



**DESCUADRATURAS PATRIMONIALES NEGATIVAS ENTRE EL CAPITAL  
PROPIO TRIBUTARIO Y LOS ACTIVOS NETOS MANTENIDOS EN LA  
EMPRESA**

**Parte II**

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

**Alumno: Claudio Foncea  
Profesor Guía: Miguel Ojeda**

**Santiago, Marzo 2018**

## ÍNDICE:

Abreviaturas y Definiciones previas.....	iii
<b>1. INTRODUCCIÓN:.....</b>	<b>1</b>
1.1 Planteamiento:.....	4
1.1.1 Planteamiento del Problema:.....	4
1.1.2 Hipótesis de Trabajo:.....	6
1.1.3 Objetivos a través de los cuales se conducirá la Tesis: .....	6
1.1.4 Explicación de la metodología a desarrollar:.....	7
1.2 Marco Teórico:.....	8
1.2.1 Cómo se ha tratado el tema en Chile (sí es innovador): .....	8
1.2.2 Marco conceptual: .....	8
1.2.2.1 Cálculo de los saldos del Registro RAI: .....	13
1.2.2.2 Conclusiones con respecto al Registro RAI: .....	18
1.2.2.3 Capital Propio Tributario (CPT): .....	20
1.2.2.4 Método de acción del Capital Propio Tributario (CPT): .....	22
1.2.2.5 Fondo de Utilidades Tributarias (FUT), vigente hasta el 31-12-2016: .....	22
1.2.2.6 Descuadraturas Patrimoniales: .....	25
1.3 Bibliografía:.....	27

## **ABREVIATURAS Y DEFINICIONES PREVIAS**

### Abreviaturas:

Las abreviaturas que se utilizarán para identificar cada uno de los conceptos que serán citados, en forma permanente, durante el desarrollo de la Tesis serán las siguientes:

Capital Propio Tributario	:	<b>CPT</b>
Código Tributario	:	<b>CT</b>
Diferencias entre la Depreciación Acelerada y Normal	:	<b>Registro DDAN</b>
Fondo de Utilidades No Tributables	:	<b>FUNT</b>
Fondo de Utilidades Reinvertidas	:	<b>FUR</b>
Fondo de Utilidades Tributables	:	<b>FUT</b>
Formulario Declaración Impuesto Anuales a la Renta	:	<b>F-22</b>
Impuesto Adicional	:	<b>IA</b>
Impuesto de Primera Categoría	:	<b>IDPC</b>
Impuesto de Primera Categoría en carácter de único	:	<b>IDPCU</b>
Impuesto Global Complementario	:	<b>IGC</b>
Impuesto Sustitutivo	:	<b>IS</b>
Impuestos Finales	:	<b>IF</b>
Índice de Precios al Consumidor	:	<b>IPC</b>
Ingresos no constitutivos de renta	:	<b>INR</b>
Ley de Impuesto a la Renta	:	<b>LIR</b>
Pérdida Tributaria	:	<b>PT</b>
Renta Líquida Imponible	:	<b>RLI</b>
Rentas Afectas a Impuestos	:	<b>Registro RAI</b>
Rentas Atribuidas Propias	:	<b>Registro RAP</b>
Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de Renta	:	<b>Registro REX</b>
Saldo Acumulado de Crédito	:	<b>Registro SAC</b>
Servicio de Impuestos Internos	:	<b>SII</b>
Sociedades Anónimas	:	<b>S.A.</b>
Valor Patrimonial Proporcional	:	<b>VPP</b>

Definiciones previas:

Es fundamental, antes de seguir avanzando, entregar definiciones previas de los conceptos que estarán presentes en el desarrollo de este trabajo. No pretendemos modificar ni entregar nuevas definiciones a las ya conocidas para los elementos que serán precisados a continuación, pero por rigurosidad metodológica y una mejor comprensión de los modelos que se presentarán en la sección ***Desarrollo del Contenido***, creemos necesario volver a precisarlos.

a) Capital Aportado:

En términos económicos, se relaciona con un elemento productor de ingresos que no está destinado a agotarse ni consumirse, sino que, por el contrario, debe mantenerse intacto como parte generadora de nuevas riquezas. En la Ley de la Renta adquiere importancia, pues distingue entre rentas provenientes del capital y las que tienen origen en el trabajo.

b) Patrimonio Financiero:

Corresponde a los derechos que tienen los propietarios o accionistas sobre una empresa. Se compone por el valor del capital, reservas y utilidades no distribuidas. El patrimonio aumenta cuando la empresa obtiene utilidades y/o recibe dividendos o retiros de otras sociedades y disminuye cuando se distribuyen dividendos, reparten retiros o existen pérdidas.

c) Capital Propio Tributario:

Conforme a lo establecido en el Artículo N° 41; N°1 de la **LIR** se entenderá por Capital Propio Tributario la diferencia entre el Activo y el Pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse, previamente, por el lado de los Activos, los valores: Intangibles, Nominales, Transitorios y de Orden y otros que determine la Dirección Nacional del **SII**, que no representen inversiones efectivas. Formarán parte del **CPT** los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa, salvo que sean préstamos del socio a la sociedad (Sociedades de personas, EIRL, S.p.A) que cumplan con las formalidades establecidas en las normas de comercio y tributarias.

d) Término de Giro:

Corresponde a la cesación de las actividades comerciales o industriales de un agente económico. En la legislación tributaria chilena una persona natural o jurídica que deje de estar afecta a impuestos, en virtud de haber terminado su giro comercial o industrial o sus actividades debe dar aviso de tal circunstancia al **SII** dentro de los dos meses siguientes de la cesación de sus actividades, a menos que constituya una excepción en la ley.

e) FUT:

El **FUT** es un libro especial de control que deben llevar los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría, demostradas a través de contabilidad completa y balance general, en el cual se encuentra la historia de las utilidades tributables y no tributables, generadas por la empresa, las percibidas de sociedades en que tenga participación, los retiros de utilidades tributarias efectuados por sus dueños o socios y los créditos asociados a dichas utilidades. Dicho libro debe ser timbrado por el Servicio de Impuestos Internos y su implementación es obligatoria para los contribuyentes indicados anteriormente.

f) Prescripción:

El Artículo N° 200 del **CT** establece que el **SII** podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

El plazo será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.

El inciso tercero del Artículo N° 63 del **CT**, dispone que "la citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 3° del Artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella".

g) Retiros Presuntos:

Hasta la dictación de la Ley N° 20.630 de 2012, el inciso primero del Artículo N° 21 de la **LIR** establecía que los empresarios individuales y las sociedades que determinaban la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, debían considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo –entre otras cantidades– el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva, que no sea necesario para producir la renta.

h) FUT Devengado:

Corresponde a las rentas devengadas, en otras empresas en las que ésta participaba, cuando el monto de los retiros de un ejercicio excedía a los montos acumulados en el **FUT** y **FUF**. El concepto devengado, en materia contable, se entiende con el acto de registrar los ingresos o egreso en el momento en que nacen como derechos u obligaciones, antes de que se hayan materializado o percibidos.

i) Retiros en Exceso:

Son aquellas cantidades correspondientes a retiros o remesas de rentas, efectuados por el empresario individual, contribuyentes del Artículo 58 N° 1 de la **LIR**, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, efectuados por el empresario individual, que excedan a las cantidades registradas en el **FUT** 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 **IGC** o **IA** 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 en las respectivas sociedades de personas, vale decir, excluidas las rentas ya retiradas por sus socios durante el ejercicio comercial que corresponda.

j) División de Sociedad:

Es un tipo de reorganización empresarial, cuyo principal efecto jurídico es distribuir parte del patrimonio de una sociedad para otra u otras sociedades que se constituyen en el mismo acto, pero sin que exista transferencia del dominio de los activos o pasivos que lo componen. En este tipo de Reorganización Empresarial es necesario distinguir los efectos tributarios que se derivan de los procesos de división de sociedades en tres períodos distintos del tiempo:

- 1) Antes de la Reforma Tributaria 2014.
- 2) Durante las normas transitorias introducidas por la Ley N° 20.780, entre el 1° de enero 2015 y el 31 de diciembre del 2016.
- 3) A partir del 1 de enero de 2017, normas permanentes que establece la misma ley.

k) Fusión de Sociedades:

Corresponde a 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.

(Artículo N° 99, Ley N° 18.046 de Sociedades Anónimas).

El término "Fusión de Sociedades" se aplica también a las sociedades de personas. El Artículo N° 14, letra A), N° 1, letra c), de la **LIR** establece que dentro de la expresión fusión de sociedades, debe comprenderse la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona.

Clases de Fusiones:

k.1) Fusión por Creación:

Cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se **aportan** a una sociedad que se constituye para estos efectos.

k.2) Fusión por Incorporación:

Cuando una o más sociedades que se disuelven, son **absorbidas** por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

k.3) Fusión Imperfecta:

Fusión de sociedades por adquisición del 100% de los derechos o acciones, produciéndose la disolución de la sociedad por el solo ministerio de la ley, adquiriendo la sociedad absorbente los bienes por transmisión, no por transferencia. **(Circular N° 2 de 1998).**

La compra del 100% de las acciones por parte de una sola persona, deriva en una causal de disolución de una **S.A.**, conforme al N° 2 del Artículo N° 103 de la Ley N° 18.046.

l) Dividendos financiados con utilidades por sobre las Tributarias:

Corresponde a las distribuciones de Dividendos financiados con utilidades financieras al no existir saldo en el **FUT**.

m) Retiros financiados con utilidades por sobre las Tributarias:

La Ley N° 20.780 de 2014, trae consigo cambios profundos al tratamiento tributario de los retiros efectivos realizados a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016. El cambio consiste principalmente en que su tratamiento tributario se ha igualado con el de los dividendos, es decir, se gravan las cantidades retiradas a cualquier título, salvo que correspondan a ingresos no rentas o rentas exentas.

n) Renta Presunta:

Renta para fines tributarios que se determina cuando los contribuyentes están eximidos de demostrar los ingresos generados por un activo o negocio mediante contabilidad completa. Generalmente, la renta presunta de un activo o negocio se determina como un porcentaje de su valor.

ñ) Valor Patrimonial Proporcional Tributario:

El valor de libros de los derechos sociales es equivalente al valor del **CPT** de la empresa en la cual se tienen los referidos derechos, determinado en la forma dispuesta por el N° 1, del inciso 1°, del Artículo N° 41, de la **LIR**, según el último balance anterior a la fecha en que se produce la enajenación, en la proporción que corresponda al enajenante según su participación social, actualizado según la variación experimentada por el **IPC** entre el mes anterior al del último balance y el mes anterior a aquél en que se produzca la enajenación.



Dentro del capital propio tributario de la sociedad de personas en la que se tienen los derechos, no se incluyen las utilidades devengadas en otras empresas o sociedades, sino que sólo las utilidades efectivamente retiradas o distribuidas desde estas últimas.

Lo anterior tuvo vigencia hasta el cambio de criterio, según **Circular N° 69** del 4 de noviembre de 2010.

## 1. INTRODUCCIÓN:

Con fecha 01 de abril de 2014, el Poder Ejecutivo envió a la Honorable Cámara de Diputados el proyecto de ley que tenía por objetivo impulsar una reforma tributaria a través de cambios estructurales al sistema de tributación vigente introduciendo diversos ajustes.

La motivación esgrimida por el Ejecutivo para realizar dicha reforma se basaba en la necesidad de resolver *“las brechas de desigualdad”* que según éste existían lo que demandaba realizar cambios profundos y estructurales al sistema de tributación.

Sostenía, además, que dentro de las más significativas transformaciones permitiría avanzar hacia una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles. Lo anterior traería como consecuencia los siguientes efectos: una mayor inclusión social, beneficiando a los miles de niños y niñas, jóvenes y sus familias. También permitiría que profesionales y técnicos con grados crecientes de calificación dieran el impulso que necesita la economía nacional.

Finalmente, se argumentaba que la reforma tributaria no sólo generaría los recursos necesarios para realizar las reformas antes mencionadas, sino que, además, sería un primer paso para lograr una sociedad más equitativa.

Producto de la implementación de la última Reforma Tributaria que modificó la base de cálculo de los impuestos finales -se nos ha generado la motivación central de esta Tesis- la cual estará orientada a estudiar los efectos que podrían generar las descuadraturas patrimoniales negativas en la tributación final de los propietarios, dueños socios o accionistas de las empresas que se encuentran acogidas al

Régimen de **IDPC** con deducción parcial de créditos en los **IF**, **Artículo Nº 14 letra B** de la **LIR**, denominado también Régimen Semi – Integrado. Es precisamente el **Registro RAI** el centro de nuestro estudio. Lo anterior basado en el hecho en que el eje central de esta Reforma Tributaria ha colocado al **CPT** como elemento base para determinar las rentas pendientes de tributación.

Ha sido un tema de discusión permanente a nivel académico y profesional si existe la correcta razonabilidad y exactitud de los datos contenidos en los registros tributarios, los cuales, podrían contener errores producto de una incorrecta aplicación de las normativas contables, tributarias o de algunas normas de control que nuestro sistema tributario ha tenido durante las últimas décadas.

Sí bien la Reforma Tributaria no consideró la posibilidad de la existencia de saldos negativos en el **Registro RAI**, los cambios introducidos por ésta, en la forma de determinar sus saldos, podrían provocar efectos positivos o negativo para los contribuyentes de los **IF**, pudiendo generar, para estos contribuyentes, una mayor, menor o nula tributación, llegando inclusive a volver a tributar por rentas ya gravadas.

El objetivo principal de esta investigación será establecer las causas que originan estas distorsiones o descuadraturas negativas, siendo precisamente este el centro de esta Tesis, debiendo ser analizadas y estudiadas a fin de establecer los distintos efectos que las provocan y las posibles consecuencias tributarias que podrían generar. Dentro de los objetivos específicos analizaremos si el **Registro de RAI** podría generar una menor tributación producto de la descuadratura patrimonial negativa y, además, cuáles serían los factores que explicarían su saldo.

Del mismo modo, se deberá colocar especial atención al cálculo del **CPT** y a los valores al cual están contabilizados los activos y pasivos que lo componen, lo anterior con el fin de poder determinar si se generan diferencias entre los valores financieros contabilizados y sus respectivos valores tributarios, ya que su incorrecta determinación podría generar descuadraturas patrimoniales con importantes efectos en la determinación de los saldos de los nuevos registros, saldos que representan las rentas afectas a los **IF** y que se encuentran disponibles para ser distribuidas, remesadas o retiradas, por los propietarios, dueños, socios o accionistas de las empresas acogidas al denominado Régimen Semi – Integrado.

Otro de los pilares fundamentales en la determinación del nuevo **Registro RAI** es el Registro del **FUT** y el Registro especial del **FUNT**, ambos vigentes hasta el 31 de diciembre del 2016, es por ello que también se incorporará en nuestra Tesis una breve reseña histórica desde su entrada en vigencia, cuáles eran sus objetivos, que debían controlar, que representaban sus saldos, entre otros.

Relacionado con lo anterior, su incorrecta determinación y falta de un adecuado control podrían provocar descuadraturas patrimoniales importantes al momento de calcular el saldo inicial del **Registro RAI**.

Finalmente, como resultado o a consecuencia de lo planteado en los párrafos anteriores, nuestra investigación se enfocará, exclusivamente, en determinar si existen descuadraturas patrimoniales negativas en las siguientes actividades o hechos; División y Fusión de sociedades, FUT Devengado, Retiros en Exceso, Dividendos financiados con utilidades por sobre las tributarias, Retiros Presuntos, Rentas Presuntas, **VPP** y Determinación incorrecta del costo de ciertos activos.

No limitamos a éstos hechos o acontecimiento como los únicos que puedan generar o provocar las descuadraturas ya señaladas, sólo consignamos que éstos serán los escogidos para realizar nuestra investigación y análisis.

## 1.1 Planteamiento:

### 1.1.1 Planteamiento del problema:

La Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, modificada por el N° 1 del Artículo 8° de la Ley N° 20.899, sustituyó el sistema de tributación de la renta e introdujo diversos ajustes en el sistema tributario. La principal modificación introducida a la **LIR**, que rige a partir del 1° de enero de 2017, dice relación con la forma en que deberán tributar los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, sociedades o comunidades que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

La Reforma Tributaria incorporó dos nuevos regímenes generales de tributación para la aplicación del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, los que reemplazan al régimen general de tributación establecido en la letra A), del anterior texto del Artículo N°14 de la Ley de Impuesto a la Renta, sobre la base de retiros, remesas o distribuciones y el control de las rentas empresariales acumuladas a través del **FUT**.

Las modificaciones señaladas precedentemente, junto con generar efectos tributarios potenciales muy relevantes en los **IF**, dado que la tributación de éstos ya no estará sometida al registro **FUT**, sino que al **CPT**. En relación a esto último, la Reforma Tributaria al establecer la tributación de los **IF** a través del **CPT**, revivió todos los incrementos de patrimonio que no pagaron impuestos y, por otro lado,

incorporó otros elementos a la determinación de las bases imponibles en conformidad a los Artículos N° 54, 62 y 38 bis, todos de la **LIR**.

Ahora bien, y sin perjuicio de lo anterior, es necesario indicar que nuestro trabajo estará centrado, exclusivamente, en analizar y validar las descuadraturas patrimoniales negativas, que en su origen no se incorporaron a la **RLI** de Primera Categoría, y que afectarán al **Registro RAI** y con efectos en la tributación de los contribuyentes del **IGC** e **IA** denominados también **IF**.

Siguiendo el análisis anterior, los datos utilizados y la metodología de cálculo, para determinar el **Registro RAI**, podrían generar efectos tributarios no contemplados por los contribuyentes y que, en nuestra opinión, tampoco fueron considerados por quienes desarrollaron el modelo y por el legislador.

En efecto, podemos mencionar, como ejemplo, las consecuencias que se podrían generar en la determinación del saldo inicial, al 01 de enero de 2017, del **Registro RAI**, cuando la sociedad, en años anteriores, distribuyó dividendos por sobre los montos registrados y controlados a través del Registro **FUT**, las cuales se acumularon hasta el 31 de diciembre de 2016, ya que, por una parte disminuye el **CPT**, pero ese efecto no queda considerado en los Registros Tributarios de utilidades acumuladas al no existir saldo.

En esta misma línea de ideas y por aplicación de normas tributarias de control, se podría provocar alguno de los siguientes efectos:

- a) Una menor carga impositiva.
- b) Nula tributación.

A nuestro juicio, creemos que el legislador, aunque no se menciona en la Ley, buscaba regularizar rentas que por diversos motivos no tributaron en su oportunidad, tales como: ajustes, errores e ingresos no controlados ni declarados en los registros correspondientes.

#### 1.1.2 Hipótesis de trabajo:

La idea es demostrar, a través del desarrollo de casos prácticos, los motivos que pueden generar las descuadraturas patrimoniales negativas, describiendo aquellas situaciones que, en principio, podrían generar una menor carga tributaria a los contribuyentes de los **IF**, pudiendo generar, inclusive, el no pago de impuestos.

En resumen y producto de las ideas planteadas, surgen las siguientes interrogantes que serán desarrolladas en la segunda parte de esta Tesis:

- a) ¿La descuadratura patrimonial negativa podría generar una menor tributación?
- b) ¿Cuáles serían los factores que explicarían su saldo negativo?

#### 1.1.3 Objetivos a través de los cuales se conducirá la tesis:

##### Objetivo General:

Se pretende demostrar mediante casos prácticos, la existencia de una menor tributación o menor carga tributaria para los contribuyentes de los **IF**, producto de las descuadraturas patrimoniales negativas.

##### Objetivos Específicos:

Se analizarán sí cada uno de los siguientes acontecimientos, por sí solos o en conjunto de dos o más de ellos podrían generar o provocar descuadraturas patrimoniales negativas:

- División de Sociedad.
- Fusión de Sociedades.
- FUT Devengado.
- Retiros en Exceso.
- Dividendos financiados con utilidades por sobre las Tributarias.
- Retiros Presuntos.
- Rentas Presuntas.
- VPP Tributario

#### 1.1.4 Explicación de la metodología a desarrollar:

La Tesis será desarrollada sobre la base del Método Inductivo, el cual, a través del estudio y desarrollo de casos prácticos buscará explicar los efectos en el saldo del **Registro de RAI** producto de las descuadraturas patrimoniales negativas y, por consiguiente, las consecuencias impositivas a que podrían afectar a los contribuyentes de los Impuestos Finales.

En consecuencia, se buscará llegar a conclusiones generales a partir de hechos o situaciones particulares.

## 1.2 Marco teórico:

### 1.2.1 Cómo se ha tratado el tema en Chile (sí es innovador):

Existen algunos artículos y publicaciones realizadas por especialistas en materias tributarias. Sin embargo, éstas no abordan, de manera práctica y detallada los reales efectos que provocarían, en la tributación personal de los contribuyentes afectos a los **IF**, como consecuencia del valor determinado en el saldo del **Registro RAI** afectado por las descuadraturas patrimoniales negativas.

Ese es, precisamente, el objetivo que pretende alcanzar esta Tesis.

### 1.2.2 Marco conceptual:

La Reforma Tributaria que introdujo Ley N° 20.780 y su posterior simplificación con la Ley N° 20.899 establecieron dos regímenes distintos; Régimen de Renta Atribuida y el Régimen Parcialmente Integrado, ambos con una metodología distinta para identificar o atribuir las rentas afectas a los **IF**.

Relacionado con lo anterior, a partir del 1° de enero de 2017, los contribuyentes que deben declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, debieron acogerse al régimen de renta efectiva con **imputación total del crédito** por **IDPC** en los **IF**, contenido en la letra A), del Artículo N° 14 de la **LIR**, o al régimen de renta efectiva con **imputación parcial del crédito** por **IDPC** en los **IF**, establecido en la letra B), del Artículo N° 14 precitado.

El N° 4 de la letra A) y el N° 2 de la letra B), de l Artículo N° 14 de la **LIR**, conforme a su texto vigente a partir del 1° de enero de 2017, establecen los nuevos registros que deben llevar los contribuyentes obligados a declarar sus rentas

efectivas según contabilidad completa sujetos a los regímenes tributarios señalados en el párrafo anterior.

Conforme a lo anterior, los registros que deberán llevar los contribuyentes acogidos a los regímenes tributarios de las letras A) y B) del Artículo N° 14 de la **LIR**, son los siguientes:

**Contribuyentes acogidos al régimen de la letra A) del Artículo N° 14 de la LIR:**

a) **Registro RAP:**

Registro de la letra a), del N° 4, de la letra A), del Artículo N° 14 de la **LIR**, en el cual se registra el saldo positivo de la **RLI** determinada al término del ejercicio. En orden cronológico, se rebajarán las cantidades que correspondan a los conceptos precisados en el inciso segundo del Artículo N° 21 de la **LIR**, tales como el **IDPC** o las multas pagadas a instituciones fiscales, pudiendo generar, dichas partidas, un saldo negativo en este registro. Los retiros efectuados o dividendos distribuidos, imputados a este registro, se considerarán, para todos los efectos de la **LIR** como **INR**.

b) **Registro DDAN (ex FUF):**

Registro de la letra b), del N° 4, de la letra A), del Artículo N° 14 de la **LIR**, que controla la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, toda vez que se encuentra disponible para distribución o retiro, dado que la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la determinación de la **RLI**.

c) **Registro REX:**

Registro de la letra c), del N° 4, de la letra A), del Artículo N° 14 de la **LIR**, que controla las rentas exentas de los **ICG** o **IA** y los **INR** percibidos, como también

las rentas de la misma naturaleza percibidas a título de retiro o dividendos provenientes de sociedades en la que participa y que tengan su tributación cumplida. Además, de las rentas afectas al **IDPCU** (hasta el 31 de diciembre del 2016) y las rentas acogidas al pago del **IS**.

d) Registro SAC:

Registro de la letra d), del N° 4, de la letra A), del Artículo N° 14 de la **LIR**. En este registro se controlarán los créditos por **IDPC** y por impuestos pagados de fuentes extranjeras diferenciando entre los que dan derecho a devolución de aquellos que no. Lo anterior conforme a lo establecido en los Artículos: N° 56, N° 3 y N° 63 de la **LIR**.

e) Registro FUR:

En el Artículo N° 14 de la **LIR**, se estableció que las reinversiones de utilidades efectuadas en la adquisición de derechos sociales, al igual que las realizadas en la adquisición de acciones de pago, deberán ser controladas en forma separada del **FUT**, es decir, ambos tipos de reinversiones deberán ser incorporadas en el **FUR**, con el objeto de controlar en forma nominativa las utilidades reinvertidas incorporadas a la sociedad por los socios o accionistas.

Contribuyentes acogidos al régimen de la **letra B) del Artículo N° 14 de la LIR:**

a) Registro RAI:

Registro de la letra a), del N° 2, de la letra B), del Artículo N° 14 de la **LIR**, que controla todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la sociedad que representan incrementos del **CPT** y que, en caso de ser retiradas, remesadas o distribuidas se afectarán con el **IGC** o **IA**, según corresponda y en el caso de que

las rentas sean percibidas por un contribuyente de la Letra A del Artículo N° 14 de la **LIR** con **IDPC**.

Dado que el análisis de este Registro es uno de los objetivos principales de esta investigación, éste será tratado en extenso a través del desarrollo de la Tesis. El saldo de registro pendiente de tributación de los **IGC** o **IA** acumulados en el **FUT**, más las diferencias positivas producto de descuadraturas patrimoniales, al 31 de diciembre de 2016, será el saldo inicial, al 01 de enero de 2017, del **Registro RAI**.

b) Registro DDAN (ex FUF):

Registro de la letra b), del N° 2, de la letra B), del Artículo N° 14 de la **LIR**, que controla la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, cuando se aplique la depreciación acelerada, toda vez que la diferencia se considerará para la imputación de retiros, remesas o distribuciones como una suma gravada con el **IGC** o **IA**.

c) Registro REX:

Registro de la letra c), del N° 2, de la letra B), del Artículo N° 14 de la **LIR**, se anotarán en este registro las rentas exentas del **IGC** o **IA** y los **INR** recibidos, como así mismo, las rentas de la misma naturaleza recibidos a título de retiros o dividendos provenientes de las sociedades en las que participa. Además, de las rentas afectas al **IDPCU** (hasta el 31 de diciembre del 2016) y las rentas acogidas al pago del **IS**.

d) Registro SAC:

Registro de la letra d), del N° 2, de la letra B), del Artículo N° 14 de la **LIR**, En este registro se controlarán los créditos por **IDPC** y por impuestos pagados de

fuentes extranjeras diferenciando entre los que dan derecho a devolución de aquellos que no. Lo anterior conforme a lo establecido en los Artículos N°56, N°3 y N°63 de la **LIR**.

El orden de imputación de los créditos será el siguiente:

**Primer Orden de Imputación** los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017.

**Segundo Orden de Imputación** los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016.

e) Registro FUR:

En el Artículo N°14 de la **LIR**, vigente hasta el 31 de diciembre del 2016, se estableció que las reinversiones de utilidades efectuadas en la adquisición de derechos sociales, al igual que las realizadas en la adquisición de acciones de pago, deberán ser controladas en forma separada del **FUT**. Es decir, ambos tipos de reinversiones deberán ser incorporadas en el **FUR**, con el objeto de controlar en forma nominativa las utilidades reinvertidas incorporadas a la sociedad por los socios o accionistas.

No obstante, lo anterior, esta Tesis se enfocará en el **Registro RAI**, por lo tanto, es esencial entender que es el **Registro RAI**, cómo y qué se controla a través de este registro, cuáles son los datos contables-financieros ajustados a sus valores tributarios que se utilizan para su determinación y cómo se calculan sus valores. De este modo se podrá buscar los motivos más relevantes para poder entender cuáles son las principales causas de sus eventuales descuadraturas en el saldo inicial y que corresponde al foco principal de nuestro análisis.

#### 1.2.2.1 Cálculo de los saldos del Registro RAI:

En primer término, se debe distinguir entre el saldo de apertura del **Registro RAI** al 1° de enero de 2017 y los saldos que se deberán calcular al término de cada ejercicio a partir del 31 de diciembre de 2017.

El saldo de apertura del **Registro RAI** al 1° de enero de 2017 estará conformado por los montos o rentas pendientes de tributación de **IGC** o **IA** acumuladas en el **FUT** al 31 de diciembre de 2016, más las diferencias positivas producto de descuadraturas patrimoniales (Código 1023, sólo si el valor es positivo, del **F-22** AT 2017).

El **SII** con fecha 28 de marzo de 2017 mediante la Resolución Exenta N° 39 estableció la forma y plazo para que los contribuyentes sujetos al **IDPC** sobre la base de un balance general y según contabilidad completa informen los saldos acumulados al 31 de diciembre de 2016, según lo dispuesto en la letra a), del N° 1, del numeral I, del Artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificada por la Ley N° 20.899.

Los siguientes antecedentes son los que se debían informar:

- i) El saldo de utilidades que registre el **FUT**; el crédito e incremento a que se refieren los Artículos N° 54, N° 56, numeral 3, N° 62 y N° 63 de la **LIR**, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, que hubiere afectado a tales sumas, y el saldo de crédito total disponible contra los **IF** según dispone el Artículo N° 41 A de la **LIR**, identificando en todos los casos si los créditos señalados dan derecho a devolución o no.

- ii) El **FUR**, créditos e incrementos a que se refieren los Artículos N° 54, N° 56, numeral 3, N° 62 y N° 63 de la **LIR**, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, anotadas en el registro que establece el inciso segundo de la letra b), del número 3, de la letra A), del Artículo N° 14 de la referida ley.
- iii) El saldo que registre el **FUNT**, identificando las rentas exentas de los **IGC** o **IA, INR** y las que se afectaron con el **IDPCU**.
- iv) El saldo de retiros en exceso que figuren en la empresa, con identificación del socio o cesionario que efectuó tales retiros y que mantiene pendiente de tributación.
- v) El saldo de la **DDAN**, que se haya originado producto de la aplicación de lo dispuesto en los números 5 y 5 bis, del inciso 4°, del Artículo N° 31, de la **LIR**.
- vi) El monto que se determine por la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario; el monto positivo de las sumas que se determinen conforme a los numerales i) al iii) anteriores y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del **IPC** entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes de noviembre de 2016. Para estos efectos se considerará el valor del **CPT** determinado de acuerdo al número 1 del Artículo N° 41 de la **LIR**.

La información solicitada se debía canalizar de la siguiente manera:

- a) Las rentas y cantidades referidas a saldos de **FUT, FUR** y **FUNT**, al 31 de diciembre de 2016, señalados en los numerales i), ii) y iii) precedente, deben ser informadas a través de la Declaración Jurada N° 192 5, cuyo día de vencimiento era,

inicialmente, el 15 de junio de 2017 y que mediante Resolución Exenta N° 55 del 13 de junio de 2017 se postergó para el 16 de octubre de 2017.

b) La obligación de informar los saldos de retiros en exceso pendientes de imputación al 31 de diciembre de 2016, contenida en el numeral iv) precedentes, se entenderá cumplida con la presentación de la Declaración Jurada N° 1886, “Declaración Jurada Anual sobre Retiros y Créditos Correspondientes”, de los años tributarios 2015 y 2016.

c) La **DDAN**, señalada en el numeral v) precedente, debe ser informada en los Códigos: 950, 938, 942 y 949 del Recuadro N°3 sobre “Datos Contables Balance 8 Columnas y Otros” y en el Código 845 del Recuadro N°6 sobre “Datos del **FUT** y **FUNT**”, ambos del **F-22** del Año Tributario 2017, de acuerdo a las instrucciones impartidas para el llenado de dichos códigos contenidas en el Suplemento Tributario del año tributario antes indicado.

d) La diferencia positiva o negativa entre el **CPT** positivo y el capital aportado, considerando los aumentos y disminuciones de capital, y los saldos positivos del **FUT**, **FUNT** y **FUR**, señalada en el numeral vi) precedente, las rentas y otros ingresos acumuladas al 31.12.1983, en el caso de las empresas individuales y sociedades de personas, ya que dichas rentas cumplieron con la tributación del **IDPC** e **IF**, debieron ser informada en el Código 1023 del Recuadro N°3 sobre “Datos Contables Balance 8 Columnas y Otros” del **F-22** del Año Tributario 2017, de acuerdo a las instrucciones impartidas para el llenado de dicho Código contenidas en el Suplemento Tributario del año antes indicado.

Por otro lado, el monto que debe anotar el contribuyente en el **Registro RAI**, al término del año comercial respectivo, corresponderá a todas aquellas rentas o cantidades que formen parte del **CPT** de la sociedad y que no correspondan al capital pagado, a rentas exentas del **IGC** o **IA**, a **INR**, a Utilidades Reinvertidas contenidas en el registro **FUR** ni a rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la **LIR**.

En este sentido, la **LIR** establece que se deberá considerar el valor positivo del **CPT**, según el valor del mismo al término del año comercial respectivo, el cual se determinará aplicando lo dispuesto en el N° 1, d el Artículo N° 41 de la **LIR**.

Al respecto, se hace presente que los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio que no resultaron imputados a los remanentes del ejercicio anterior de este registro o de los **Registros DDAN y REX**, deberán reponerse en la determinación del **CPT**, en aquella parte no imputada, reajustándola por la variación experimentada por el **IPC** entre la fecha del retiro, remesa o distribución y el cierre del ejercicio, ya que si bien, dan cuenta de rentas o cantidades que han salido de la empresa, tal disminución patrimonial debe verse reflejada mediante su deducción del **Registro RAI** a que se refiere esta letra a) precedente, según el saldo que se determine al término del ejercicio respectivo.

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

En último término, deberá deducirse 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 que se determine aplicando las normas anteriores, 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 éste deberán 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 se determine, siendo el remanente del ejercicio siguiente.

El remanente de estas cantidades provenientes del ejercicio anterior, que no haya sido agotado con la imputación de retiros, remesas o distribuciones, deberá reversarse al cierre del año comercial respectivo, toda vez que será reemplazado por el nuevo saldo del **Registro RAI** que se determine en la misma oportunidad.

La forma de determinar las cantidades que se deben anotar en el **Registro RAI** puede resumirse a través del siguiente esquema:

CONCEPTO	MONTO
El CPT positivo determinado al término del año comercial respectivo según normas del N°1 del artículo 41 de la LIR.	(+)

(Continuación):

CONCEPTO	MONTO
<p>Por no formar parte del saldo del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas:</p> <p>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, FUF y REX, que la LIR califica como provisorios.</p> <p>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.</p>	(+)
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).	(-)
<b>Cantidades afectas al IGC o IA, determinadas al término del año comercial respectivo (se considera sólo el valor positivo que resulte).</b>	<b>(=)</b>

(Fuente: Circular N° 49 del 14 de Julio 2016)

Cabe recalcar, que la situación antes expuesta se realizó en referencia a la determinación del monto que debe ser anotado en este registro con fecha al 31 de diciembre de cada año respectivo.

#### 1.2.2.2 Conclusiones con respecto al Registro RAI:

El concepto usado para identificar las Rentas Afectas a Impuestos, **Registro RAI**, sí bien la definición es nueva, el espíritu que hay detrás del concepto no es otro que gravar las rentas obtenidas por los contribuyentes de los **IF**.

Las empresas acogidas al Régimen del Art.14, letra B de la **LIR** deberán anotar los montos acumulados de estas rentas, para su futura afectación con

impuestos personales, **IGC** para los residentes en Chile, o **IA** para los no residentes en Chile.

En consecuencia, al **CPT** positivo, al 1º de enero de 2017, se le deberán restar aquellas partidas que no se gravan con impuestos, como son el aporte de capital de los socios o accionistas, o como aquellas cantidades no constitutivas de ser ingresos afectados por impuestos. También se eliminan las rentas controladas en el **FUR**, que se afectarán con impuestos en otras ocasiones. Lo que queda de esta operación aritmética son, conceptualmente, las rentas afectas acumuladas, en otras palabras, corresponde al **FUT**, o el monto total de las utilidades tributarias que quedaron sin distribuir al 31 de diciembre de 2016, más las diferencias positivas producto de descuadraturas patrimoniales.

El método que la ley establece para poder obtener las rentas acumuladas en las empresas, no resulta exento de dificultades.

En efecto, el cálculo de patrimonio tributario presenta, usualmente, diferencias de todo tipo, a veces debido a errores del pasado, en inadecuado control de los valores tributarios de los activos, problemas de ajuste inflacionario, problemas en el **FUT**, reorganizaciones pasadas, retiros en exceso y otros. Adicionalmente, el hecho de identificar el monto de capital pagado o aportado por los socios o accionistas, debiera ser de baja complejidad. Sin embargo, la realidad no es así, la situación se torna más compleja de lo pensado, dado que, este dato no es, necesariamente, el que arroja el balance de la empresa, ni las escrituras legales y sus posteriores modificaciones. Es un valor que deberá determinarse, ya

que hay que incluir los montos reajustados por IPC al 31 de diciembre de 2016.

Para sociedades con décadas de existencia se torna engorroso este cálculo.

### 1.2.2.3 Capital Propio Tributario (CPT):

Es nuestra opinión que no se le ha dado la debida importancia a la determinación del **CPT**, elemento base para el cálculo del **Registro RAI**, por lo cual, no serán pocos los contribuyentes que se podrán encontrar con que los montos del **Registro RAI** puedan estar distorsionados con lo registrado en el **FUT**, por ejemplo, si las diferencias son relevantes, deberían analizarse su origen.

Es fundamental, para entender los efectos planteados en el saldo del **Registro RAI**, realizar las definiciones conceptuales previas que se encuentran relacionadas con las demostraciones que pretende comprobar esta Tesis y, de esta forma, aclarar los conceptos financieros y tributarios involucrados.

En este orden de ideas es fundamental, además, precisar qué es y qué contiene el **CPT** y su método de cálculo, ya que, como lo hemos señalado en los párrafos precedentes **este concepto ha cobrado una relevancia primordial** en la aplicación de la Reforma Tributaria como, por ejemplo, en las siguientes materias:

- Para efectos del cálculo de los saldos de los nuevos registros, tanto para los contribuyentes del régimen **A** como del régimen **B** del Artículo N° 14 de la **LIR**.
- En procesos de Reorganización Empresarial, como es el caso de las divisiones de sociedades en donde, para la distribución de las rentas acumuladas en los registros, se debe utilizar como método de distribución el porcentaje del **CPT**, entre la sociedad dividida y la(s) que nace(n).

- En los Término de Giro de actividades de las sociedades que para determinar las rentas acumuladas se parte de la base del **CPT**.

¿Qué es el Capital Propio Tributario **CPT**?

Un primer acercamiento sobre la definición de **CPT** está provisto por la propia **LIR**, en su Artículo N°41 (**ver sección: Definiciones Previas, letra c**), el cual, más bien, establece el cómo se calcula, pero no lo que efectivamente representa y qué involucra que éste tenga un valor negativo o positivo en uno o varios ejercicios. Es más, deja un grado de incertidumbre sobre los datos o valores que deben ser rebajados en su determinación del momento que faculta a la Dirección Nacional del **SII** a determinar otros valores que pudieran ser rebajados por no constituir inversiones reales y/o efectivas. En este orden de ideas, el mejor ejemplo lo constituyen los Derechos de Llaves que pueda tener contabilizado un contribuyente en su Activo, los cuales, si no están efectivamente pagados no constituirían parte del **CPT**.

Dicho lo anterior, estamos en condiciones de señalar que el **CPT** representa la totalidad de los recursos (bienes y derechos) que están disponibles para ser retirados, remesados o distribuidos a los dueños, propietarios o accionistas en algún instante del tiempo, inclusive en el término o cese de las actividades comerciales o industriales.

Cabe precisar que, producto de la definición entregada, en el **CPT** están integradas rentas de los **Registros RAI, REX y FUR** en determinadas situaciones especiales, como también el capital efectivamente enterado por los accionistas o socios.

#### 1.2.2.4 Método de determinación del Capital Propio Tributario (CPT):

##### Método del Activo:

Corresponde al señalado en el Artículo N° 41 de la **LIR** y se resume en el siguiente esquema:

DESCRIPCIÓN	OPERACIÓN
<b>TOTAL ACTIVOS:</b>	<b>(+)</b>
Deducciones al Activo: aquellos que no constituyen inversiones reales, como por ejemplo: Intangibles, Nominales, Transitorio y de Orden (INTO) y la depreciación acumulada.	(-)
<b>CAPITAL EFECTIVO:</b>	<b>(=)</b>
Deducción de los Pasivos Exigibles, como por ejemplo: Cuentas por Pagar, Proveedores, Deudas con Bancos	(-)
<b>CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO:</b>	<b>(=)</b>

#### 1.2.2.5 Fondo de Utilidades Tributarias (FUT), vigente hasta 31-12-2016:

Otro elemento relevante en la determinación del **Registro RAI** es el **FUT**, por lo tanto, es esencial comprender qué contiene, cómo se controlan sus entradas y salidas, cuál es su objetivo, entre otras. El saldo que se determine al 31 de diciembre de 2016 es una variable que afecta directamente el saldo del **Registro RAI**, y sí el monto determinado no es el correcto genera, inmediatamente, una distorsión en el saldo inicial del **Registro RAI**. De ahí la importancia que el **Registro FUT** este correctamente determinado y que incluya todas las rentas pendientes de tributación que posea la sociedad.

El principal objetivo y justificación del **FUT**, dada su metodología que permite suspender la tributación con los **IF**, era incentivar la inversión de las empresas, principalmente en bienes de capital, en una época en que nuestro país se

encontraba en una gran crisis económica y financiera que dificultaba el acceso al endeudamiento bancario para financiar proyectos de inversión.

El **FUT** es un registro en el cual se lleva el control de las utilidades pendientes de tributación con los impuestos finales.

Este registro existe desde el año 1984 y fue legalizado recién el 09 de enero de 1990, mediante la Ley 18.897 que lo incorporo como el N°4 del Artículo N°33. Anteriormente estaba regido por la Resolución Exenta N° 891 de 1984 y sus posteriores modificaciones.

Con la reforma introducida por la Ley N° 18.985 de 28 de junio de 1990, la normativa quedó radicada en el Artículo N°14, letra A), N°3 y mediante Circular N° 60 de 1990 el SII dispuso la plena vigencia de la Resolución Exenta N° 891. Finalmente, el **SII** dictó la Resolución Exenta N°2154 el 19-07-1991, publicada en el diario oficial del 24 de julio de 1991, la cual derogó la Resolución Exenta N° 891.

Principales aspectos a considerar del Registro **FUT**:

- 1 Obligados a llevar el libro **FUT**, Artículo N° 14, letra A) de la **LIR**:
  - a) Contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría.
  - b) Que declaren renta efectiva.
  - c) Que lleven contabilidad completa y balance general.
- 2 Contenido legal del Registro FUT, según lo establecido en la letra a) del N° 3, letra A) del Artículo N° 14 de la **LIR** (antes del 31 de diciembre 2016):
  - a) Remanente anterior (Positivo o Negativo)
  - b) Se debe incorporar la **RLI** o **PT** (Positiva o Negativa).

- c) Más, beneficios excluidos de la RLI, pero afectos a IGC o IA.
- d) Más, otras utilidades percibidas o devengadas
- e) Más, Rentas Presuntas
- f) Más, **FUT** Devengado y diferencia por depreciaciones aceleradas y normales.
- g) Menos, gastos rechazados, aunque no se graven con otro impuesto.
- h) Menos, rentas presuntas.
- i) Presunción de Retiro.
- j) Retiros genuinos del ejercicio: incluye los retiros normales propiamente tal, distribuciones o remesas, incluyendo los retiros en exceso de ejercicios anteriores y los préstamos.

3 Existe una metodología distinta para controlar el **FUT**, según se trate de empresas que son **S.A.** y para aquellas que no lo son:

- i. El **FUT** para empresas que no son **S.A.**, para este tipo de empresas el reparto de utilidades es llamado Retiro o Remesa, y el **FUT**, se rige por la letra d), N°3, letra A) del Artículo N°14 de la **LIR**, y por el ordenamiento indicado en la letra A) del N° 2 de la parte resolutive de la Resolución Exenta N° 2154 del año 1991 del **SII**.
- ii. El **FUT** para las **S.A.**, para este tipo de empresas el reparto de utilidades es llamado Dividendo y el **FUT**, se rige por la letra c), N°3, letra A) del Artículo N° 14 de la **LIR**, y por el ordenamiento indicado en la letra B) del N° 2 de la parte resolutive de la Resolución Exenta N°2154 del año 1991 del **SII**.

El **FUT** de las **S.A.** y de las sociedades en comandita por acciones, sólo es determinante de los créditos que pueden beneficiar a los accionistas, debido a que,

para ellos, toda cantidad percibida debe ser declarada, a menos que el dividendo corresponda a una imputación al **FUNT** de la **S.A.**, es decir, a ingresos que no deben declararse, por tratarse de “No constitutivos de Renta” u otros “Afectos a Impuestos Únicos”. El mecanismo del **FUT** en estas sociedades consiste en imputar los dividendos en cada fecha de reparto o distribución, contra el remanente de **FUT** anterior, sólo si es positivo, es decir, mes a mes y con reajuste previo, pudiendo llegar a su agotamiento, luego se puede recurrir al remanente del **FUNT** del año anterior. Los saldos de dividendos que no resulten imputados a los remanentes de **FUT** o **FUNT** por no existir o haberse agotado, deben rebajarse del **FUT** generado en el ejercicio y si no hubiese, no se imputan, pero los accionistas deben declarar de todas maneras y sin crédito.

4 **FUNT**, Anexos al **FUT**, letra b) del N°3, letra A) del Artículo N°14 de la **LIR**: En forma separada, pero en el mismo libro especial, se deben controlar las utilidades y reajustes de los beneficios percibidos de Utilidades No Tributables y que corresponden a aquellas que no deben ser gravadas con el **IGC** o **IA**.

#### 1.2.2.6 Descuadraturas Patrimoniales Negativas:

Tal como lo definimos en la Hipótesis de esta Tesis, la idea es demostrar mediante el desarrollo de casos prácticos los efectos que pudieran generar las descuadraturas patrimoniales negativas en el saldo inicial en el **Registro RAI**, cuyo efecto podría provocar, a nivel de los contribuyentes de los **IF**:

- a) Una menor carga impositiva.
- b) Nula tributación.



Se entiende como descuadraturas patrimoniales negativas la diferencia, negativa, que se produce al restar al **CPT** los montos que existan, a valor tributario, en la Contabilidad de la sociedad al 31 de diciembre del 2016 de las siguientes cuentas y/o registros: Capital Aportado, el **FUT**, **FUNT** y **FUR**.

Bibliografía:

- Reporte Tributario N° 31, 2012, *Consagración legal del goodwill y badwill Tributario*, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, Santiago.
- Reporte Tributario N° 32, 2012, *Nueva tributación de los retiros presuntos*, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, Santiago.
- Decreto Ley, N°824, Aprueba texto que indica de la ley sobre impuesto a la Renta, Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada el 27-12-1074. Última versión: 08-02-2018
- Ley N° 18.046, Ley de sociedades anónimas, Ministerio de Hacienda, Chile, Promulgada el 21-10-1981. Última versión: 29-12-2016
- Ley N° 20.780, Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada el 26-09-2014. Última versión: 01-12-2017.
- Ley N° 20.899, Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada el 01-02-2016. Última versión: 01-12-2017
- Resolución Exenta N° 2154, Mantiene la obligación de determinación de Renta Líquida Imponible de primera categoría de la ley de la renta y las utilidades tributables y otras partidas en los libros y documentos que se indican. Servicios de Impuestos internos, Emitida el 19-07-1991
- Resolución Exenta N° 111, Establece forma y plazo para presentar Declaración Jurada anual de fondo de utilidades tributables (FUT), Formulario N°1925. Servicio de Impuestos Internos. Emitida el 24-12-2015
- Oficio N° 0407 de 1996, Retiros Presuntos. Servicio de Impuestos Internos.
- Oficio N° 2389 de 1997, Fusión de sociedades. Servicios de Impuestos Internos.
- Oficio N° 0062 de 1999, División de sociedades. Servicios de Impuestos Internos.

- Oficio N° 3650 del 2001, FUT devengado. Servicios de Impuestos Internos.
- Oficio N° 0100 del 2006, Dividendos financiados con utilidades por sobre las tributarias. Servicios de Impuestos Internos.
- Oficio N° 0864 del 2008, Fusión de sociedades. Servicios de Impuestos internos.
- Oficio N° 0692 del 2010, División de sociedades. Servicios de Impuestos Internos.
- Oficio N° 0194 del 2010, Dividendos financiados con utilidades por sobre las tributarias. Servicios de impuestos Internos.
- Oficio N° 0407 de 1996, Retiros presuntos. Servicios de Impuestos Internos.
- Circular N°100 de 1975, VPP tributario. Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 060 de 1990, Retiros en Exceso. Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 069 del 2010, VPP tributario. Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N°049 del 2016, Renta presunta. Servicio de Impuestos Internos.
- Suplemento Tributario, AT 2017, Instrucciones para efectuar la declaración de los impuestos anuales a la renta correspondientes al año tributario 2017. Servicio de Impuestos Internos.
- Suplemento Tributario, AT 2018, Instrucciones para efectuar la declaración de los impuestos anuales a la renta correspondientes al año tributario 2018. Servicio de Impuestos Internos