/05/2011)	En un proceso de fusión la sociedad absorbente en la segunda etapa de este proceso de reorganización, tiene la calidad de sucesora a título universal de las sociedades disueltas, en todos los bienes, derechos y obligaciones, haciéndose dueña de todo el patrimonio de las sociedades fusionadas, reemplazando a éstas en todas sus relaciones activas y pasivas, razón por la cual debe entenderse investida de la capacidad para percibir las devoluciones del Impuesto de Primera Categoría por concepto de PPUA solicitadas inicialmente por las sociedades absorbidas. Plazo para informar al Servicio la fusión de sociedades según lo establecido en la Resolución N° 55, de 2003.
Oficio N°1043 (04/05/2011)	La contra excepción establecida en el inciso 2° del artículo 40 de la LIR afecta solo a las situaciones preexistentes a la fecha de entrada en vigencia de la LIR y no respecto de aquellas que se produzcan en virtud de una ley posterior. Por lo tanto, a la Fundación Chile no le es aplicable dicha contra excepción, ya que el D.L. N° 1528 que otorga la exención es de fecha 03.08.1976, estando sus bienes, rentas, actos y contratos que ejecute y celebre, en virtud del artículo 3° del referido texto legal, exentos de los impuestos de la LIR. En virtud de esta exención, no está obligada a llevar el Registro FUT que establece el artículo 14, y por consiguiente, no se encuentra facultada para solicitar la devolución del Impuesto de Primera Categoría (PPUA) respecto de utilidades percibidas por concepto de retiros o distribución de dividendos que resulten absorbidos por pérdidas tributarias, de acuerdo a lo establecido en el inciso 2° del N°3 del artículo 31 de la LIR.
Oficio N°722 (01/04/2011)	Los contribuyentes afectos al Impuesto Especial del artículo 2° del D.L N° 2398, de 1978, no están obligados a llevar el registro FUT a que se refiere el N°3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, debido a que tales contribuyentes al aplicar el Impuesto de Primera Categoría y el tributo antes indicado sobre las rentas devengadas no mantienen utilidades pendientes de tributar con los impuestos finales de Global Complementario o Adicional, y por consiguiente, sin derecho a la imputación del crédito por Impuesto de Primera Categoría a que se refieren los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, y tampoco a la devolución del Impuesto de Primera Categoría señalado como pago provisional por utilidades absorbidas a que alude el inciso 2° del N° 3 del artículo 31 de la LIR, por imputarse las pérdidas tributarias que generen a la utilidades del mismo ejercicio o de periodos siguientes, según corresponda.
Oficio N°329 (04/02/2011)	No procede en caso alguno que una Agencia de Aduanas de la cual forma parte el Agente que fue objeto de una multa impuesta por el Servicio Nacional de Aduanas, deduzca como gasto necesario para producir su renta tal importe, por tratarse de contribuyentes diferentes y de distintas responsabilidades, frente a lo cual su deducción, de producirse, adoptará la calidad de un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el artículo 33, N°1 de la LIR.
Oficio N°189 (25/01/2011)	El costo tributario en la enajenación de derechos sociales realizada por un contribuyente que determina sus rentas efectivas mediante un balance general según contabilidad completa y no efectuada a una empresa relacionada, se determina conforme a lo establecido en el artículo 41, inciso 1°, N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y lo establecido mediante la Circular 69 de 2010. Si se determinara una pérdida en la enajenación de derechos sociales, ésta puede ser deducida como gasto en la determinación del resultado tributario del ejercicio, en la forma dispuesta en el artículo 31, N° 3 de la LIR, en la medida que cumpla con todos los requisitos legales exigidos al efecto, sin perjuicio de la facultad de fiscalización establecida en el artículo 64 del Código Tributario cuando corresponda.
Oficio N°2320 (14/12/2010)	Tratamiento tributario de los costos, gastos y desembolsos relacionados con ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas, conforme al artículo 33, N°1, letra e), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, instrucciones contenidas en Circular N° 68, de 2010, e incurridos por una Corporación Sin Fines de Lucro.
Oficio N°1699 (24/09/2010)	Procedencia de la deducción como gasto de la pérdida originada en el rescate anticipado de un pagaré reajutable, operación que como todo descuento importa un costo o pérdida para quién la realiza. Lo anterior, es sin perjuicio que para la deudora del pagaré tal operación le importe un incremento de patrimonio por una cantidad equivalente que asciende al diferencial entre el valor del aporte y el valor efectivamente pagado por el rescate del pagaré; renta que queda afecta a la tributación normal establecida en la LIR y que se clasifica en el artículo 20 N°5 de la LIR.

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013
ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

3) OFICIOS

OFICIOS	DESCRIPCIÓN
Oficio N°692 (29/04/2010)	La sociedad que se divide debe determinar una RLI Provisoria, considerando los ajustes del art. 32, en concordancia con el art. 41 de la LIR, sin perjuicio que una vez asignado un activo sujeto a corrección monetaria a la sociedad que nace de la división, ésta debe practicar dichos ajustes al término del ejercicio. En caso que dicha renta resulte negativa a la fecha de la división de acuerdo al balance practicado a la citada fecha, ésta no se imputa a las utilidades acumuladas en el FUT al momento de la división, así como tampoco puede ser transferida a la empresa que nace de la división, ya que las pérdidas sólo podrán ser deducidas como gasto al término del ejercicio por la sociedad que las generó, imputándolas al resultado definitivo, o a las utilidades retenidas en el FUT al término del ejercicio, con derecho a la recuperación del Impuesto de 1° Categoría como pago provisional conforme a la modalidad dispuesta por el inc. 2 del N°3 del art. 31 de la LIR.
Oficio N°407 (15/03/2010)	Tratamiento tributario frente a las normas de la Ley de la Renta y del Impuesto al Valor Agregado de Contrato Joint Venture sobre exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos y obligaciones de sus partícipes.
Oficio N°194 (29/01/2010)	Modifica criterio contenido en Circular N°17 de 1993, en cuanto a que respecto de las sociedades anónimas, las pérdidas tributarias no se imputarán a los dividendos percibidos que hayan sido financiados con cargo a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, para la aplicación del mecanismo de recuperación del Impuesto de Primera Categoría como pago provisional, contenido en el inciso segundo del N°3 del artículo 31 de la Ley de la Renta.
Oficio N°3295 (12/11/2009)	La pérdida (o saldo negativo) existente en el Registro FUNT de una sociedad al momento de ser absorbida, no se incorpora a la sociedad absorbente, ya que esta pérdida no posee el carácter de derechos patrimoniales que puedan ser traspasados de un ente a otro, y por lo tanto, desaparece conjuntamente con la sociedad que le dio origen. Las pérdidas son un beneficio tributario exclusivo del contribuyente que las ha generado, en ningún caso poseen la calidad de un ""derecho o crédito"" que pueda traspasarse de un patrimonio a otro.
Oficio N°3248 (09/11/2009)	La indemnización por daño emergente obtenida por una empresa que declara la renta efectiva en la Primera Categoría mediante contabilidad, constituye un ingreso bruto para los efectos tributarios, sin perjuicio de rebajar como gasto la pérdida por el daño emergente, conforme al N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta.
Oficio N°2827 (15/09/2009)	Las pérdidas originadas por la demolición de bienes inmuebles para la construcción de nuevas edificaciones que reemplazan a las destruidas , no se aceptan como gasto necesarios para producir la renta, debiendo considerarse el valor de las construcciones demolidas como costo de las nuevas construcciones.
Oficio N°2750 (03/09/2009)	El castigo de un crédito incobrable rebajado como gasto tributario sin cumplir con los requisitos exigidos por el N° 4 del artículo 31 de la Ley de la Renta y las instrucciones impartidas al efecto , constituye un gasto rechazado afecto al impuesto de Primera Categoría , pero no a la tributación establecida en el artículo 21 de la ley del ramo ,por no constituir un retiro de una especie o una cantidad representativa de un desembolso de dinero. Por su parte , la condonación de una deuda al deudor se le produce un incremento de patrimonio comprendido en el concepto de renta y para el acreedor la pérdida que sufre éste producto de la renuncia de su derecho de cobrar la deuda, no constituye un gasto necesario para producir la renta y afecto al impuesto de Primera Categoría y a la tributación del artículo 21 de la ley antes citada, por constituir una cantidad representativa de un desembolso de dinero.
Oficio N°1727 (15/05/2009)	Procedimiento de cálculo del pago provisional por utilidades absorbidas a que se refiere el inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta(PPUA).
Oficio N°3530 (26/10/2008)	Para efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, las pérdidas obtenidas en las zonas no favorecidas con franquicias tributarias deben compensarse con las utilidades obtenidas en los territorios favorecidos con tales franquicias (Ley Navarino).

**ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013
ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3**

3) OFICIOS

OFICIOS	DESCRIPCIÓN
Oficio N°864 (25/04/2008)	Tratamiento tributario de la diferencia existente entre el valor de los activos que se traspasan y el valor efectivamente pagado por las acciones o derechos sociales, cuando el capital propio tributario de la sociedad absorbida es negativo en el caso de una fusión impropia (Good Will y Bad Will).
Oficio N°851 (25/04/2008)	La Facultad de tasar que establece el artículo 64 del Código Tributario no se puede aplicar a operaciones amparadas en el plazo de prescripción contemplado en el mismo texto legal en el caso de pérdidas tributarias.
Oficio N°2997 (25/10/2007)	Incidencia en Chile de las variaciones del tipo de cambio de las monedas de los países en donde se encuentran radicadas las agencias de empresas nacionales, en conformidad a las normas de los artículos 38, 41 y 41 B de la Ley de la Renta.
Oficio N°2638 (11/09/2007)	Tratamiento tributario de la enajenación de acciones. La pérdida obtenida en la enajenación de acciones afecta al impuesto único de Primera Categoría constituyen un gasto rechazado, conforme a la letra e) del N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta(Normas sobre habitualidad).
Oficio N°2424 (10/08/2007)	El monto del Impuesto de Primera Categoría a recuperar como un pago provisional por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias se determina aplicando directamente la tasa que corresponda de dicho tributo de categoría sobre el monto de las utilidades que resultan absorbidas por las pérdidas tributarias (PPUA).
Oficio N°932 (25/04/2007)	Régimen tributario aplicable a las pérdidas obtenidas en los contratos especiales para la exploración y explotación de hidrocarburos(Joint Venture)
Oficio N°817 (10/04/2007)	Tratamiento tributario de la venta de crédito a un valor inferior a su valor nominal.
Oficio N°369 (13/02/2007)	Concepto de cambio de propiedad para los efectos de lo dispuesto en el inciso cuarto del N°3, del artículo 31°, de la Ley de la Renta.
Oficio N°4654 (27/11/2006)	Tratamiento tributario de la pérdida del valor de las acciones de propiedad de un contribuyente, por quiebra de la sociedad emisora, conforme al artículo 31 de la Ley de la Renta.
Oficio N°4571 (14/11/2006)	Tratamiento tributario de la pérdida originada en el menor valor obtenido en liquidación de acciones de una sociedad anónima producto de la liquidación voluntaria de dicha sociedad en virtud del artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta.
Oficio N°3973 (13/09/2006)	Procedencia de la rebaja como gasto de los desembolsos incurridos en actividades de investigación científica y tecnológica en interés de la empresa. Resuelve reconsideración de Oficio N° 4275 de 2005. Deducción de pérdidas tributarias.

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013
ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

3) OFICIOS

OFICIOS	DESCRIPCIÓN
Oficio N°3119 (30/06/2006)	Tratamiento tributario aplicable al mayor valor determinado entre el valor de adquisición de las acciones y el patrimonio tributario en el caso de absorción de una sociedad(Good Will).
Oficio N°3873 (05/10/2005)	Situación tributaria de la diferencia determinada entre el valor de acciones y los activos recibidos en caso de fusión de sociedades(Good Will).
Oficio N°3528 (15/09/2005)	Situación tributaria que se produce con motivo de la fusión de sociedades chilenas con agencias en el exterior, conforme a las normas de los artículos 41 A y 41B de la Ley de la Renta. La recuperación de las pérdidas de arraste está concebida como un derecho en favor de la empresa que generó dicho detrimento patrimonial, y no en beneficio de personas jurídicamente distinta, como ocurre en el caso de la fusión de empresas.
Oficio N°613 (04/03/2005)	Tratamiento tributario de pérdida, producida en la fusión de un Holding, de acuerdo al inciso cuarto del N°3, del artículo 31°, de la Ley de la Renta (Good Will).
Oficio N°393 (04/02/2005)	El orden de imputación de las pérdidas tributarias deberá efectuarse de la misma manera en que se imputan los retiros o distribución de rentas a las utilidades acumuladas en las empresas. Prescripción de la acción fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos, en caso imputación de pérdidas. Plazo durante el cual deben ser conservados los libros de contabilidad.
Oficio N°201 (25/01/2005)	Capital propio para los efectos de la patente municipal a que se refiere el artículo 24 del DL N° 3.063 de 1979, sobre rentas municipales. Situación tributaria de pérdidas producidas en el extranjero
Oficio N°3759 (09/08/2004)	Momento en que debe reconocerse como ingreso, el pago provisional por utilidades absorbidas, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3 del artículo 31, de la Ley de la Renta(PPUA).
Oficio N°1116 (04/03/2004)	Suspensión de pagos provisionales mensuales en relación con las pérdidas tributarias.
Oficio N°3262 (04/07/2003)	Situación tributaria en el caso de sociedades que tienen un cambio de propiedad entre empresas relacionadas, no ven afectada la recuperabilidad de las pérdidas tributarias acumuladas.
Oficio N°3163 (26/06/2003)	Suspensión de pagos provisionales mensuales por pérdidas obtenidas en un año comercial.
Oficio N°3042 (17/06/2003)	Situación tributaria de las pérdidas en el caso de una sociedad que sufre un cambio de propiedad de los derechos.
Oficio N°3066 (28/08/2002)	Tratamiento tributario de la recuperación de pérdidas de empresas declaradas en quiebra. Situación tributaria de intereses.

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013
ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

3) OFICIOS

OFICIOS	DESCRIPCIÓN
Oficio N°2838 (28/06/2001)	Tratamiento tributario de las pérdidas generadas por inversiones efectuadas en Argentina.
Oficio N°9 (03/01/2000)	El monto del Impuesto de Primera Categoría a recuperar como PPM por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias, se determina aplicando directamente la tasa del impuesto sobre el monto de las utilidades absorbidas(PPUA).
Oficio N°3400 (09/09/1999)	Fecha que debe considerarse como término de actividades de sociedades que se disuelven con motivo de una fusión de sociedades y plazo para solicitar la devolución de los remanentes de pagos provisionales mensuales por utilidades absorbidas.
Oficio N°2269 (26/08/1998)	El impuesto de Primera Categoría recuperado como PPM por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias en el caso de fusión de sociedades(PPUA)(Fusión de SRL) adopta el tratamiento tributario de un tributo proveniente de utilidades de otras empresas (utilidades ajenas).
Oficio N°3064 (22/12/1997)	Tratamiento tributario de una agencia o sucursal en el extranjero de una sociedad chilena. Contabilización del resultado tributario positivo o negativo. Impuesto Adicional sobre intereses pagados por agencia. El Impuesto de Timbres y Estampillas grava los préstamos que se obtengan desde el exterior hacia Chile, tributo que no es aplicable en el caso en cuestión, debido a que el crédito fue contratado por la agencia en el exterior y no por la casa matriz domiciliada en Chile.
Oficio N°2118 (03/09/1997)	Calificación como gasto necesario para producir la renta de la pérdida obtenida en contrato forward suscrito por una empresa.
Oficio N°954 (07/05/1997)	Tratamiento tributario de mayor valor o la pérdida producida en la valorización de activos en el caso de permuta de inmueble entre sociedades.
Oficio N°329 (10/02/1997)	Plazo en que deben solicitarse los créditos a favor del contribuyente, con motivo del aviso de término de giro con motivo de la absorción de utilidades por pérdidas tributarias.
Oficio N°164 (27/01/1997)	Imprudencia de hacer uso de las pérdidas tributarias acumuladas, considerando que la empresa generadora de las referidas pérdidas no tiene en su poder los libros contables. Plazo durante el cual deben ser conservados los libros de contabilidad.
Oficio N°3151 (12/11/1996)	Castigo de mercadería de máquinas expendedoras de bebidas retiradas con monedas falsas, según instrucciones contenidas en la Circular N° 3, de 1992.
Oficio N°3087 (04/11/1996)	Reposición de pérdidas de arrastre para determinar el FUT, imputación de pérdidas tributarias de un ejercicio y compensación de renta presunta con pérdida obtenida en una actividad sujeta a renta efectiva.
Oficio N°1874 (01/07/1996)	Aspectos tributarios que se derivan de la aplicación de las normas de la Ley N° 19.396, sobre la obligación subordinada de determinados Bancos con el Banco Central de Chile.

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013
ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

3) OFICIOS

OFICIOS	DESCRIPCIÓN
Oficio N°1794 (20/06/1996)	Aspectos tributarios que se derivan de la aplicación de las normas de la Ley N° 19.396, sobre la obligación subordinada de determinados Bancos con el Banco Central de Chile.
Oficio N°1656 (12/06/1996)	Aspectos tributarios que se derivan de la aplicación de las normas de la Ley N° 19.396, sobre la obligación subordinada de determinados Bancos con el Banco Central de Chile.
Oficio N°4091 (16/11/1994)	Oportunidad en que deben deducirse las pérdidas de arrastre.
Oficio N°3618 (07/10/1994)	Tratamiento de la utilidad o de la pérdida obtenida en la enajenación de derechos sociales en sociedades de personas frente a la determinación de la utilidad líquida para los efectos de las gratificaciones legales. Las inversiones en los referidos derechos constituyen capital propio para los efectos tributarios.
Oficio N°2681 (26/07/1994)	Corrección de errores propios por pérdidas tributarias de ejercicios anteriores no imputadas oportunamente.
Oficio N°355 (20/01/1994)	Pago de indemnización en cumplimiento de una sentencia judicial no constituyen gastos necesarios para producir la renta. Sólo pueden deducirse pérdidas que tengan relación con el giro del negocio del contribuyente.
Oficio N°267 (17/01/1994)	En el caso de la fusión de sociedades las pérdidas tributarias acumuladas no es procedente que sean deducidas por la sociedad absorbente.
Oficio N°144 (12/01/1994)	Situación tributaria de la pérdida del valor invertido en marcas comerciales.
Oficio N°3072 (20/08/1993)	Efectos tributarios de la recuperación como PPM del impuesto de Primera Categoría por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias (PPUA).
Oficio N°1671 (12/05/1993)	Tratamiento tributario de la devolución del impuesto de Primera Categoría por utilidades absorbidas y orden de imputación de las pérdidas tributarias al FUT (PPUA)
Oficio N°634 (15/02/1993)	Tratamiento tributario de la pérdida del valor de las acciones de propiedad de una sociedad inmobiliaria, por quiebra de la sociedad emisora.
Oficio N°184 (15/02/1993)	Tratamiento tributario de la pérdida de valor de las acciones de una sociedad anónima que fue declarada en quiebra, de propiedad de una sociedad inmobiliaria de responsabilidad limitada.
Oficio N°4386 (22/10/1992)	Orden de imputación de las pérdidas tributarias a las utilidades acumuladas en el FUT de la empresa.

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013
ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

3) OFICIOS

OFICIOS	DESCRIPCIÓN
Oficio N°3882 (24/09/1992)	Forma de recuperar el impuesto de Primera Categoría como pago provisional mensual, en el caso de rentas provenientes de otras empresas absorbidas por pérdidas tributarias (PPUA).
Oficio N°1542 (15/04/1992)	Situación tributaria de sociedad que le expiró su plazo legal establecido para su existencia y que en el hecho continuó funcionando como tal, en relación con los resultados acumulados y declarados por la empresa (Liquidación de sociedad).
Oficio N°70 (09/01/1991)	Cuando los socios de una sociedad de personas ceden sus derechos sociales, las pérdidas tributarias acumuladas por la empresa pueden seguir siendo deducidas de las futuras utilidades generadas.
Oficio N°4310 (20/12/1990)	Tratamiento de las pérdidas tributarias en caso de división de una sociedad.
Oficio N°3144 (05/10/1989)	No obstante haberse absorbido financieramente las pérdidas tributarias por una disminución de capital, éstas no pierden la calidad de pérdidas tributarias a deducirse de las utilidades.
Oficio N°2767 (28/08/1989)	Tratamiento tributario de los repuestos y accesorios de los bienes del activo inmovilizado. Castigo o mayor costo de los bienes a los cuales acceden.
Oficio N°1741 (31/05/1989)	Compensación de pérdidas tributarias con participaciones en rentas presuntas, en el caso de contribuyentes que llevan registro FUT, y para los efectos de su declaración en los impuestos Global Complementario o Adicional.
Oficio N°331 (26/01/1989)	Situación de las pérdidas de arrastre para los efectos de determinar las utilidades correspondientes al giro naviero, para los fines de invocar las franquicias de la Ley N° 12.041 y DL N° 3.059, de 1979.
Oficio N°2242 (06/07/1988)	Amortización o castigo de derechos de una empresa minera por concepto de explotación de pertenencias mineras.
Oficio N°1023 (30/03/1988)	Situación tributaria de una empresa que cambia su razón social por otra, tal situación no origina en la especie un término de giro y a su vez no hace perder el uso tributario de las pérdidas de arrastre, ya que en la especie no hay un cambio de tipo social, sino un mero cambio de nombre.
Oficio N°641 (26/02/1988)	La disminución del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado con efectos tributarios, sólo procede mediante la aplicación de normas de depreciación o mediante castigos reales o efectivos, efectuados de acuerdo a normas impositivas, no teniendo validez tributaria cualquier otra deducción que no responda a las normas antes indicadas. No se pueden anticipar pérdidas sino que éstas deben deducirse de la renta líquida imponible en el momento en que ellas se producen.
Oficio N°4270 (30/10/1987)	Las pérdidas obtenidas en la enajenación de acciones de una sociedad anónima cuando dichas operaciones se encuentran afectas al impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, no se pueden rebajar o deducir de las rentas o utilidades de un mismo contribuyente afectas al impuesto general de Primera Categoría establecido en el artículo 20 de la Ley de la Renta.

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013
ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

3) OFICIOS

OFICIOS	DESCRIPCIÓN
Oficio N°2385 (22/06/1987)	Imprudencia de la recuperación del impuesto de Primera Categoría como crédito en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional en virtud del inciso segundo del N°3 del artículo 31 de la Ley de la Renta(PPUA).
Oficio N°1227 (02/04/1987)	En caso de actividades desarrolladas en la Isla de Pascua y en el continente, los resultados provenientes de ambas actividades deben compensarse.
Oficio N°838 (27/02/1987)	Imprudencia del crédito por impuesto de Primera Categoría respecto de dividendos repartidos con cargo a utilidades financieras por situación de pérdida tributaria de la sociedad anónima respectiva.
Oficio N°692 (20/02/1987)	Efectos tributarios que produce frente a las normas de la Ley de la Renta, la venta de bienes del activo inmovilizado de una empresa a una sociedad creada para tal efecto, y luego, la readquisición de dichos bienes por la misma empresa.
Oficio N°597 (13/02/1987)	En el caso que se reúnan en una sola mano las acciones de una S.A., siendo el precio de las acciones superiores al patrimonio tributario, el valor en el cual corresponde registrar los activos de la sociedad que se disuelve en los registros contables de la sociedad absorbente o receptora de éstos, es precisamente el de adquisición de las respectivas acciones distribuyéndose proporcionalmente el precio de la adquisición de la totalidad de las acciones de la sociedad disuelta entre todos los activos no monetarios de dicha empresa (Good Will).
Oficio N°316 (23/01/1987)	En el caso de la transformación de sociedades, las pérdidas acumuladas pueden seguir recuperándose por la misma empresa, lo mismo ocurre respecto al remanente crédito fiscal IVA.
Oficio N°1750 (15/05/1985)	Forma de imputación de las pérdidas de arrastre con motivo de la reforma tributaria de la Ley N° 18.293, de 1984.
Oficio N°1457 (25/04/1985)	Situación tributaria de las pérdidas acumuladas en una sociedad de responsabilidad limitada con motivo de la transformación de esta última en sociedad anónima.
Oficio N°618 (13/02/1985)	La pérdida operacional surgida por la variación entre el dólar preferencial y referencial se reconoce como gasto tributario.
Oficio N°2674 (13/08/1984)	Régimen tributario aplicable a la transformación de una sociedad, en relación con las pérdidas tributarias.
Oficio N°862 (23/03/1984)	La eliminación de las pérdidas contables vía disminución de capital no altera la calidad de pérdidas tributarias, para los efectos de su deducción de la renta líquida imponible.
Oficio N°1457 (28/04/1983)	Las pérdidas originadas en ejercicios financieros anteriores no deben rebajarse de la utilidad líquida determinada en un balance general, para los efectos de calcular las gratificaciones legales de los trabajadores, conforme a los artículos 55 y 56 de DL 2200, de 1978.
Oficio N°1270 (26/04/1982)	No procede la imputación de pérdidas en caso de fusión de sociedades o empresas.

ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO AL 31.07.2013
ARTÍCULO 31 INCISO 3 N° 3

3) OFICIOS

OFICIOS	DESCRIPCIÓN
Oficio N°4697 (23/07/1980)	Las pérdidas de arrastre no pueden traspasarse a una filial.
Oficio N°5451 (20/08/1979)	Pérdidas sufridas en el ejercicio comercial 1976 sólo pueden deducirse de los resultados de los dos ejercicios siguientes.
Oficio N°4484 (05/07/1978)	Las pérdidas obtenidas en una actividad son deducibles de otra actividad del mismo contribuyente. Normas sobre la declaración de impuesto.
Oficio N°4415 (29/06/1978)	Las pérdidas obtenidas en una actividad son deducibles de otra actividad del mismo contribuyente.
Oficio N°6815 (16/12/1977)	Los bienes del activo inmovilizado siniestrados deben castigarse por su valor libro al momento del siniestro.
Oficio N°4984 (02/09/1976)	Deducción de las pérdidas de arrastre de hasta dos ejercicios en el caso de sociedades anónimas.