

PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS (PPUA)

Luis González Silva

Magister en Tributación, Universidad de Chile
Contador Auditor

Colaborador Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile

1. INTRODUCCIÓN

Cada año, muchas empresas determinan una renta líquida imponible negativa o pérdida tributaria, encontrándose dicha determinación regulada en los artículos 29 al 33 de la LIR¹. Así, al 31 de diciembre de 2019, mediante el N°3 del artículo 31 se establecía la obligación de todo contribuyente sujeto al Impuesto de 1° categoría de imputar la pérdida tributaria del ejercicio, a los retiros o dividendos percibidos que se encontraran afectos a los impuestos finales²; pudiendo, en el evento que tales cantidades tuvieran asociado un crédito por IDPC³, recuperarlo como un pago provisional.

La Ley N°21.210 sobre modernización de la legislación tributaria⁴, sin embargo, modificó el mencionado N°3 del artículo 31, dejando sin efecto la recuperación del pago provisional por utilidades absorbidas a partir del 01 de enero del año 2024. Lo anterior, sin perjuicio de que el mismo legislador, mediante el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N°21.210, mantuviera esta franquicia por 4 años, limitando la citada recuperación. Para estos efectos, se dispone que la imputación de la pérdida no será total, sino que solo podrá imputarse un porcentaje de ella, estableciendo – de esta manera - un PPUA sólo parcial.

1 Ley sobre Impuesto a la Renta.

2 De acuerdo con el N° 11 del artículo 2° de la LIR, corresponden a los impuestos Global Complementario o Adicional.

3 Impuesto de Primera Categoría.

4 Literal iii. de la letra b) del numeral 13 del artículo segundo de la ley N° 21.210 de 2020.

En base a lo expuesto precedentemente, el presente reporte tributario se propone analizar las principales modificaciones introducidas a la recuperación del PPUA⁵ que tienen vigencia a partir del presente año tributario, de modo que estudiantes y profesionales del área impositiva cuenten con un material docente que les permita comprender los aspectos generales del referido cambio legal respecto a una materia que cada año involucra a miles de contribuyentes.

2. PPUA SEGÚN NORMAS VIGENTES AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019

Los incisos tercero y cuarto del N°3 del artículo 31 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, prescribían un orden de imputación para las pérdidas tributarias. Ese orden de imputación consideraba dos etapas:

- i. En primer lugar, las pérdidas tributarias debían imputarse a las rentas o cantidades percibidas, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos finales, con motivo de participación en otras empresas, debidamente incrementadas con los créditos por IDPC que les correspondiere.
- ii. En segundo lugar, si las referidas rentas o cantidades no fueren suficientes para absorberlas, el saldo de la pérdida debía imputarse como gasto en el ejercicio inmediatamente siguiente.

Por su parte, el inciso quinto del mencionado texto legal disponía que en el caso que las pérdidas absorbieren, total o parcialmente, las utilidades percibidas en el ejercicio, el IDPC pagado sobre dichas utilidades incrementadas, se consideraría como un pago provisional. Esta situación ocurría en la primera imputación indicada anteriormente.

Así, por ejemplo, si una empresa determinó, al 31.12.2019, una pérdida tributaria por la suma de \$100.000 y durante dicho año percibió un dividendo de \$80.000, con un crédito por IDPC de tasa 27%; dicho crédito debía incrementar el dividendo antes de efectuar la imputación.

El crédito asociado al dividendo sería por la suma de \$29.589 ($\$80.000 \times 0,369863$), y la renta bruta equivaldría a \$109.589 ($\$80.000 + \29.589).

5 Pago provisional por utilidades absorbidas.

En este ejemplo, el pago provisional asciende a la suma de \$27.000, determinado como la multiplicación de la tasa de 27% sobre el monto de la utilidad bruta absorbida (\$100.000 x 27%). La parte del crédito no recuperado debía ser incorporado al registro SAC⁶ con el fin de asignarlos a los repartos de utilidades que se efectúen a los propietarios de las empresas (\$29.589 - \$27.000 = \$2.589).

Luego de la primera imputación, no resultaba un saldo de pérdida tributaria, porque aquella fue totalmente absorbida por el dividendo bruto. Por tal motivo, en el ejercicio siguiente no sería posible considerar una pérdida de arrastre para efectuar la segunda imputación.

Por otra parte, en el evento que la pérdida del ejercicio fuera de \$150.000, vale decir, por una cantidad superior al dividendo bruto (\$109.589), la absorción sería hasta dicha cantidad. Entonces, si el 100% de la renta es absorbida, el 100% del crédito podía ser reconocido como PPUA. El cálculo sería el siguiente:

$$\$109.589 \times 27\% = \$29.589 \text{ PPUA}$$

En este supuesto, existiría un saldo de pérdida por la suma de \$40.411 (\$150.000 - \$109.589) el cual se sujetaría a la segunda imputación, vale decir, como gasto necesario para el ejercicio siguiente. Finalmente, como el dividendo fue absorbido totalmente como también su crédito, no debería efectuarse ninguna anotación al registro SAC.

Como se observa, los elementos necesarios para obtener la recuperación del crédito por IDPC como un pago provisional, son los siguientes:

- i. La determinación de una pérdida tributaria en el ejercicio.
- ii. La percepción de retiros o dividendos afectos a los impuestos finales.
- ii. Que tales retiros o dividendos tengan asociados un crédito por IDPC, que se encuentre pagado.

En general, las auditorías de la administración tributaria se enfocaban en tales elementos, validando en términos generales la correcta determinación de la pérdida tributaria, de acuerdo con la mecánica establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR, a través de la verificación de la percepción de los retiros o dividendos y la acreditación de que el crédito por IDPC se encontrare pagado. Las demás verificaciones, en lo esencial, comprendían otros cálculos aritméticos.

6 Registro obligatorio sobre saldo acumulado de créditos.

3. MODIFICACIÓN DE LAS NORMAS RELACIONADAS CON LA RECUPERACIÓN DE LOS PPUA

El literal iii. de la letra b), del numeral 13, del artículo segundo de la Ley N°21.210 de 2020 introdujo modificaciones al N°3 del artículo 31 de la LIR, prescribiendo que las pérdidas tributarias determinadas por las empresas solo podrán imputarse como gasto en la determinación de la renta líquida imponible del ejercicio inmediatamente siguiente. En otras palabras, las pérdidas tributarias solo podrán imputarse en su calidad de pérdida tributaria de arrastre, es decir, solo se mantiene la segunda imputación existente al 31 de diciembre de 2019.

Se establece, además, que las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas no se imputarán a las pérdidas tributarias. De este modo, el monto del crédito por IDPC asociado a los mencionados retiros o dividendos, deberá controlarse en el registro SAC que deben mantener las empresas, de acuerdo con la letra d) del N°2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

No obstante lo anterior, el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N°21.210 establece que las modificaciones incorporadas al N°3 del artículo 31 de la LIR entrarán en vigor a partir del 1° de enero de 2024, respecto de los retiros y dividendos percibidos a partir de dicha fecha.

En consecuencia, las normas vigentes al 31 diciembre de 2019 se mantendrán durante los años comerciales 2020 a 2023, que corresponden a los años tributarios 2021 a 2024, respectivamente. Es decir, en los períodos señalados las pérdidas tributarias continuarán imputándose a los retiros o dividendos percibidos que se encuentren afectos a los impuestos finales.

La norma transitoria en comento, no obstante, restringe la mantención de la imputación de las pérdidas a los retiros o dividendos percibidos y la factibilidad de la recuperación como pago provisional por utilidades absorbidas, acotándola en forma descendente en los mencionados años comerciales.

En resumen, la imputación durante los años comerciales 2020 al 2023 se realizará conforme a los siguientes límites:

Año Comercial	Cantidad Fondos
2020	90%
2021	80%
2022	70%
2023	50%

Si bien la norma transitoria se refiere, por ejemplo, que durante el año 2020 la absorción corresponderá al 90% de los dividendos percibidos o el 90% de la pérdida tributaria, la que sea menor; se ha optado por simplicidad referirse a que la imputación corresponderá al 90% de la utilidad absorbida. Por último, debe tenerse presente que las mencionadas rentas deben encontrarse debidamente incrementadas con el crédito por IDPC que les corresponda.

4. DETERMINACIÓN Y EFECTOS DE LA IMPUTACIÓN PARCIAL DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

Como se señaló en el apartado anterior, la imputación de las pérdidas tributarias será parcial y descendente. Esta nueva regla conlleva que, en los mencionados ejercicios, siempre existirá una parte de la pérdida que no podrá ser imputada y que, por tanto, deberá reconocerse como una pérdida tributaria de arrastre para los ejercicios siguientes hasta su total extinción.

Por su parte, los retiros o dividendos percibidos tampoco podrán ser absorbidos totalmente, ocasionando que parte de los créditos por IDPC asociados a tales cantidades no puedan ser recuperados como PPUA. Por tal motivo, los créditos deberán necesariamente ser incorporados al registro SAC de la empresa, para los fines de su asignación en los repartos de utilidades que se efectúen a los propietarios.

En el siguiente cuadro se resume la imputación parcial establecida en el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N°21.210, considerando dos supuestos. En ambos casos la pérdida tributaria asciende a \$100.000, pero en el primer caso el dividendo bruto percibido es por la suma de \$54.795, es decir, por un monto menor a la pérdida, y en segundo caso el dividendo asciende a \$157.534, es decir, por un monto mayor a la pérdida.

Pérdida antes de imputación	Dividendo	Crédito	Renta Bruta	90% del Monto absorbido	PPUA	Pérdida de arrastre	Crédito incorporado al SAC
(1)	(2)	(3)	(2 + 3 = 4)	$([1 \text{ o } 4] \times 90\% = 5)$	$(5 \times 27\% = 6)$	(1 - 5 = 7)	(3 - 6 = 8)
-100.000	40.000	14.795	54.795	49.315	13.315	-50.685	1.480
-100.000	115.000	42.534	157.534	90.000	24.300	-10.000	18.234

En el primer caso, cuando la renta bruta (dividendo neto percibido más el crédito por IDPC) es menor a la pérdida tributaria, la absorción de la renta debería ser

total. Sin embargo, como se mencionó anteriormente, la norma transitoria limita dicha imputación o absorción, durante el año comercial 2020, solo al 90%. En otras palabras, si bien la absorción efectiva es de un 100% de la renta desde el punto de vista del CPT⁷, para efectos de la recuperación del PPUA, la absorción ascenderá sólo a \$49.315 ($\$54.795 \times 90\%$). Entonces el PPUA ascenderá a \$13.315, que equivale a aplicar la tasa del crédito por IDPC sobre la renta absorbida ($\$49.315 \times 27\%$).

De acuerdo con lo indicado anteriormente, durante los ejercicios comerciales 2020 al 2023, debido a que la imputación de la pérdida será parcial, en todos los casos quedará un saldo de pérdida de arrastre y un saldo de crédito por IDPC no recuperado como PPUA. De este modo, la pérdida de arrastre corresponderá a la pérdida del ejercicio menos la pérdida que la ley permitió imputar ($\$100.000 - \$49.315 = \$50.685$) y el crédito a controlar en el registro SAC equivaldrá al valor que resulte de restar al crédito asociado a la renta menos la parte recuperada como PPUA ($\$14.795 - \$13.315 = \$1.480$).

En el segundo caso, cuando la renta bruta es mayor a la pérdida tributaria, también la absorción será parcial. En efecto, si bien el 100% de la pérdida es absorbida en el CPT, solo se permite la imputación del 90% durante el año comercial 2020, por lo que la absorción será de \$90.000 ($\$100.000 \times 90\%$). Como consecuencia de ello, el PPUA ascenderá a \$24.300 ($\$90.000 \times 27\%$), la pérdida tributaria de arrastre será \$10.000 ($\$100.000 - \90.000) y el crédito a controlar en el SAC ascenderá de \$18.234 ($\$42.534 - \24.300).

5. INSTRUCCIONES Y CRITERIOS QUE SE DEBEN TENER EN CONSIDERACIÓN

A la fecha de emisión de este reporte, la administración tributaria no ha emitido instrucciones específicas sobre las modificaciones introducidas por la Ley N°21.210 a la recuperación del PPUA⁸. Pero de acuerdo con lo dispuesto en el artículo vigésimo séptimo transitorio del mencionado texto legal, se puede concluir que el cambio sustancial solo consistió en limitar la imputación de la pérdida tributaria.

7 Capital propio tributario.

8 Solo existe un proyecto de circular cuya consulta pública terminó el 12 de marzo de 2021, según se visualiza en la página oficial del SII.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe tener en consideración las instrucciones impartidas en la Circular N°73 de 2020, en la cual se incorporaron algunos criterios que influyen en el derecho a recuperar el PPUA. Por ejemplo, dicho instructivo señala en su nota 104 de la página 42, en relación al crédito por IDPC anticipado voluntariamente que, como el propósito de tal norma es que dicho crédito sea utilizado en contra de los impuestos finales, si las empresas intermedias se encuentran en situación de pérdida tributaria en el año en que perciben los retiros o dividendos a los cuales se asignó un crédito voluntario, estas empresas no podrán recuperarlo como PPUA, sino que deberán traspasarlo a sus propietarios contribuyentes de los impuestos finales o reclasificarlo dentro del SAC, cuando corresponda.

Por otra parte, el Oficio N°2784 de 2020, señala que los contribuyentes acogidos al régimen Pro Pyme establecido en el N°3 de la letra D) del artículo 14, también podrán recuperar como PPUA el IDPC pagado sobre los retiros o dividendos absorbidos por su pérdida tributaria. En cambio, a los contribuyentes sujetos al régimen de transparencia contenido en el N°8 de la letra D) del artículo 14, no les resulta aplicable lo dispuesto en el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N°21.210, es decir, no tienen derecho a PPUA⁹.

Como se indicó precedentemente, el cambio sustancial consistió en limitar la imputación de la pérdida tributaria, por lo tanto, en nuestra opinión, se mantendrían vigentes las instrucciones impartidas al 31 de diciembre de 2019, entre las cuales cabe recordar:

- i. Las pérdidas tributarias se imputan a los retiros o dividendos que se encuentre afectos a los impuestos finales, en el orden cronológico en que dichas cantidades se perciben (Circular N°49 de 2016).
- ii. Cuando no sea posible determinar la cronología por corresponder a un dividendo con varias clases de crédito, el PPUA se determinará considerando el orden en que fueron asignados los correspondientes créditos (oficio N°471 de 2018).
- iii. La recuperación del IDPC como un PPUA en el régimen de imputación parcial de créditos, no debe ser incluido como un ingreso o renta para efectos tributarios, puesto que se reconoce dicho ingreso al imputar la pérdida tributaria al dividendo efectivamente percibido, incrementado en el monto del crédito por IDPC (oficio N°476 de 2018).

⁹ Sin perjuicio que el crédito por IDPC asociado a los retiros o dividendos percibidos por la empresa debe ser traspasado a los propietarios, quienes podrán imputarlo con contra de los IF, pudiendo incluso solicitar su devolución cuando corresponda (Circular N° 62 de 2020, apartado 2.4.2.3).

- iv. El crédito por IDPC recuperado como PPUA no tiene la obligación de restituir.
- v. No tendrá derecho a devolución, sino que solo imputación, el PPUA representativo de un crédito por IDPC financiado con contribuciones de bienes raíces o con créditos por impuestos soportados en el exterior.
- vi. Si el crédito por IDPC recuperado no tiene derecho a devolución¹⁰, el PPUA correspondiente tampoco lo tendrá.

6. CASO PRÁCTICO

A continuación, se presenta un caso práctico que pretende ilustrar la forma de recuperar un PPUA según las reglas vigentes durante los ejercicios comerciales 2020 al 2023, de acuerdo con el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210 y el nuevo artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2020.

6.1 Comentarios a los antecedentes

- i. El gasto rechazado por concepto de remuneración voluntaria sobre la cual no se retuvo ni pagó el IUSC¹¹, no se encuentra afecto al IU¹² de tasa 40% a que se refiere el inciso primero del artículo 21, porque no corresponde a un gasto que favorezca a un tercero relacionado con la empresa o sus propietarios, como tampoco se trata de un gasto no acreditable. Además, no es un gasto del inciso tercero del artículo 21 porque no es en beneficio de uno de los propietarios de la empresa. Finalmente, tampoco se trata de un gasto del inciso segundo del artículo 21, sin embargo, este gasto constituye un gasto rechazado debido a que no cumple los requisitos del N°6 del artículo 31, debiendo agregarse en la determinación de la RLI¹³ afectándose con el IDPC.
- ii. Los dividendos deducidos en la determinación de la RLI, al encontrarse afectos a los impuestos finales, deberán sujetarse a la imputación de la pérdida tributaria del ejercicio.

10 El crédito por IDPC no tiene derecho a devolución cuando el IDPC es pagado con créditos por impuestos soportados en el exterior o bien con contribuciones de bienes raíces.

11 Impuesto único de segunda categoría.

12 Impuesto único.

13 Renta líquida imponible.

ANTECEDENTES:		
1	La sociedad de Inversiones Money Limitada, con inicio de actividades de fecha 01.09.2017, sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR a contar del 1° de enero de 2020, proporcional la siguiente información a través de su asesor tributario, Srta. Tamara González Martínez:	
2	De conformidad al contrato social el capital fue aportado conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2020:	\$
	• Socio Sr. Emeterio Maldonado..... 45%	18.000.000
	• Socio Sr. Agapito Solís..... 55%	22.000.000
3	De acuerdo al registro tributario de rentas empresariales al 31.12.2019 se informan los siguientes saldos:	
	• Saldo rentas afectas a impuestos (RAI).....	6.320.054
	• Créditos sujeto a restitución, con derecho a devolución (SAC-2017).....	1.632.000
	• Saldo total de utilidades tributables (STUT).....	8.094.000
	• Crédito por IDPC STC (SAC-2016).....	1.284.842
	• Tasa efectiva de FUT (TEF).....	0,158740
4	De conformidad a los antecedentes contables de la sociedad la RLI al 31.12.2020 se determinó conforme al siguiente detalle:	
	Resultado según balance.....	20.350.344
	Agregados:	
	03.07. Pago remuneración voluntaria a trabajador sin retención y pago del IUSC, reajustadas..... 2.500.000 1,014	2.535.000
	19.04. Pago impuesto único del inciso 1° del artículo 21, reajustadas..... 800.000 1,013	810.400
	Deducciones:	
	13.07. Dividendo percibido Soc. Los Leureles S.A., artículo 14 letra A), afecto IF con crédito tasa 27%, con restitución y con devolución.....	-3.500.000
	02.12. Dividendo percibido Soc. Omero S.A., artículo 14 letra A), afecto IF con crédito tasa TEF 0,135491, con devolución.....	-10.000.000
	31.12. Corrección monetaria (ajuste neto).....	-456.800
	31.12. Pérdida Tributaria ejercicio comercial 2019, reajustada..... 16.170.000 1,027	-16.606.590
	31.12. Pago provisional por utilidades absorbidas, reconocido contablemente.....	-1.635.692
	Pérdida Tributaria determinada.....	-8.503.338
	Impuesto de primera categoría voluntario..... 4.862.279 / 0,73 6.660.656 27%	1.798.377
	Pago provisional por utilidades absorbidas con derecho a devolución.....	-1.635.606
	Resultado declaración anual de impuestos.....	162.771
5	Durante el ejercicio 2020 se materializaron los siguientes retiros efectivos por parte de los socios:	
	31.05; Sr. Emeterio Maldonado..... 8.000.000 1,013	8.104.000
	06.10; Sr. Agapito Solís..... 17.000.000 1,005	17.085.000
6	De conformidad a los registros contables el capital propio tributario de la empresa al término del ejercicio es el siguiente:	
	• Capital Propio Tributario inicial al 01.01.2020.....	29.098.447
	• Capital Propio Tributario final al 31.12.2020.....	24.588.563

Se pide: - Determinar las obligaciones tributarias que afectan a la empresa.
- Confeccionar los registros tributarios de las rentas empresariales.

IPC 2020

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
C. Inicial	0,1	0,7	1,1	1,5	1,4	1,4	1,3	1,4	1,5	2,2	2,9	2,7
Enero		0,6	1,0	1,4	1,3	1,3	1,2	1,3	1,4	2,1	2,8	2,6
Febrero			0,4	0,8	0,7	0,7	0,6	0,7	0,9	1,5	2,2	2,1
Marzo				0,3	0,3	0,2	0,2	0,3	0,4	1,0	1,7	1,6
Abril					0,0	-0,1	-0,2	-0,1	0,1	0,7	1,4	1,3
Mayo						0,0	-0,1	0,0	0,1	0,8	1,4	1,3
Junio							-0,1	0,0	0,2	0,8	1,5	1,4
Julio								0,1	0,2	0,9	1,6	1,4
Agosto									0,1	0,8	1,5	1,3
Septiem.										0,6	1,3	1,2
Octubre											0,7	0,5
Noviembr												-0,1
Diciembr												0,0

Cuando se encuentre contabilizado el PPUA determinado en el ejercicio, también deberá deducirse en la determinación de la RLI, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el SII.

El IDPC anticipado voluntariamente (pagado) por la empresa está determinado con base a los retiros del ejercicio que, de acuerdo con los registros tributarios de las rentas empresariales, se encuentran afectos a los impuestos finales, sin que fuera posible asignarles crédito por IDPC en atención de que al cierre del ejercicio no existía saldo en el registro SAC.

DESARROLLO			
I. Determinación del pago provisional por utilidades absorbidas			
			\$
Pérdida Tributaria antes de imputación (Artículo 31 N°3).....			-8.503.338
(+) 13.07. Dividendo percibido Soc. Los Laureles S.A.....		3.500.000	
(+) Crédito por IDPC asignado al dividendo, según certificado	3.500.000	x 0,369863	1.294.521
(+) 02.12. Dividendo percibido Soc. Omero S.A.....			10.000.000
(+) Crédito por IDPC asignado al dividendo, según certificado	10.000.000	x 0,135491	1.354.910
(=) Total renta bruta percibida.....			16.149.431
(=) Monto de la renta absorbida.....			8.503.338
(=) Absorción reducida.....		90%	7.653.004
(+) PPUA sobre dividendo bruto sociedad Los Laureles S.A, con devolución.....	4.794.521	x 27%	1.294.521
(+) PPUA sobre dividendo bruto sociedad Omero S.A, con devolución.....	2.858.483	/ 1,135491 x 0,135491	341.085
	7.653.004		
(=) Total PPUA por recuperar.....			1.635.606
II. Control de saldos			
(+) Crédito acumulado a contar del 2017 asociados a dividendos percibidos.....			1.294.521
(-) Créditos recuperados como PPUA.....			-1.294.521
(=) Saldo de créditos acumulados a contar del 2017 a registrar en el SAC.....			0
(+) Crédito acumulado hasta el 2016 asociados a dividendos percibidos.....			1.354.910
(-) Créditos recuperados como PPUA.....			-341.085
(=) Saldo de créditos acumulados a contar del 2016 a registrar en el SAC.....			1.013.825
(+) Pérdida tributaria del ejercicio.....			8.503.338
(-) Pérdida imputada.....			-7.653.004
(=) Pérdida de arrastre para el ejercicio siguiente.....			850.334
(+) Dividendo bruto Soc. Omero S.A.....			11.354.910
(-) Dividendo bruto absorbido.....			-2.858.483
(-) Crédito por IDPC no absorbido e incorporado al SAC.....			-1.013.825
(=) Utilidad a registrar en el STUT.....			7.482.602

6.2. Comentarios a la determinación del PPUA

- i. Los dividendos percibidos son absorbidos en forma cronológica, comenzando por aquel recibido el día 13 de julio, y luego por el recibido con fecha 02 de diciembre.

- ii. De la comparación de la pérdida tributaria y todos los dividendos brutos percibidos, se puede constatar que las rentas absorbidas equivalen a \$8.503.338.- Sin embargo, en el año comercial 2020, la absorción solo será de un 90%, es decir, por \$7.653.004.

DESARROLLO								
N° Res.	Detalle	Control	Rec. N° 15	Recuadro N° 16				
			RAI	SAC				
				Acumulado a contar del 01.01.2017		Acumulado hasta el 31.12.2016		
				Crédito por IDPC		Crédito por IDPC		
				Factor	0,369863	Factor	0,158740	
Sujeto a restitución		Con devolución		STUT				
Sin devolución		Con devolución						
	Remanentes ejercicio anterior.....	6.320.054	6.320.054		1.632.000	1.284.842	8.094.000	
	Más: Reajuste anual..... 2,7%	170.641	170.641	0	44.064	34.691	218.538	
	Remanentes reajustados.....	6.490.695	6.490.695	0	1.676.064	1.319.533	8.312.538	
	<u>Rentas del ejercicio</u>							
	Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....	-6.490.695	-6.490.695					
	Recuadro N° 13	\$						
	(+) Capital propio tributario positivo..... [1698]	24.588.563						
	(+) Capital propio tributario negativo..... [1717]	0						
	(+) Saldo REX negativo..... [1692]	0						
	(+) Retiros del ejercicio..... [1699]	25.189.000						
	(-) Subtotal..... [1718]	49.777.563						
	(-) Saldo REX positivo..... [1693]	0						
	(-) Capital aportado..... [844]	-40.000.000						
	(-) Capital aportado con reinversiones (FUR)..... [982]	0						
	(-) Sobre precio colocación acciones propia emisión... [1198]	0						
	(-) Rentas afectas acumuladas..... [1199]	9.777.563	9.777.563					
	<u>Créditos del ejercicio</u>							
	Crédito por IDPC sobre RLI.....			0				
	Crédito por IDPC dividendo Soc. Omero S.A..... 0,135491 x 7.482.602					1.013.825	7.482.602	
	STC $\frac{2.333.358}{15.795.140} = 0,147726$							
	Subtotal antes de imputación de retiros.....	9.777.563	9.777.563	0	1.676.064	2.333.358	15.795.140	
	<u>Menos: retiros actualizados.</u>							
	31.05; Sr. Emeterio Maldonado.....	-8.104.000	-4.531.581		-1.676.064			
			-3.572.419			-527.739	-3.572.419	
	06.10; Sr. Agapito Solís..... 17.085.000	-1.673.563	-1.673.563			-247.229	-1.673.563	
	Sin imputación con crédito 2016	10.549.158				-1.558.390	-10.549.158	
	Sin imputación sin crédito	4.862.279						
	<u>Ajuste al crédito por GRNA:</u>	\$						
	03.07. Pago remuneraciones voluntaria..... 2.535.000				-937.603			
	19.09. Pago impuesto único artículo 21..... 810.400				-299.737			
	Remanentes ejercicio siguiente.....	0	0	0	-1.237.340	0	0	

- iii. El primer dividendo bruto percibido fue totalmente absorbido, por lo tanto, será posible recuperar el 100% de su crédito por IDPC en su calidad de PPUA (\$1.294.521)
- iv. El segundo dividendo bruto percibido fue absorbido parcialmente, pudiéndose recuperar solo una parte del crédito por IDPC en su calidad de PPUA (\$341.085).
- v. Cuando los dividendos y/o retiros absorbidos parcialmente, tengan asociados créditos por IDPC acumulados al 31 de diciembre de 2016 (con tasa TEF¹⁴), siempre será necesario determina la parte no absorbida para efectos de controlarlo en el STUT y determinar consecuentemente la tasa TEF.

6.3. Comentarios a la determinación de los registros tributarios de las rentas empresariales

Una de las novedades de las modificaciones introducidas al artículo 14 LIR, a contar del 1° de enero de 2020, consiste en que los registros deberán ser determinados al término del ejercicio. Por lo tanto, los remanentes y todas las partidas correspondientes deberán ser reajustadas por la variación del IPC¹⁵ a dicha fecha.

Al registro SAC solo se incorporaron los créditos por IDPC acumulados al 2016 que no fueron recuperados como PPUA (\$1.013.825).

Fue necesario determinar una tasa TEF al término del ejercicio considerando los créditos acumulados hasta el 2016 provenientes del remanente anteriores, más los créditos de la misma naturaleza asociados a los dividendos percibidos durante el ejercicio. Lo anterior, de acuerdo con la Circular N°73 de 2020.

Luego de la imputación cronológica de los retiros del ejercicio, se determinó que parte de los retiros pagados a los propietarios quedaron afectos a los impuestos finales (sin imputación) y sin derecho a crédito. Por lo tanto, la empresa ejerció su opción de pagar un IDPC voluntario sobre la suma de \$4.862.279, que resultó por un monto de \$1.798.377.

Se ajustó el registro SAC no solo por los gastos rechazos del inciso segundo del artículo 21, sino también por aquellos gastos rechazados que no quedaron gravados con la tributación del inciso primero ni tercero del mencionado artículo.

14 Tasa efectiva de FUT. Necesaria para determinar la asignación de créditos acumulados al 31.12.2016.

15 Índice de precios al consumidor.

7. CONCLUSIONES

Durante los ejercicios comerciales 2020 al 2023, la imputación de las pérdidas tributarias a los dividendos afectos a los impuestos finales se efectuará de acuerdo con el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N°21.210. Dicha norma prescribe que la mencionada imputación será decreciente, correspondiendo al 90%, 80%, 70% y 50% por los ejercicios comerciales 2020, 2021, 2022 y 2023 respectivamente.

Producto de esta imputación parcial, no será posible recuperar como PPUA la totalidad del crédito por IDPC asociado a los retiros y/o dividendos percibidos, sino que parte de ellos deberá ser controlado en el registro SAC. Si los mencionados retiros o dividendos tienen asociado un crédito por IDPC pagado voluntariamente por la empresa fuente, dicho crédito no podrá ser recuperado como PPUA. Otro efecto de la imputación parcial de las pérdidas tributarias consiste en que la parte no imputada podrá ser utilizada como gasto en la determinación de la renta líquida imponible de los ejercicios siguientes hasta su total extinción.

En lo sustancial, la modificación solo consistió en efectuar una imputación parcial en los periodos señalados anteriormente. Por lo tanto, deberán tenerse presente las demás instrucciones existentes al 31.12.2019.

Por último, a contar del 1° de enero de 2024, las empresas no tendrán derecho al PPUA, porque no será posible la imputación de las pérdidas tributarias a los retiros o dividendos percibidos, de acuerdo con el nuevo texto del N°3 del artículo 31 de la LIR, vigente a contar de la citada fecha.