



IMPACTO DE LAS DIFERENCIAS DEL REGISTRO RAI DEL ARTÍCULO 14 LETRA B) Y EL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Patricio Matus C.
Profesor Guía: Gonzalo Polanco**

Santiago, marzo 2017

TABLA DE CONTENIDOS

PARTE 1

ABREVIATURAS	3
RESUMEN EJECUTIVO	5
1. INTRODUCCIÓN	6
2. HISTORIA DE LA LEY.....	12
3. CÓMO FUNCIONABA EL ARTÍCULO 14 ANTES DE LA REFORMA	16
4. EXPLICACIÓN DEL ARTICULO 14 DESPUÉS DE LA MODIFICACIÓN	18
5. COMPOSICIÓN DE LOS REGISTROS REGIMEN A y B	23
6. EXPLICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO.....	26
7. PATRIMONIO FINANCIERO Y TRIBUTARIO	30

PARTE 2

8. RELEVANCIA DE LA CORRECTA DETERMINACIÓN DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO EN RÉGIMEN SEMI INTEGRADO Y SU RELACIÓN CON EL REGISTRO RAI	39
9. ANÁLISIS DE CASOS	45
9.1 DIVISIÓN	45
9.2 FUT DEVENGADO.....	51
9.3 SOCIEDADES CON PÉRDIDAS TRIBUTARIAS AJUSTADAS POR EL SII	57
9.4 GASTOS RECHAZADOS “CONTRIBUCIONES DE BIENES RAÍCES”	62
9.5 ERRORES DE AJUSTES REALIZADOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE.....	69
10. CONCLUSIÓN	74

8. RELEVANCIA DE LA CORRECTA DETERMINACIÓN DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO EN RÉGIMEN SEMI INTEGRADO Y SU RELACIÓN CON EL REGISTRO RAI

En el análisis anterior, el capital propio tributario corresponde a la diferencia existente entre el activo y el pasivo exigible a la fecha en que se inicia el ejercicio comercial¹, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden, más otros determinados por el SII y que no representen inversiones efectivas. Al revisar esta ecuación se detecta que en ésta se encuentra contenido todo lo generado por la empresa durante el período de su existencia, ya sea un incremento o un detrimento de patrimonio, pudiendo ser un incremento que conllevará a los dueños de la sociedad a tributar o no, dependiendo de la calificación tributaria de las rentas generadas.

Teniendo en cuenta que entre los registros que deben llevar las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos para el control de dicha tributación, se encuentra el *“Registro o cantidades Afectas al IGC o IA (RAI)”* cuya base de determinación consiste en que los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, aquellas rentas o cantidades que forman parte del **capital propio tributario (CPT) de la empresa**, excluyendo de éste las sumas que correspondan al capital pagado, las rentas exentas del IGC o IA, los ingresos no constitutivos de renta ni las rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR. En consecuencia, se trata de rentas o cantidades que al momento de su retiro, remesa o distribución se afectarán con el IGC o IA,

¹ Se refiere al valor determinado al 01.01.xxxx, lo cual es equivalente al 31.12.año anterior.

según corresponda, conforme a lo establecido en los números 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, en concordancia con los artículos 54, 58 y 62 de la misma ley.

Dado lo señalado anteriormente, para determinar el RAI, el contribuyente deberá determinar el capital propio tributario, de acuerdo a las normas del artículo 41° de la LIR. Una vez calculado, debe reponer para efectos de calcular el saldo de rentas, el monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio que no fueron imputados a los remanentes del ejercicio anterior de este registro o de los registros DDNA y REX, reposición que deberá estar debidamente reajustada por la variación experimentada por el IPC entre la fecha del retiro, remesa o distribución y el cierre del ejercicio.

Del valor del CPT así determinado y con los ajustes que correspondan según lo mencionado en el párrafo anterior, se deberá deducir, el saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX, determinado al término del año comercial respectivo y para el ejercicio siguiente.

Finalmente, se deberá deducir el valor del capital aportado efectivamente a la empresa, incrementado o disminuido, según corresponda, por los aumentos o disminuciones de capital efectuados posteriormente, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital y el mes anterior al término del año comercial respectivo.

El valor positivo determinado de acuerdo a lo señalado, corresponderá a rentas o cantidades afectas al IGC o IA que se anotarán en el registro RAI al término del año comercial respectivo, y de este deberá deducirse, hasta agotarlo, en orden cronológico, los retiros,

remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa en dicho ejercicio, que no hayan resultado imputados al remanente de este mismo registro o de los registros DDAN y REX, todos provenientes del ejercicio anterior, constituyendo el saldo que en definitiva determina el remanente de dichas cantidades para el ejercicio siguiente.

Por otra parte, es importante señalar que existe un orden de imputación a los registros, en primer lugar, se imputa el registro RAI, si no hay saldo se pasa en segundo lugar al DDAN, si no hay saldo, se pasa en tercer lugar al REX. Si ninguno de los registros tributarios tiene saldo, se considera como un retiro o distribución sin crédito.

De manera esquemáticamente el RAI se resume de la siguiente forma²:

Concepto	Monto
El CPT positivo determinado al término del año comercial respectivo según normas del N°1 del artículo 41 de la LIR.	(+)
Por no formar parte del saldo del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas: El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los remanentes de rentas o cantidades provenientes del ejercicio anterior anotados en los registros RAI, DDNA y REX, que la LIR califica como provisorios. Estas partidas deben incorporarse reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	(+)
Saldo positivo del registro REX que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones al remanente inicial).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo)	(-)
Cantidades afectas al IGC o IA, determinadas al término del año comercial respectivo (se considera solo el valor positivo que resulte).	(=)

² Esquema establecido en Circular N° 49 de fecha 14 de julio de 2016.

De lo anterior se infiere que cualquier diferencia que pueda afectar la determinación del CPT terminará afectando el saldo del RAI y con ello el saldo de utilidades que están disponibles para que sean retiradas por los dueños.

Un punto de relevancia es el concepto de “capital aportado efectivamente pagado”. La legislación comercial permite que las sociedades anónimas y sociedades de personas puedan realizar aumentos de capital que no necesariamente impliquen, desde la perspectiva tributaria, un aporte efectivo de recursos, dentro de los cuales se mencionan:

- Capitalización de resultados acumulados:

El artículo 27° del Reglamento de Sociedades Anónimas³ establece que previamente a la emisión de acciones de pago con motivo de un aumento de capital y en el caso de que existan reservas provenientes de revalorizaciones legales o de utilidades, la Junta de accionistas deberá acordar que serán capitalizadas, salvo que por acuerdo de la Junta sean pagadas las utilidades acumuladas previamente a la emisión de las acciones.

Desde la perspectiva tributaria, la acumulación de resultados tributarios es llevada en los registros FUT (RAI o RAP), FUNT (REX) y FUF (DDAN) lo que no permite, independiente del acuerdo de la junta de accionistas, tomen la característica de capital pagado.

³ Decreto Supremo N° 587 promulgado el 4 de agosto de 1982 y actualizado el 4 de octubre de 2012.

- Aumentos financiados con cuentas por cobrar:

La ley comercial permite que los aumentos de capital sean pagados a plazo mediante el registro de una cuenta por cobrar en favor de la sociedad en contra del socio/accionista. La jurisprudencia administrativa del SII ha establecido que en el caso de aportes de capital que no sean en efectivo no se da por acreditado costo tributario, en consecuencia y por contrapartida, no forma parte del capital efectivamente pagado.

- Capitalización de intereses de cuentas corrientes:

Al momento de capitalizar cuentas corrientes mantenidas con socios o accionistas pueden incluir intereses y reajustes que han sido devengados entre la fecha que se percibieron los fondos por la sociedad y la fecha del aporte. Esta parte del aumento de capital no es asociada a movimientos de efectivo sino que a devengos registrados con cargo a resultado. La jurisprudencia administrativa del SII establece que no corresponde a capital efectivamente pagado.

- Retiros para reinversiones:

La norma tributaria permite hasta el 31 de diciembre de 2016 a los contribuyentes personas naturales, efectuar retiros de utilidades destinados a la reinversión en sociedades. Desde el punto de vista tributario están formando parte del FUT⁴ o del FUR⁵ dependiendo de la fecha y de características de la sociedad donde se reinvierte. Para efectos de la Ley comercial esto corresponde a un aumento de capital que forma parte de la cuenta capital pagado.

⁴ Hasta el 31 de diciembre de 2014.

⁵ Desde el 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016.

- Corrección monetaria:

Las normas contables de aceptación general actualmente usadas en Chile desde el 1 de enero de 2013⁶ son las IFRS, las cuales establecen que la economía chilena no tiene las características de economía hiperinflacionaria. Esto se traduce en que la contabilidad financiera no aplica las normas de corrección monetaria. Por otra parte, el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que el CPT debe ser actualizado por la variación experimentada por el IPC.

Considerando lo anterior, para efectos de calcular el capital efectivamente pagado para que sea descontado del RAI, se debe depurar el Capital pagado registrado contablemente de la siguiente forma:

Capital pagado (contable)		\$
(-) Capitalización de resultados acumulados	\$	
(-) Aumentos financiados con cuentas por cobrar	\$	
(-) Capitalización de intereses de cuentas corrientes	\$	
(-) Re inversiones recibidas	\$	
(+) Corrección monetaria	\$	
Capital efectivamente pagado		\$

⁶ La implementación gradual de las IFRS establecida por los distintos organismos reguladores significó que hay distintas fechas de migración desde los PCGA a las IFRS, en el caso particular de las sociedades anónimas abiertas fiscalizadas por la SVS migraron el 01 de enero de 2009.

9. ANÁLISIS DE CASOS

9.1 DIVISIÓN

Para efectos de determinar los efectos producidos en la división de sociedades, es necesario analizar las normas aplicables a la asignación del FUT y FUNT vigentes en la fecha en que se realizó la división.

Al momento de realizar la división de una sociedad es necesario calcular la RLI y el CPT a la fecha más cercana de la aprobación de la división. Para tales efectos y considerando los criterios de división aprobados por los socios/accionistas, se asignan los activos y pasivos a las sociedades que surgen de la división determinando el balance general para cada sociedad.

Un punto en consideración, es la asignación de la pérdida tributaria⁷ que no es susceptible de ser dividida dado que corresponde a un derecho personalísimo. Por otra parte, los criterios aplicados a la asignación de la RLI, FUT y FUNT se pueden separar en dos teniendo como punto de separación la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y son los siguientes:

- Proporción del patrimonio financiero (hasta el 31 de diciembre de 2014)
- Proporción del CPT (a contar del 1 de enero de 2015)

⁷ Oficio N° 692, de 29 de abril de 2010.

El primer criterio genera un impacto directo en el CPT de las sociedades que surgen de la división considerando que los activos y pasivos asignados generan una proporción de CPT para cada sociedad y la asignación de los resultados tributarios están en función de otro criterio.

Si se considera como ejemplo la situación de Sociedad ILS S.A. cuya Junta de Accionistas aprobó la división de la sociedad al 1 de enero de 1997 en tres sociedades, las sociedades ILS 1 S.A. e ILS 2 S.A. a las cuales se les asigna el 50% de la inversión en acciones en Sociedad ABC y la sociedad ILS S.A. (continuadora legal) que queda con todos los otros activos y pasivos no asignados.

Por otra parte, la Junta de Accionistas aprobó que el capital social de las sociedades ILS 1 S.A. e ILS 2 S.A. asciende a M\$ 17.823 para cada una quedando el capital de ILS S.A. en 40.386.

Los balances generales financieros y tributarios al 1 de enero de 1997 son los siguientes:

Sociedad ILS S.A.			
Balance General Financiero			
	01-ene-97		01-ene-97
	CLP\$		CLP\$
Activos		Pasivos	
Activo circulante		Pasivos circulantes	
Disponible	574	Cuentas por pagar a empresas relacionadas	11.689.531
Valores negociables	13.396	Provisiones y retenciones	301
Cuentas por cobrar empresas relacionadas	12.696.453	Impuesto a la renta	32.803
Total activo circulante	<u>12.710.423</u>	Total pasivo circulante	<u>11.722.635</u>
Otros activos		Patrimonio	
Inversiones en empresas relacionadas		Capital pagado	40.386
Inversión en acciones en ABC	27.796.454	Otreas reservas	(4.347.910)
Otras inversiones	2.708.702	Utilidades acumuladas	35.800.468
Total otros activos	<u>30.505.156</u>	Total patrimonio	<u>31.492.944</u>
Total activos	<u><u>43.215.579</u></u>	Total pasivo y patrimonio	<u><u>43.215.579</u></u>

Sociedad ILS S.A.			
Balance General Tributario			
	01-ene-97		01-ene-97
	CLP\$		CLP\$
Activos		Pasivos	
Disponible	574	Cuentas por pagar a empresas relacionadas	11.689.531
Acciones nacionales corto plazo	13.396	Retenciones	280
Cuentas por cobrar empresas relacionadas	12.696.453	Capital efectivo pagado	40.386
Inversiones nacionales		Utilidades tributarias acumuladas	
Inversión en acciones en ABC	2.453.150	FUT	7.931.086
Otras inversiones	4.558.684	FUNT	60.974
Total activos	<u>19.722.257</u>	Total pasivos	<u>19.722.257</u>

Al asignar los activos y pasivos a las sociedades que surgen de la división al balance financiero obtenemos:

Balance de División Financiero				
ILS S.A.				
(continuadora				
	ILS S.A.	legal)	ILS 1 S.A.	ILS 2 S.A.
	01-ene-97	01-ene-97	01-ene-97	01-ene-97
	CLP\$	CLP\$	CLP\$	CLP\$
Activos				
Activo circulante				
Disponible	574	574	-	-
Valores negociables	13.396	13.396	-	-
Cuentas por cobrar empresas relacionadas	12.696.453	12.696.453	-	-
Total activo circulante	<u>12.710.423</u>	<u>12.710.423</u>	-	-
Otros activos				
Inversiones en empresas relacionadas				
Inversión en acciones en ABC	27.796.454	-	13.898.227	13.898.227
Otras inversiones	2.708.702	2.708.702	-	-
Total otros activos	<u>30.505.156</u>	<u>2.708.702</u>	<u>13.898.227</u>	<u>13.898.227</u>
Total activos	<u>43.215.579</u>	<u>15.419.125</u>	<u>13.898.227</u>	<u>13.898.227</u>
Pasivos				
Pasivos circulantes				
Cuentas por pagar a empresas relacionadas	11.689.531	11.689.531	-	-
Provisiones y retenciones	301	301	-	-
Impuesto a la renta	32.803	32.803	-	-
Total pasivo circulante	<u>11.722.635</u>	<u>11.722.635</u>	-	-
Patrimonio				
Capital pagado	40.386	4.740	17.823	17.823
Otreas reservas	(4.347.910)	(4.347.910)	-	-
Utilidades acumuladas	35.800.468	8.039.660	13.880.404	13.880.404
Total patrimonio	<u>31.492.944</u>	<u>3.696.490</u>	<u>13.898.227</u>	<u>13.898.227</u>
Total pasivo y patrimonio	<u>43.215.579</u>	<u>15.419.125</u>	<u>13.898.227</u>	<u>13.898.227</u>
Porcentaje distribución Patrimonio financiero	100%	12%	44%	44%

Como se puede apreciar, el total del patrimonio financiero representa para ILS S.A., ILS 1 S.A. e ILS 2 S.A. un 12%, 44% y 44%, respectivamente.

Tal como se menciona anteriormente y para efectos de analizar el impacto en el CPT de la división, se analizará el balance general tributario aplicando la jurisprudencia antes y después de la Reforma tributaria.

Balance de División Tributario				
Aplicando Normas Pre Ley 20.780				
ILS S.A.				
(continuadora				
	ILS S.A.	ILS S.A.	ILS 1 S.A.	ILS 2 S.A.
	01-ene-97	01-ene-97	01-ene-97	01-ene-97
	CLP\$	CLP\$	CLP\$	CLP\$
Activos				
Disponible	574	574	-	-
Acciones nacionales corto plazo	13.396	13.396	-	-
Cuentas por cobrar empresas relacionadas	12.696.453	12.696.453	-	-
Inversiones nacionales	-	-	-	-
Inversión en acciones en ABC	2.453.150	-	1.226.575	1.226.575
Otras inversiones	4.558.684	4.558.684	-	-
Total activos	19.722.257	17.269.107	1.226.575	1.226.575
Pasivos				
Cuentas por pagar a empresas relacionadas	11.689.531	11.689.531	-	-
Retenciones	280	280	-	-
Capital efectivo pagado	40.386	4.740	17.823	17.823
Utilidades tributarias acumuladas				
FUT	7.931.086	930.913	3.500.087	3.500.087
FUNT	60.974	7.157	26.909	26.909
Otros ajustes tributarios	-	4.636.486	(2.318.244)	(2.318.244)
Total pasivos	19.722.257	17.269.107	1.226.575	1.226.575

Balance de División Tributario				
Aplicando Normas Post Ley 20.780				
ILS S.A.				
(continuadora				
	ILS S.A.	ILS S.A.	ILS 1 S.A.	ILS 2 S.A.
	01-ene-97	01-ene-97	01-ene-97	01-ene-97
	CLP\$	CLP\$	CLP\$	CLP\$
Activos				
Disponible	574	574	-	-
Acciones nacionales corto plazo	13.396	13.396	-	-
Cuentas por cobrar empresas relacionadas	12.696.453	12.696.453	-	-
Inversiones nacionales	-	-	-	-
Inversión en acciones en ABC	2.453.150	-	1.226.575	1.226.575
Otras inversiones	4.558.684	4.558.684	-	-
Total activos	19.722.257	17.269.107	1.226.575	1.226.575
Pasivos				
Cuentas por pagar a empresas relacionadas	11.689.531	11.689.531	-	-
Retenciones	280	280	-	-
Capital efectivo pagado	40.386	4.740	17.823	17.823
Utilidades tributarias acumuladas				
FUT	7.931.086	5.508.892	1.211.097	1.211.097
FUNT	60.974	42.352	9.311	9.311
Otros ajustes tributarios	-	23.312	(11.656)	(11.656)
Total pasivos	19.722.257	17.269.107	1.226.575	1.226.575
CPT	8.032.446	5.579.296	1.226.575	1.226.575
Porcentaje distribución CPT	100,00%	69,46%	15,27%	15,27%

Si a la misma fecha se calcula el RAI para cada sociedad usando el balance general antes y después de la división se obtienen los siguientes resultados:

RAI				
Usando balances generales de división aplicando Normas Pre Ley 20.780				
	ILS S.A.			
	(continuadora legal)			
	ILS S.A.		ILS 1 S.A.	ILS 2 S.A.
CPT	8.032.446	5.579.296	1.226.575	1.226.575
(-) Capital Efectivamente pagado	(40.386)	(4.740)	(17.823)	(17.823)
(-) REX (FUNT)	(60.974)	(7.157)	(26.909)	(26.909)
Saldo RAI	<u>7.931.086</u>	<u>5.567.399</u>	<u>1.181.843</u>	<u>1.181.843</u>
(-) FUT	(7.931.086)	(930.913)	(3.500.087)	(3.500.087)
Diferencia apertura RAI	-	4.636.486	(2.318.244)	(2.318.244)

RAI				
Usando balances generales de división aplicando Normas Post Ley 20.780				
	ILS S.A.			
	(continuadora legal)			
	ILS S.A.		ILS 1 S.A.	ILS 2 S.A.
CPT	8.032.446	5.579.296	1.226.575	1.226.575
(-) Capital Efectivamente pagado	(40.386)	(4.740)	(17.823)	(17.823)
(-) REX (FUNT)	(60.974)	(42.352)	(9.311)	(9.311)
Saldo RAI	<u>7.931.086</u>	<u>5.532.204</u>	<u>1.199.441</u>	<u>1.199.441</u>
(-) FUT	(7.931.086)	(5.508.892)	(1.211.097)	(1.211.097)
Diferencia apertura RAI	-	23.312	(11.656)	(11.656)

Como se puede apreciar, el RAI de las sociedades divididas genera una diferencia producto de la aplicación del criterio de asignación del FUT y FUNT. Esta diferencia es significativamente mayor en las divisiones realizadas con anterioridad a septiembre de 2014. El tratamiento de esta diferencia no se encuentra definida, con lo cual se demuestra la hipótesis planteada.

9.2 FUT DEVENGADO

Hasta el 31 de diciembre de 2014, las sociedades que eran dueñas de otras sociedades de personas en caso de presentar retiros en exceso, estaban obligadas a devengar FUT de las otras de sociedades relacionadas en las cuales ellas participaran. Lo anterior, quedaba estipulado en circular N° 60 de 1990 (capítulo III, letra B), N° 1 letra e), donde se señaló “que cuando los retiros remesas de rentas efectuados por el empresario individual, contribuyentes del artículo 58 n° 1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, debidamente reajustados, exceden del fondo de utilidades tributables determinado al término del ejercicio por las propias empresas de las cuales son sus propietarios o dueños, también deberán considerarse dentro de dicho FUT para los efectos de la aplicación de los impuestos global complementario o adicional, las rentas tributables devengadas por las referidas empresas en las sociedades de personas en las cuales sean socias. Para estos efectos, se entiende por rentas tributables devengadas, aquellas utilidades que al final del ejercicio se encuentran pendiente de retiro de las respectivas sociedades de personas, vale decir, excluidas las rentas ya retiradas por sus socios durante el ejercicio comercial que corresponde.”

Ahora bien, en la empresa que devengaba FUT, esta presentaba una disminución en este registro, pero no así en las utilidades financieras acumuladas, por lo que al momento de determinar el RAI, este se encontrara incrementado.

Para demostrar la teoría se expone el siguiente ejemplo:

Sociedad Magíster 2015, se constituye con un capital de \$12.000.000 el 31 de diciembre de 2013, no presentando movimiento.

Durante el año 2014, genera operaciones del giro, generando un resultado financiero y tributario positivo.

Los dueños de la sociedad son:

- Keep Limitada en un 50%
- Genius Limitada en el 50% restante.

La sociedad Genius Limitada presenta excesos de retiros por \$20.000.000, por lo que devenga FUT en la sociedad Magíster 2015.

De acuerdo a lo expuesto, la sociedad Magíster 2015 presenta la siguiente información:

Balance año 2014 - 2015:

Inversiones Magíster 2015 Ltda.					
Balance General					
Activos	31-12-2015	31-12-2014	Pasivos	31-12-2015	31-12-2014
Activo Circulantes			Pasivo Circulantes		
Disponible	15.633.631	433.631	Proveedores	5.487	5.487
Clientes	16.505.000	15.200.000			
Existencia	0	15.385.000			
Total Activo circulante	<u>32.138.631</u>	<u>31.018.631</u>	Total Pasivo circulante	<u>5.487</u>	<u>5.487</u>
Otros activos			Patrimonio		
Impuesto por Recuperar	9.075	9.075	Capital pagado	12.000.000	12.000.000
			Reserva revalorización	2.277.867	1.068.000
			Utilidades acumuladas	17.954.219	
Otros activos	<u>9.075</u>	<u>9.075</u>	Utilidad ejercicio	(89.867)	17.954.219
			Total patrimonio	<u>32.142.219</u>	<u>31.022.219</u>
Total Activos	<u>32.138.631</u>	<u>31.018.631</u>	Total pasivo y patrimonio	<u>32.147.706</u>	<u>31.027.706</u>

Renta líquida imponible 2014-2015

Inversiones Magíster 2015 Ltda.		
Renta Líquida Imponible		
	<u>31-12-2015</u>	<u>31-12-2014</u>
Resultado según balance	(89.867)	17.954.219
<u>Se agrega:</u>		
CCMM Patrimonio Financiero	1.209.867	1.068.000
<u>Se deduce:</u>		
CCMM Patrimonio Tributario	(1.209.867)	(1.068.000)
Resultado tributario	<u>(89.867) -</u>	<u>17.954.219</u>
Impuesto a la renta	-	3.590.844
Menos		
PPM		(9.075)
Subtotal	-	3.581.769
Reajuste art. 72°	-	39.399
Impuesto a pagar	<u>-</u>	<u>3.621.168</u>

Fondo de Utilidades Tributables:

**Inversiones Magister 2015 Ltda.
Fondo de Utilidades Tributables**

31 de diciembre de 2014

Detalle	Control	U. Propias 2014		Credito
		20%	SC	
Saldo FUT año anterior				
Reajuste				
Saldo FUT reajustado				-
Mas:				
Resultado tributario	17.954.219	14.363.375	3.590.844	3.590.844
Menos:				
Traspaso de FUT devengado	-17.954.219	-14.363.375	-3.590.844	-3.590.844
Saldo FUT	-	-	-	-

31 de diciembre de 2015

Detalle	Control	Pérdida Tributaria
Saldo FUT año anterior	-	-
Reajuste		
Saldo FUT reajustado		-
Menos:		
Resultado tributario	- 89.867	- 89.867
Saldo FUT	- 89.867	- 89.867

Capital propio tributario.

Inversiones Magíster 2015 Ltda. Capital Propio Tributario		
	<u>01-01-2016</u>	<u>01-01-2015</u>
Total activos	32.147.706	31.027.706
Capital efectivo	32.147.706	31.027.706
<u>Menos:</u>		
Total pasivo	-32.237.573	-13.073.487
<u>Se agrega:</u>		
capital pagado	12.000.000	12.000.000
revalorizacion capital propio	2.277.867	1.068.000
resultados acumulados	17.954.219	
<u>Capital propio tributario</u>	<u>32.142.219</u>	<u>- 31.022.219</u>

Al revisar los datos señalados, se advierte que el hecho de que la sociedad relacionada devengue FUT en la sociedad Magíster 2015, no altera el patrimonio de esta, pues al no existir flujo, no se genera una disminución efectiva de capital. Por lo que, al revisar la ecuación general que indica que el CPT = Capital aportado + FUT + FUR + FUNT + FUF, permite inferir que, según fórmula, existen utilidades que están acumuladas y que aun se encuentran pendientes de tributación. Sin embargo, como se observa al 31 de diciembre de 2015, el FUT no presenta saldo, en consecuencia, al aplicar la fórmula de determinación del RAI, se obtiene que al 1 de enero de 2017, la sociedad comienza con utilidades que deben de tributar con los impuestos finales por segunda vez, dado que comienza con una diferencia de apertura, lo cual queda demostrado en el siguiente cuadro.

Diferencia determinacion de RAI v/s FUT	
	31-12-2016
Capital Propio Tributario	32.142.219
Capital aportado efectivamente	13.577.652
Monto Registro RAI	18.564.567
Saldo Registro FUT	-
Diferencia apertura RAI	18.564.567

La diferencia de apertura del registro RAI señalada precedentemente, toma especial relevancia en la medida que en la sociedad que haya devengado FUT, cuente con utilidades registradas en el registro REX. Si bien es cierto, para poder proceder a imputar retiros o distribuciones de utilidades en el registro REX, primero se debe agotar el 100% de las utilidades acumuladas en los registros RAI y DDAN, lo cual limita la posibilidad a los dueños, de acceder a estas utilidades. Si no hubiese existido el cambio de la norma, cuando existían utilidades no tributables acumuladas en la sociedad, la imputación de retiros hubiese sido aplicado directamente en el registro FUNT considerando que el registro FUT no presentaba saldo de utilidades, lo cual concuerda con lo señalado en el ejemplo, considerando que las utilidades fueron consumidas en su totalidad por el devengo de FUT por la sociedad relacionada.

9.3 SOCIEDADES CON PÉRDIDAS TRIBUTARIAS AJUSTADAS POR EL SII

La sociedad Las Melosas S.A. productora y exportadora de uva de mesa presenta la siguiente información al 31 de diciembre de 2014 y 2015:

(a) Balance general

Balance General			
	31-12-2014		31-12-2014
Activos	\$	Pasivo	\$
Activo corriente		Pasivo corriente	
Disponible	93.497.331	Pasivos financieros	0
Otros activos financieros	53.410.314	Cuentas por pagar	772.418.469
Otros no activos financieros	170.793.927	Ingresos percibidos por adelantado	1.609.389.206
Deudores por venta	1.448.318.464	Total pasivo corriente	2.381.807.675
Existencias	0		
Activos biológicos	1.596.259.436	Pasivo no corriente	
Total activo corriente	3.362.279.472	Impuestos diferidos	111.820.825
		Total pasivo no corriente	111.820.825
Activo no corriente		Patrimonio	
Otros activos no financieros	390.311.348	Capital pagado	12.635.817.597
Intangibles distintos de plusvalía	1.246.477.511	Otras reservas	1.024.340.642
Propiedades, plantas y equipos	1.243.145.840	Resultados acumulados	(6.225.870.864)
Activos biológicos	929.895.558	Resultado del ejercicio	(681.238.321)
Impuestos diferidos	2.074.567.825	Total patrimonio	6.753.049.054
Total activo no corriente	5.884.398.082	Total pasivos y patrimonio	9.246.677.554
Total activos	9.246.677.554		

Balance General			
	31-12-2015		31-12-2015
Activos	\$	Pasivo	\$
Activo corriente		Pasivo corriente	
Disponible	1.785.290	Pasivos financieros	253.726
Otros activos financieros	0	Cuentas por pagar	1.579.105.563
Otros no activos financieros	40.869.763	Ingresos percibidos por adelantado	235.442.766
Deudores por venta	229.013.932	Total pasivo corriente	1.814.802.055
Existencias	0		
Activos biológicos	1.574.194.806	Pasivo no corriente	
Total activo corriente	1.845.863.791	Impuestos diferidos	212.042.747
		Total pasivo no corriente	212.042.747
Activo no corriente		Patrimonio	
Otros activos no financieros	826.770.669	Capital pagado	12.635.817.597
Intangibles distintos de plusvalía	1.554.274.167	Otras reservas	1.024.340.642
Propiedades, plantas y equipos	1.198.824.921	Resultados acumulados	(6.907.109.185)
Activos biológicos	870.219.177	Resultado del ejercicio	(256.416.410)
Impuestos diferidos	2.227.524.721	Total patrimonio	6.496.632.644
Total activo no corriente	6.677.613.655	Total pasivos y patrimonio	8.523.477.446
Total activos	8.523.477.446		

(b) Capital propio tributario

Capital Propio Tributario		
		31-12-2014
		\$
Total activos		15.472.548.418
Menos:		
Impuestos diferidos	2.074.567.825	
Costos indirectos activados	496.981.445	
Derechos de agua y hereditarios	1.246.477.511	
Activos fijos	1.243.145.840	
Plantaciones	929.895.558	
Cuentas patrimoniales saldo deudor	6.225.870.864	(12.216.939.043)
Mas:		
Activo fijo tributario	2.934.600.885	
Intangible a valor tributario	1.313.389.695	4.247.990.580
Capital efectivo		7.503.599.955
Total pasivos	(16.153.786.739)	
Menos:		
Provisión de vacaciones	4.866.010	
Ingresos percibidos por adelantado	1.609.389.206	
Impuestos diferidos	111.820.825	
Cuentas de patrimonio saldo acreedor	13.660.158.239	(767.552.459)
Total Capital Propio Tributario		6.736.047.496

Capital Propio Tributario			
		31-12-2015	
		\$	
Total activos		15.430.586.631	
Menos:			
Impuestos diferidos	2.227.524.721		
Costos indirectos activados	48.328.764		
Derechos de agua y hereditarios	1.554.274.167		
Activos fijos	1.198.824.921		
Plantaciones	870.219.177		
Cuentas patrimoniales saldo deudor	6.907.109.185	(12.806.280.935)	
Mas:			
Activo fijo tributario	3.202.866.662		
Intangible a valor tributario	1.458.129.500	4.660.996.162	
Capital efectivo		7.285.301.858	
Total pasivos	(15.687.003.041)		
Menos:			
Provisión de vacaciones	25.071.823		
Ingresos perbidos por adelantado	235.442.766		
Impuestos diferidos	212.042.747		
Cuentas de patrimonio saldo acreedor	13.660.158.239	(1.554.287.466)	
Total Capital Propio Tributario		5.731.014.392	

(c) Capital efectivamente pagado

Considerando que los accionistas de la sociedad solamente han realizado aportes en efectivo, para efectos de determinar el Capital Efectivamente Pagado, se toma como punto de partida el capital pagado registrado al 31 de diciembre de 2012, último ejercicio emitido bajo Principios Contables Generalmente Aceptados en Chile (antes de la aplicación de IFRS), el cual contiene registrada contablemente la actualización por corrección monetaria. A lo anterior, se debe sumar extracontablemente la actualización por corrección monetaria de los ejercicios 2013, 2014 y 2015 obteniendo lo siguiente:

Actualización Capital Efectivo Pagado			
		\$	\$
Capital pagado al 31/12/2012		12.635.817.597	
(+ Corrección monetaria			
Año 2013	2,40%	303.259.622	12.939.077.219
Año 2014	5,70%	737.527.401	13.676.604.620
Año 2015	3,90%	533.387.580	14.209.992.200

(d) Renta líquida Imponible año comercial 2015

La Renta líquida imponible del año comercial del ejercicio 2015 presentada el 30 de abril de 2016, es la siguiente:

Renta líquida Imponible		
		31-12-2015
		\$
Resultado según balance		(256.416.410)
Agregados:		
Provisión vacaciones 2015	25.071.823	
Ingresos activados 2015	235.442.766	
Gastos activados 2014	496.981.445	
Incremento Impuestos diferidos	52.734.974	
Depreciación financiera	517.895.628	
Corrección monetaria intangibles y activo fijo	431.621.663	1.759.748.299
Deducciones:		
Provisión vacaciones 2014	4.866.010	
Ingresos activados 2014	1.609.389.206	
Gastos activados 2015	48.328.764	
Corrección monetaria patrimonio tributario	262.705.852	
Depreciación tributaria activo fijo	845.781.013	
Pérdida tributaria actualizada	7.211.238.852	(9.982.309.697)
Base imponible de primera categoría		(8.478.977.808)

(e) Renta Afecta a Impuesto (RAI)

Con los datos determinados el Saldo del Registro Renta afecta a Impuesto (RAI) es el siguiente:

Rentas Afectas a Impuesto (RAI)	
31-12-2014	
\$	
Capital Propio Tributario	6.736.047.496
(-) Capital efectivamente pagado	(13.676.604.620)
Saldo RAI	(6.940.557.124)

Rentas Afectas a Impuesto (RAI)	
31-12-2015	
\$	
Capital Propio Tributario	5.731.014.392
(-) Capital efectivamente pagado	(14.209.992.200)
Saldo RAI	(8.478.977.808)

(f) Movimiento del Capital Propio Tributario

Capital Propio Tributario Ajustado			
	Capital efectivamente pagado		Total
	\$	RAI	\$
Saldo inicial 31/12/2014	13.676.604.620	(6.940.557.124)	6.736.047.496
Corrección monetaria	533.387.580	-	533.387.580
(-) Pérdida tributaria acumulada	-	6.940.557.124	6.940.557.124
RLI	-	(8.478.977.808)	(8.478.977.808)
Saldo final al 31/12/2015	14.209.992.200	(8.478.977.808)	5.731.014.392

Durante el transcurso del ejercicio 2016, la Dirección Regional Santiago Oriente solicitó todos los antecedentes de respaldo de la pérdida tributaria presentada por Las Melosas S.A. por el año tributario 2016. Producto de ésta fiscalización el SII rechazó \$1.500.000.000. por gastos no acreditados rebajando la pérdida tributaria a \$6.978.977.808.

Considerando que el ajuste a la pérdida tributaria efectuado por el SII no puede ser registrado contablemente, el efecto en el CPT de Las Melosas S.A. es el siguiente:

Capital Propio Tributario Ajustado				
	Capital efectivamente pagado		Utilidad Financiera	Total
	\$	RAI \$	\$	\$
Saldo inicial 31/12/2014	13.676.604.620	(6.940.557.124)	-	6.736.047.496
Corrección monetaria	533.387.580	-	-	533.387.580
(-) Pérdida tributaria acumulada	-	6.940.557.124	-	6.940.557.124
RLI	-	(8.478.977.808)	1.500.000.000	(6.978.977.808)
Saldo final al 31/12/2015	14.209.992.200	(8.478.977.808)	1.500.000.000	7.231.014.392

Tal como se puede apreciar, el efecto en el movimiento del CPT se registra en una “utilidad financiera” sin crédito por IDPC que es susceptible de ser retirada por los accionistas que es generado por el ajuste del SII.

9.4 GASTOS RECHAZADOS POR “CONTRIBUCIONES DE BIENES RAÍCES”

Según lo señalado en el N° 1 de la letra a) del artículo 20⁸ de la Ley de la Renta, se indica:

“1º.- La renta de los bienes raíces en conformidad a las normas siguientes:

- a) Tratándose de contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas⁹ se gravará la renta efectiva de dichos bienes, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra b) de este número.*

Del monto del impuesto de esta categoría podrá rebajarse el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta. Sólo tendrá derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario. Si el monto de la rebaja contemplada en este

⁸ Norma vigente al 31 de diciembre de 2014.

⁹ Tener presente que con la publicación de la ley N° 20.780, se modifica el N°1 del Artículo 20° de la Ley de la Renta, por lo que el impuesto territorial podrá ser utilizado como crédito contra el impuesto de primera categoría, solo en el caso de renta de bienes raíces agrícolas.

inciso excediera del impuesto aplicable a las rentas de esta categoría, dicho excedente no podrá imputarse a otro impuesto ni solicitarse su devolución.

La cantidad cuya deducción se autoriza en el inciso anterior se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de pago de la contribución y el último día del mes anterior al de cierre del ejercicio respectivo;.....”

d) Se presume que la renta de los bienes raíces no agrícolas es igual al 7% de su avalúo fiscal, respecto del propietario o usufructuario. Sin embargo, podrá declararse la renta efectiva siempre que se demuestre mediante contabilidad fidedigna de acuerdo con las normas generales que dictará el Director. En todo caso, deberá declararse la renta efectiva de dichos bienes cuando ésta exceda del 11% de su avalúo fiscal.....”

Inciso final:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores, tratándose de sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes. Será aplicable en este caso lo dispuesto en los últimos dos incisos de la letra a) de este número.”

f) (Inciso 2°)

“Con todo, las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construyan o manden construir para su venta posterior, podrán imputar al impuesto de este párrafo el impuesto territorial pagado desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, aplicándose las normas de los dos últimos incisos de la letra a) de este número.”

De la norma antes descrita, se desprende que podrá hacer uso del impuesto territorial para cubrir el pago del impuesto de primera categoría, generado por las rentas de bienes raíces que se indican. Se hace necesario recordar que solo tendrán derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario y en caso de que el monto de la rebaja contemplada excediere del impuesto aplicable a las rentas de esta categoría, dicho excedente no podrá imputarse a otro impuesto ni solicitarse su devolución.

Cabe recordar que conforme a lo dispuesto por el artículo 21 de la Ley de la Renta, en concordancia con lo establecido por el N° 2 del artículo 31 de la misma ley, las contribuciones de bienes raíces cuando adoptan la calidad de un crédito en contra del impuesto de Primera Categoría, constituyen un gasto rechazado para los efectos tributarios. En virtud de tal calidad, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta, tales partidas deben agregarse a la renta líquida de la Primera Categoría y afectarse con el impuesto de dicha categoría cuando corresponda. Además, las citadas contribuciones en su calidad de gasto rechazado, se afectan con la tributación del artículo 21 de la ley del ramo, por lo que eran imputadas en el registro fondo de utilidades tributables generado.

Tal imputación genera una disminución del saldo acumulado tanto en el período que constituye un gasto rechazado por ser utilizado como crédito y en el segundo año cuando era imputado el pago del impuesto de primera categoría, lo cual conlleva a que nazca una diferencia en el saldo apertura de RAI¹⁰

Lo señalado, se puede demostrar con el siguiente caso, donde la sociedad Inversiones Magíster 2015 Ltda. presenta los siguientes balances para los años 2015 y 2016. Debemos tener presente que el giro del contribuyente es el arrendamiento de bienes inmuebles.

Inverisiones Magíster 2015 Ltda.					
Balance General					
Activos	31-12-2016	31-12-2015	Pasivos	31-12-2016	31-12-2015
Activo Circulantes			Pasivo Circulantes		
Disponible	153.784.210	133.827.811	Otros pasivos	28.500.000	28.500.000
Clientes	35.668.742	35.668.742			
Total Activo circulante	189.452.952	169.496.553	Total Pasivo circulante	28.500.000	28.500.000
-----			-----		
Impuesto por Recuperar	-	25.428.700	Capital pagado	1.143.573.751	1.143.573.751
Activo Fijo	1.070.386.035	1.094.140.503	Utilidades acumuladas	145.492.005	58.934.656
Otros activos	28.500.000	28.500.000	Utilidad ejercicio	(29.226.769)	86.557.349
Otros activos	1.098.886.035	1.148.069.203	Total patrimonio	1.259.838.987	1.289.065.756
Total Activos	1.288.338.987	1.317.565.756	Total pasivo y patrimonio	1.288.338.987	1.317.565.756

Los balances anteriores permiten calcular renta líquida imponible al 31 de diciembre de 2016, donde se infiere que la sociedad hizo uso del crédito por contribuciones, monto registrado en las cuentas de gastos¹¹ dado el agregado del año tributario 2016. Para el año tributario 2017, la sociedad queda con situación de pérdida tributaria. Sin embargo, existen dos ajustes los cuales corresponden al pago del impuesto a la renta, los que se efectúan porque no se realizó provisión de impuesto a la renta.

¹⁰ Oficio N° 299, de 20 de enero de 2004 y oficio N°241, de 31 de enero de 2008.

¹¹ Se infiere que está registrado en gasto, dado el agregado en el año tributario 2016, que se visualiza en la determinación de la renta líquida imponible al 31 de diciembre de 2015.

Inveriones Magíster 2015 Ltda.		
Renta Líquida Imponible		
	<u>31-12-2016</u>	<u>31-12-2015</u>
Resultado según balance	(29.226.769)	86.557.349
<u>Se agrega:</u>		
Impuesto renta AT anterior	23.614.801	15.600.728
Credito por contribuciones	-	18.142.500
CCMM Patrimonio Financiero	-	64.846.716
<u>Se deduce:</u>		
Cred. por contrib util AT ant. Ingreso	(18.142.500)	(15.354.523)
CCMM Patrimonio Tributario	-	(64.838.099)
Resultado tributario	<u>(23.754.468)</u>	<u>104.954.671</u>
Impuesto a la renta	-	23.614.801
Menos		
Credito por contribuciones	-	(18.142.500)
PPM	-	(25.428.700)
Devolución	-	<u>(19.956.399)</u>

Considerando las determinaciones de las rentas líquidas imposables, se realiza su registro en libro FUT, quedando su composición al 31 de diciembre de 2016 y 2015, según se indica:

Detalle	Control	U.Propias 2015		U.Propias 2014		Credito
		CC	SC	CC	SC	
Saldo FUT año anterior	58.934.656			43.333.928	15.600.728	11.519.158
Reajuste	3.359.275			2.470.034	889.241	656.592
Saldo FUT reajustado	62.293.931			45.803.962	16.489.969	12.175.750
Menos:						
Impto pagado	(16.146.753)				(16.146.753)	
Más:						
Resultado tributario al 31.12.2015	104.954.671	81.339.870	23.614.801			23.614.801
Menos:						
Crédito por contribuciones	(18.142.500)	(18.142.500)				(5.267.167)
Saldo FUT	132.959.349	63.197.370	23.614.801	45.803.962	343.216	30.523.384

31 de diciembre de 2016

Detalle	Control	U.Propia 2016	U.Propias 2015		U.Propias 2014		Credito
		SC	CC	SC	CC	SC	
Saldo FUT año anterior	132.959.349		63.197.370	23.614.801	45.803.962	343.216	30.523.384
Reajuste							
Saldo FUT reajustado	132.959.349		63.197.370	23.614.801	45.803.962	343.216	30.523.384
Menos:							
Impto pagado	(23.614.801)			(23.614.801)			
Sub-total	109.344.548		63.197.370	-	45.803.962	343.216	30.523.384
Menos:							
Resultado tributario al 31.12.2016	(23.754.468)				(23.754.468)		(5.938.617)
Más:							
PPUA	4.750.894	4.750.894					
Saldo FUT	90.340.974	4.750.894	63.197.370	-	22.049.494	343.216	24.584.767

Como se puede apreciar, en el registro FUT se realizan las imputaciones correspondientes¹². Con el fin de valorizar tributariamente la sociedad se determina el CPT de esta, el cual, para los períodos que se están revisando, resulta ser positivo, pues la sociedad ha generado un incremento de patrimonio y, si bien para un período generó un detrimento de patrimonio, este no fue suficiente para absorber las utilidades acumuladas a través del tiempo en ella:

¹² Imputación de gasto rechazado “crédito por contribuciones” y el pago de impuesto de primera categoría.

Inveriones Magíster 2015 Ltda.		
Capital Propio Tributario		
	<u>01-01-2017</u>	<u>01-01-2016</u>
Total activos	1.358.167.428	1.363.639.729
Más / Menos:		
PPUA Propio	4.750.894	-
Garantías por arriendo	(28.500.000)	(28.500.000)
Depreciación acumulada edificio	(69.828.441)	(46.073.973)
Capital efectivo al 01 de Enero	1.264.589.881	1.289.065.756
Menos:		
Total pasivo	(1.387.394.197)	(1.277.082.380)
Se agrega:		
Capital	1.143.573.751	1.143.573.751
Fondo garantía	28.500.000	28.500.000
Resultado ejercicio	145.492.005	58.934.656
Depreciación acumulada edificio	69.828.441	46.073.973
Capital propio tributario al 01 de Enero	1.264.589.881	1.289.065.756

Por otra parte, el capital efectivamente pagado para el año 2016 asciende a \$1.140.214.476

Capital efectivamente pagado			
Capital aportado 2014		1.053.444.370	
(+) Corrección Monetaria			
Año 2014	2,40%	25.282.665	1.078.727.035
Año 2015	5,70%	61.487.441	1.140.214.476
Año 2016	0,00%	-	1.140.214.476

Al efectuar la ecuación del RAI para los años 2015 y 2016, se determina una diferencia, la cual corresponde específicamente para el año tributario 2016, a la imputación del pago del impuesto por \$15.891.931 y para el año tributario 2017, a la sumatoria de la diferencia de año anterior, más la deducción de \$18.142.500, que corresponde al crédito por contribuciones del Año Tributario 2016 que fue imputado en el registro FUT al 31 de diciembre de 2015 y posteriormente al 31 de diciembre de 2016.

Lo expuesto, queda demostrado en el siguiente cuadro.

Diferencia determinación de RAI v/s FUT		
	31-12-2015	31-12-2016
Capital Propio Tributario	1.289.065.756	1.264.589.881
Capital aportado efectivamente	1.140.214.476	1.140.214.476
Monto registro RAI	148.851.280	124.375.405
Saldo Registro FUT	132.959.349	90.340.974
Diferencia apertura RAI	15.891.931	34.034.431

Lo anteriormente expuesto, demuestra claramente que todas aquellas sociedades que han utilizado el impuesto territorial como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, tendrán una diferencia en el saldo de apertura RAI, para el Año Tributario 2018, generada específicamente por la instrucción dada por el SII, quien ordenaba su doble imputación en el registro FUT.

9.5 ERRORES DE AJUSTES REALIZADOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE.

Otro potencial generador de diferencias en la apertura de RAI, son los errores en la determinación de la RLI, errores que afectan el registro de utilidades acumuladas, ya que este puede verse incrementado o disminuido según sea el caso, y al descontar este saldo a la ecuación que permite determinar el RAI de apertura se generará una diferencia que puede resultar ser positiva o negativa, según sea el ajuste practicado.

Con la finalidad de demostrar lo señalado, se presenta un ajuste habitual en la determinación de la RLI, como resulta ser el reajuste del artículo 72° aplicado al Impuesto de Primera Categoría. Para ello se presenta los balances de la sociedad Magíster 2015 Limitada al 31 de diciembre de 2015 y 2016.

Inversiones Magíster 2015 Ltda.					
Balance General					
Activos	31-12-2016	31-12-2015	Pasivos	31-12-2016	31-12-2015
Activo Circulantes			Pasivo Circulantes		
Disponible	82.486.390	167.990.150	Otros pasivos	28.500.000	28.500.000
Clientes	3.163.872	3.163.872	Provisiones	-	17.545.931
Total Activo circulante	85.650.262	171.154.022	Total Pasivo circulante	28.500.000	46.045.931
Impuesto por Recuperar	-	-	Capital pagado	1.158.266.745	1.122.609.111
Activo Fijo	1.084.102.482	1.075.965.493	Retiros	(95.475.000)	-
Otros activos	28.500.000	28.500.000	Utilidades acumuladas	106.964.473	46.454.398
Otros activos	1.112.602.482	1.104.465.493	Utilidad ejercicio	(3.474)	60.510.075
Total Activos	1.198.252.744	1.275.619.515	Total patrimonio	1.169.752.744	1.229.573.584
			Total pasivo y patrimonio	1.198.252.744	1.275.619.515

Como se puede apreciar en el balance al 31 de diciembre de 2015, obtuvo un resultado de \$60.510.075, el cual ya considera la provisión de impuesto a la renta. Al determinar la RLI, esta asciende a \$77.981.914, generando un impuesto a pagar por \$17.545.931, cuyo reajuste de enero a abril¹³ es de \$193.005. Como es de conocimiento general, el pago del impuesto a la renta, se genera en abril del año comercial siguiente, para efectos del caso expuesto el pago se realiza el 30 de abril de 2016, registrando esta operación en los registros contables mediante el siguiente comprobante:

----- XXXX -----			
Pasivo	Prov. de impto a la renta	17.545.931	
Pérdida	Reajuste Art. 72°	193.005	
Activo	Forma de pago		17.738.936
----- XXXX -----			

Cuando se finalice el período 2016, se debe volver a determinar la RLI de la sociedad, por lo que se debe revisar las partidas registradas en balance y al visualizar el comprobante contable señalado precedentemente, se observa que existe un gasto que, al estar relacionado al pago del Impuesto de Primera Categoría, debería de constituir un agregado en la determinación de la RLI. Como se visualiza en el cuadro que detalla las determinaciones de las RLI's para los AT 2016 y 2017, se visualiza que respecto a la última,

¹³ Reajuste aplicado según lo normado por el artículo 72° de la LIR.

se omitió el agregado por concepto de reajuste art. 72° correspondiente al pago del impuesto 1° Categoría del Año Tributario 2016 por \$193.005¹⁴, lo cual conllevó que el resultado tributario obtenido sea una pérdida tributaria de \$193.005, y el efecto hubiese dado como resultado un valor diferente en caso de haber determinado la RLI de forma correcta.

Inversiones Magíster 2015 Ltda.		
Renta Líquida Imponible		
	<u>31-12-2016</u>	<u>31-12-2015</u>
Resultado según balance	(3.474)	60.510.075
<u>Se agrega:</u>		
Provisión de impuesto a la renta	-	17.545.931
Reajuste Art 72°	-	
CCMM Patrimonio Financiero	35.182.634	43.882.076
<u>Se deduce:</u>		
CCMM Patrimonio Tributario	(35.372.165)	(43.956.168)
Resultado tributario	<u>(193.005)</u>	<u>77.981.914</u>
Impuesto a la renta	-	17.545.931
Reajuste Art 72°		193.005
<u>Impuesto a pagar</u>	<u>-</u>	<u>17.738.936</u>

Posterior a la determinación de la RLI, se confeccionó el registro de las utilidades acumuladas y al validar la imputación del pago del impuesto correspondiente al Año Tributario 2016, en el ejercicio comercial 2016, se aprecia que el impuesto pagado reajustado de abril a diciembre es imputado a las columnas de mismo origen (17.738.936 * 1.018 = 18.058.237), por lo que el saldo de utilidades tributables al 31 de diciembre de 2016, valor que considera las imputaciones de los retiros¹⁵ es de \$16.259.226 según se detalla a continuación:

¹⁴ Monto se encuentra reflejado en resultado pérdida de acuerdo a comprobante contable.

¹⁵ Valor de retiros al 31 de diciembre de 2016: \$95.000.000.

31 de diciembre de 2016

Detalle	Control	U.Propias 2015		U.Propias 2014		Credito
		CC	SC	CC	SC	
Saldo FUT año anterior	126.322.126	60.435.983	17.545.931	48.266.120	74.092	30.376.166
Reajuste	3.663.342	1.752.644	508.832	1.399.717	2.149	880.909
Saldo FUT reajustado	129.985.468	62.188.627	18.054.763	49.665.837	76.241	31.257.075
Menos:						
Impto pagado	(18.058.237)		(18.054.763)		(3.474)	
Sub-total n° 1	111.927.231	62.188.627	-	49.665.837	72.767	31.257.075
Menos:						
Resultado tributario al 31.12.2016	(193.005)			(193.005)		(51.305)
Sub-total n° 2	111.734.226	62.188.627	-	49.472.832	72.767	31.205.770
Menos:						
Retiros	(95.475.000)	(49.472.832)		(45.929.401)	(72.767)	(26.485.283)
Saldo FUT	16.259.226	12.715.795	-	3.543.431	-	4.720.487

Con la finalidad, de demostrar la teoría planteada en este trabajo de que un error en la determinación de la RLI conlleva a la de diferencia en el RAI de apertura se detalla en el siguiente cuadro la determinación del CPT.

Inversiones Magíster 2015 Ltda.		
Capital Propio Tributario		
	<u>01-01-2017</u>	<u>01-01-2016</u>
Total activos	1.362.925.775	1.320.451.411
Más / Menos:		
Retiros	(95.475.000)	-
Garantías por arriendo	(28.500.000)	(28.500.000)
Depreciación acumulada edificios	(69.198.031)	(44.831.896)
Capital efectivo al 01 de Enero	1.169.752.744	1.247.119.515
Menos:		
Total pasivo	(1.362.929.249)	(1.259.941.336)
Se agrega:		
Capital	1.158.266.745	1.122.609.111
Fondo garantía	28.500.000	28.500.000
Impuesto de primera categoría		17.545.931
Resultado ejercicio	106.964.473	46.454.398
Depreciación acumulada edificios	69.198.031	44.831.896
Capital propio tributario al 01 de Enero	1.169.752.744	1.247.119.515

Según lo expuesto, el CPT para el 31 de diciembre de 2016 resulta ser \$1.169.752.744, el cual, al descontar el capital efectivamente pagado, según ecuación normada por el legislador, permite determinar el RAI de apertura y al descontar las utilidades acumuladas

en el registro FUT, se puede demostrar la hipótesis, de que al haber un error en la RLI, existirá una diferencia en el saldo de apertura RAI.

Para ello se determinó el valor del capital efectivamente pagado, el cual según la información que se tiene de la sociedad es el siguiente:

Capital efectivamente pagado			
Capital aportado 2014		1.053.444.370	
(+) Corrección Monetaria			
Año 2014	2,40%	25.282.665	1.078.727.035
Año 2015	3,90%	42.070.354	1.120.797.389
Año 2016	2,90%	32.503.124	1.153.300.513

Con los datos anteriores, tanto el CPT y el capital efectivamente pagado, se obtiene el RAI al 1 de enero de 2017, en el cual, al compararlo con el fondo de utilidades tributables, se observa una diferencia en el saldo de apertura por la suma de \$193.005, cifra que corresponde a faltante de agregado en la RLI señalado precedentemente.

Diferencia determinación de RAI v/s FUT		
	31-12-2015	31-12-2016
Capital Propio Tributario	1.247.119.515	1.169.752.744
Capital aportado efectivamente	1.120.797.389	1.153.300.513
Monto Registro RAI	126.322.126	16.452.231
Saldo Registro FUT	126.322.126	16.259.226
Diferencia apertura RAI	-	193.005

10. CONCLUSIÓN

Existe la posibilidad de encontrar con diferencias al momento de determinar el saldo de apertura del registro RAI, las cuales no necesariamente provienen de la valorización y cálculo de los activos y pasivos tributarios que componen el Capital Propio Tributario, por el contrario, tienen su origen en la aplicación de la normativa tributaria vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

Lo anterior, eventualmente, conllevaría a que socios, accionistas y comuneros deban tributar por utilidades tributarias que en su momento ya fueron absorbidas y tributadas con impuestos finales, como es el caso de las contribuciones de bienes raíces (impuesto territorial) utilizadas como crédito, las cuales, en su momento, fueron asignadas como gasto rechazado incrementando su base de Impuesto global complementario.

Otro ejemplo es la diferencia generada por la aplicación de la norma de “FUT devengado”. Si bien, en su momento no representó un flujo real de caja o de disminución de patrimonio de la sociedad en la cual se devenga el FUT, se buscaba dar cumplimiento al pago de los impuestos finales de los socios o comuneros que hayan tenido retiros en exceso. Como consecuencia de ello, las mismas utilidades tributables son afectadas dos veces con los impuestos finales, la primera vez tributada por los socios de las sociedades que tuvieron que ir a devengar FUT y, la segunda, por los dueños de las sociedades en las cuales se devengó FUT, dado que se entiende que posee utilidades acumuladas pendientes de tributación. Esta situación toma especial relevancia en la medida que la sociedad que haya devengado el FUT, cuente con utilidades registradas en el registro REX, utilidades que están liberadas del pago de impuestos finales, a consecuencia que para poder imputar retiros o

distribuciones de utilidades a este registro, en primer lugar se deben agotar el 100% de las utilidades acumuladas en el RAI.

Otra situación, que permite explicar potenciales diferencias es la aplicación de la norma de división de los resultados acumulados en una división aplicando los patrimonios netos financieros. Las diferencias en las normas de valorización de los activos y pasivos conllevan a que el patrimonio neto financiero difiera del capital propio tributario, en consecuencia, aplicar a los resultados acumulados tributarios una base de distribución basada en normas financieras provoca diferencias en el registro RAI. La diferencia se compensa a nivel de los contribuyentes finales si no hay cambios en la estructura de propiedad de las sociedades que surgen de la división. Por el contrario, si posteriormente existe una fusión con otra sociedad, dado que existe un cambio en la estructura de propiedad producto de la fusión, las diferencias comienzan a diluirse afectando a otros contribuyentes de impuestos finales al momento de realizar retiros o dividendos desde la sociedad.

De igual forma, las fiscalizaciones realizadas por el Servicio de Impuestos Internos practicadas a las pérdidas tributarias acumuladas generan ajustes que no son registrados como un activo o pasivo tributarios por el contribuyente, por ende, no afectan el capital propio tributario. En la eventualidad de que el ajuste sea una disminución de la pérdida tributaria acumulada, será reflejado como una diferencia positiva que puede ser susceptible de ser retirada por el contribuyente final, pero sin crédito de primera categoría. Situación similar ocurre con los errores de imputación en la renta líquida imponible.

Actualmente el tratamiento de la diferencia en el saldo de apertura RAI no se encuentra normado en la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, pero se infiere que, eventualmente, será requerida su determinación y declaración. Si bien

en esta tesis, no se propone un tratamiento de la diferencia, esta aporta en la ejemplificación de algunas de las situaciones que explican las diferencias en el nuevo registro RAI.