

ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14, LETRA A), N°3, LETRA D), ART. 14, LETRA B), ART. 21- LEY UNICA DE FONDOS, ART. 81, N°3, N°6, ART. 82 – LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 3° TRANSITORIO. (ORD. N° 1375, DE 16.05.21019)

Responde consultas relacionadas con Fondos de Inversión y Fondos Mutuos.

Mediante documento señalado en el antecedente, XXXX plantea diversas consultas en relación con la ley sobre administración de fondos de terceros y carteras individuales, conocida como Ley Única de Fondos (LUF), contenida en el artículo 1° de la Ley N°20.712, vigente a contar del 1° de enero de 2017, las cuales se responden en el mismo orden consultado:

1. Consulta: Orden de imputación.

El N° 2) del numeral XIII) del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780, establece que las distribuciones que efectúe el fondo a partir del 1° de enero de 2017, y en la medida que mantengan cantidades anotadas en los registros señalados en los numerales i), ii) y iii) del N° 1) de la misma norma citada¹, al 31 de diciembre de 2016, se imputarán a continuación de las cantidades anotadas en los registros a que se refieren las letras a) y b) del N° 2, del artículo 81, de la LUF, según su texto vigente a contar de esa fecha, o en su caso, de las cantidades señaladas en la letra d), del número y artículo referido, cuando corresponda.

Agrega que, una vez que las distribuciones hayan agotado el saldo de los registros a que se refieren las letras a) y b) del N° 2 del artículo 81 de la LUF, se imputarán a los saldos de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016, de acuerdo al orden de imputación que establece el artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.712.

Por último, señala que para determinar el saldo de las cantidades a que se refiere la letra a) del N° 2, del artículo 81, de la LUF, deberán rebajarse también de los beneficios netos percibidos acumulados en el Fondo, aquellos que correspondan a las cantidades anotadas en los registros señalados en los numerales i), ii) y iii), del N° 1 del numeral XIII) del artículo 3° transitorio de la Ley 20.780.

Por su parte, el inciso segundo del N° 3) del artículo 81 de la LUF, señala que los beneficios o utilidades distribuidos por el fondo, se imputarán a los registros y cantidades señaladas en la oportunidad y en el orden cronológico en que se efectúen. Para tal efecto, deberá considerarse como saldo inicial de los referidos registros y cantidades, los remanentes que provengan del ejercicio anterior, reajustados de acuerdo a la VIPC² entre el mes anterior al término de ese ejercicio y el mes que precede a la fecha de reparto o distribución.

En ese contexto, el orden de imputación del reparto de toda suma proveniente de las utilidades generadas por el fondo, incluido el que se efectúe mediante la disminución del valor cuota no imputada al capital, para el año tributario 2018, cuando existan saldos acumulados al 31 de diciembre de 2016, según lo establecido en el literal i), ii) y iii) del N° 1 del numeral XIII) del artículo 3° transitorio de la Ley 20.780, y considerando que para el año tributario 2018 no existen remanentes provenientes del año anterior para los registros RAI, REX y SAC, sería el siguiente:

1^{era} Imputación al saldo del FUT acumulado al 31 de diciembre de 2016, o para los Fondos Mutuos, el registro de dividendos recibidos.

¹ Dispone el N° 1) del numeral XIII) del artículo tercero de las disposiciones transitorio de la Ley 20.780:

“1) Deberán presentar una declaración ante el Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste determine mediante Resolución, en la cual informen:

i) el saldo de beneficios a que se refiere el literal i) de la letra a) y el literal i) de la letra d), ambos del artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.712.

ii) el saldo de beneficios registrados en el fondo de utilidades tributables que establece la letra b) del número 1 y el saldo que establece el registro de la letra b) del número 2, ambos del artículo 81 de la ley N° 20.712, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

iii) La determinación del saldo positivo que al 31 de diciembre de 2016 se mantenga acumulado en el Fondo, considerando para tal efecto el conjunto de sus ingresos, rentas, beneficios y utilidades que no se encuentren incluidos en los literales i) y ii) anteriores, así como los costos, gastos y pérdidas relacionados con los mismos, de acuerdo a las normas generales establecidas en la referida ley, y siempre que se trate de operaciones que no estén expresamente liberadas de tributación. Para la determinación de tal resultado, deberá considerar el obtenido en la enajenación de sus inversiones, los intereses percibidos o devengados derivados de instrumentos de renta fija, entre otros”.

² Variación del Índice de Precios al Consumidor

2^{da} Imputación al saldo de las cantidades correspondientes a ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas anotadas en dicho registro.

3^{era} Imputación al saldo positivo que al 31 de diciembre de 2016 **se mantenga acumulado en el Fondo**, según lo estipulado en el literal i) del N°1 del numeral XIII) del artículo 3° transitorio de la Ley 20.780.

4^{ta} Imputación a las rentas afectas a impuestos según lo estipulado en la letra a) del N° 2), del artículo 81 de la LUF.

Respuesta:

1. De acuerdo a lo dispuesto en el N° 2, del numeral XIII), del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 de 2014, los repartos de beneficios que realicen los Fondos de Inversión, Fondos de Inversión Privados y Fondos Mutuos, a partir del 1° de enero de 2017, se imputarán comenzando por los beneficios netos percibidos³ que se acumulen a contar de dicha fecha.

Como consecuencia de lo anterior, las sociedades administradoras, respecto de cada fondo que administren, deberán llevar un control separado de los beneficios netos acumulados a contar del 1° de enero de 2017, en atención a que su posterior reparto se sujetará a la tributación establecida en el artículo 82 de la LUF.

De acuerdo a la referida disposición, el reparto de toda cantidad proveniente de las inversiones del fondo, incluido el que se efectúe mediante la disminución del valor cuota del fondo no imputada a capital, se considerará como un dividendo de acciones de sociedades anónimas constituidas en el país acogidas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR⁴, debiendo observarse para efectos de su imputación lo dispuesto en el N° 3 del artículo 81 de la LUF⁵. Es decir, los repartos deberán rebajarse del registro RAI⁶, y luego del registro REX⁷, o en su caso, del registro RFE⁸ cuando corresponda.

- i. Si los repartos resultan imputados al registro RAI acumulado a partir del 1° de enero de 2017, se gravarán con IDPC⁹ o IGC¹⁰, en el caso de los aportantes con domicilio o residencia en Chile, y con derecho al crédito por IDPC acumulado en el registro SAC¹¹, o bien, con un Impuesto Único a la renta del 10% sin derecho al crédito por IDPC¹², en el caso de los aportantes sin domicilio ni residencia en Chile.

Tratándose de los repartos efectuados por los Fondos de Inversión Privado, los aportantes sin domicilio ni residencia en Chile se gravarán con el impuesto Adicional de la LIR, considerándose como contribuyentes del N° 2 del artículo 58 de la citada ley, aplicando al efecto el crédito por IDPC establecido en el artículo 63 del mismo cuerpo legal¹³.

- ii. Si los repartos de beneficios, o parte de ellos, superan a las sumas anotadas en el registro RAI, deberán imputarse al registro REX acumulado a partir del 1° de enero de 2017, comenzando por las rentas exentas¹⁴ y a continuación con los ingresos no constitutivos de renta.

³ Los beneficios netos percibidos (BNP) se determinan de acuerdo al inciso 2° del artículo 80, de la LUF.

⁴ Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

⁵ Según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

⁶ Registro de renta afectas a impuestos, establecido en la letra a), del N° 2), del artículo 81 de la LUF, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

⁷ Registro de rentas exentas e ingresos no renta, establecido en la letra b), del N° 2, del artículo 81 de la LUF, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

⁸ Registro de rentas de fuente extranjera, establecido en la letra d), del N° 2, del artículo 81 de la LUF, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017. Si se trata de un fondo que tiene inversiones del numeral iii), de la letra B), del artículo 82 de dicha ley, las utilidades o beneficios distribuidos se imputarán en primer lugar a este registro.

⁹ Impuesto de Primera Categoría.

¹⁰ Impuesto Global Complementario.

¹¹ Registro de saldo acumulado de créditos, establecido en la letra c), del N° 2, del artículo 81 de la LUF, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

¹² Los que igualmente deberán rebajarse del registro SAC, según lo dispuesto en el numeral i), de la letra B), del artículo 82 de la LUF, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

¹³ Según lo dispuesto en la letra B), del artículo 86 de la LUF.

¹⁴ En el caso de los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, el reparto de rentas exentas no se gravará con el IGC, sin perjuicio de la progresividad a que se refiere el artículo 54 de la LIR. En cambio, en el caso de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, si las rentas sólo están exentas del IGC, tales sumas de todas formas se gravarán con el Impuesto Único a la renta del 10% en el caso de los fondos de inversión o impuesto Adicional en el caso de los fondos de inversión privados.

- iii. Si los repartos de beneficios, o parte de ellos, exceden a los contenidos en los remanentes iniciales de los registros RAI, REX y RFE, como ocurrió durante el año comercial 2017, deberán ser imputados a los saldos de beneficios acumulados al 31 de diciembre de 2016, de acuerdo al orden de imputación que establece el artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.712, según se indica en el N° 2. siguiente.
 - iv. Por último, si el fondo no mantiene beneficios acumulados al 31 de diciembre de 2016, los repartos pendientes de imputación, deberán ser rebajados de los nuevos beneficios netos determinados al término del ejercicio de que se trate, y en el mismo orden indicado precedentemente.
2. En el caso de los Fondos de Inversión y Fondos de Inversión Privados, y en relación al orden de imputación de los repartos de los beneficios acumulados al 31 de diciembre de 2016, el numeral i), de la letra a), del artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.712, prescribe que, sin perjuicio de la derogación de la Ley N° 18.815 de 1989, las cantidades acumuladas hasta el 30 de abril de 2014, se afectarán con el régimen tributario establecido en esta última ley, y se imputarán con preferencia a los nuevos beneficios o dividendos que se perciban a contar del 1° de mayo de 2014¹⁵.
- a. Como consecuencia de lo anterior, las sociedades administradoras, respecto de cada fondo que administren, deberán llevar un control separado de los beneficios netos acumulados hasta el 30 de abril de 2014¹⁶, en atención a que su posterior reparto se sujetará a la tributación establecida en el artículo 32 de la Ley N° 18.815¹⁷.

De acuerdo a la referida disposición, el reparto de beneficios que provenga del fondo se considerará como dividendo de acciones de sociedades anónimas abiertas, debiendo observarse para efectos de su imputación, lo dispuesto en el numeral i), de la letra a), del artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.712. Es decir, los repartos deberán rebajarse del registro FUT, luego del registro FUNT, y finalmente de los beneficios netos acumulados que excedan a tales cantidades.

- i. Si los repartos de beneficios resultan imputados al registro FUT acumulado al 30 de abril de 2014, se efectuará comenzando por las utilidades más antiguas, con derecho al crédito por IDPC que corresponda¹⁸, y se gravarán con los IGC o IA¹⁹, según el caso.
- ii. Si los repartos de beneficios, o parte de ellos, superan a las sumas anotadas en el registro FUT, deberán imputarse al registro FUNT acumulado hasta el 30 de abril de 2014, comenzando por las rentas exentas²⁰ y a continuación con los ingresos no constitutivos renta.
- iii. Si los repartos de beneficios, o parte de ellos, exceden además a los contenidos en el registro FUNT, deberán imputarse a los beneficios netos acumulados hasta el 30 de abril de 2014, que no estén formando parte de los beneficios incluidos en los registros FUT y FUNT, respectivamente, quedando gravados con los impuestos mencionados en el numeral i. anterior.
- iv. Por último, si el fondo no mantiene beneficios acumulados al 30 de abril de 2014, los repartos pendientes de imputación, deberán ser rebajados de los beneficios netos acumulados a partir del 1° de mayo de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, según se indica en la letra b. siguiente.

De lo expuesto precedentemente, los beneficios acumulados al 30 de abril de 2014 mantienen el tratamiento tributario existente a dicha fecha, respecto de los impuestos que afectan a los repartos, de los registros que deben ser controlados, el orden de imputación y de la asignación del crédito por IDPC.

- b. Asimismo, las sociedades administradoras deberán llevar un control separado de los beneficios netos acumulados a contar del 1° de mayo de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, cuyo reparto

¹⁵ Fecha de entrada en vigencia de la Ley Única de Fondos, contenida en el artículo 1° de la Ley N° 20.712.

¹⁶ Esta información fue solicitada mediante formulario 1916 año tributario 2015, según Resolución Ex. SII N° 21, de fecha 13.03.2015.

¹⁷ Según su texto vigente al 30 de abril de 2014.

¹⁸ Este crédito se asignará de acuerdo a las reglas vigentes al 30 de abril de 2014, es decir, considerando la tasa del IDPC que gravó a la renta que soportó la imputación del reparto.

¹⁹ Impuesto Adicional.

²⁰ En el caso de los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, el reparto de rentas exentas, no se gravarán con el IGC, sin perjuicio de la progresividad a que se refiere el artículo 54 de la LIR. En cambio, en el caso de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, si las rentas sólo están exentas del IGC, tales sumas de todas formas se gravarán con el Impuesto Adicional.

se sujetará a la tributación establecida en artículo 82 de la LUF, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

De acuerdo a la referida disposición, el reparto de toda cantidad proveniente de las inversiones del fondo, incluido el que se efectúe mediante la disminución del valor cuota del fondo no imputada a capital, se considerará como un dividendo de acciones de sociedades anónimas constituidas en el país acogidas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, debiendo observarse para efectos de su imputación, lo dispuesto en el artículo 14 letra A), N° 3, letra d), de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016²¹. Es decir, los repartos deberán rebajarse del registro FUT, luego del registro FUNT, y finalmente de los beneficios netos acumulados que excedan a tales cantidades.

- i. Si los repartos de beneficios resultan imputados al registro FUT acumulado a contar del 1° de mayo de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, se efectuará comenzando por las utilidades más antiguas, con derecho al crédito por IDPC²² que corresponda, y se gravarán con IDPC o IGC, en el caso de los aportantes con domicilio o residencia en Chile, o bien, con un Impuesto Único a la renta del 10% sin derecho al crédito por IDPC²³, en el caso de los aportantes sin domicilio ni residencia en Chile.

Tratándose de los repartos efectuados por los Fondos de Inversión Privado, los aportantes sin domicilio ni residencia en Chile, se gravarán con el impuesto Adicional de la LIR, considerándose como contribuyentes del N° 2 del artículo 58 de la citada ley, aplicando al efecto el crédito por IDPC establecido en el artículo 63 del mismo cuerpo legal²⁴.

- ii. Si los repartos de beneficios, o parte de ellos, superan a las sumas anotadas en el registro FUT, deberán imputarse al registro FUNT acumulado a partir del 1° de mayo de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, comenzando por las rentas exentas²⁵ y a continuación con los ingresos no constitutivos renta.
- iii. Por último, si los repartos de beneficios, o parte de ellos, exceden además a los contenidos en el registro FUNT, deberán imputarse a los beneficios netos acumulados a contar del 1° de mayo 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, que no estén formando parte de los beneficios incluidos en los registros FUT y FUNT, respectivamente, quedando gravados con los impuestos mencionados en el numeral i. anterior.

De lo expuesto precedentemente, los beneficios netos acumulados a contar del 1° de mayo de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016 mantienen el tratamiento tributario existente a dicha fecha, respecto de los registros que deben ser controlados, el orden de imputación y de la asignación del crédito por IDPC, pero los impuestos que afectan a los repartos son aquellos establecidos en el artículo 82 de la LUF, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, norma que considera a los repartos como dividendos distribuidos por sociedades anónimas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

3. En la situación de los Fondos Mutuos, y respecto al orden de imputación de los repartos de los beneficios netos acumulados al 31 de diciembre de 2016, en el numeral i), de la letra d), del artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.712, prescribe que, sin perjuicio de la derogación del Decreto Ley N° 1.328, las cantidades acumuladas hasta el 30 de abril de 2014, se afectarán en su posterior reparto o distribución, con el régimen tributario vigente con anterioridad al establecido en la LUF, imputándose con preferencia a los nuevos beneficios o dividendos que se perciban a contar del 1° de mayo de 2014.
 - a. Como consecuencia de lo anterior, las sociedades administradoras, respecto de cada fondo que administren, deberán llevar un control separado de las cantidades acumuladas hasta el 30 de abril

²¹ Según lo dispuesto en el numeral i), de la letra A) y numeral i), de la letra B), ambas del N° 1 del artículo 82 de la LUF, según su texto vigente hasta el 31.12.2016.

²² Este crédito se asignará de acuerdo a las reglas vigentes al 31 de diciembre de 2016, es decir, considerando la tasa del IDPC que gravó a renta que soportó la imputación del reparto.

²³ Los que igualmente deberán rebajarse del registro FUT, según lo dispuesto en el numeral i), de la letra B), del N° 1, del artículo 82 de la LUF, según su texto vigente hasta el 31.12.2016.

²⁴ Según lo dispuesto en la letra B), del artículo 86 de la LUF.

²⁵ En el caso de los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, el reparto de rentas exentas, no se gravarán con el IGC, sin perjuicio de la progresividad a que se refiere el artículo 54 de la LIR. En cambio, en el caso de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, si las rentas sólo están exentas del IGC, tales sumas de todas formas se gravarán con el Impuesto Único a la renta del 10% en el caso de los fondos de inversión o impuesto Adicional en el caso de los fondos de inversión privados.

de 2014, en atención a que su posterior reparto se sujetará a la tributación establecida en el artículo 17 del Decreto Ley N° 1.328 de 1976²⁶.

De acuerdo a la referida disposición el reparto de beneficios tendrá el mismo tratamiento tributario que contempla la LIR para los dividendos de sociedades anónimas, por consiguiente, deberán rebajarse del registro DRE²⁷, el cual, al 30 de abril 2014, está conformado por el saldo de beneficios netos pendientes de reparto y dividendos recibidos de sociedades anónimas abiertas chilenas, según prescribe el numeral i), de letra d), del artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.712.

- i. Si los repartos de beneficios resultan imputados al registro DRE acumulado hasta el 30 de abril de 2014, se gravarán con el IGC o IA, según el caso, y tendrán derecho al crédito por IDPC en los términos del inciso 4° del artículo 17 del DL 1.328 de 1976.
- ii. Por último, si el fondo no mantiene beneficios acumulados al 30 de abril de 2014, los repartos pendientes de imputación, deberán ser rebajados de los beneficios netos acumulados a partir del 1° de mayo de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, según se indica en la letra b. siguiente.

De lo expuesto precedentemente, los beneficios acumulados al 30 de abril de 2014 mantienen el tratamiento tributario existente a dicha fecha, respecto de los impuestos que afectan a los repartos, de los registros que deben ser controlados, el orden de imputación y de la asignación del crédito por IDPC.

- b. Asimismo, las sociedades administradoras deberán llevar un control separado de los beneficios netos acumulados a contar del 1° de mayo de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, cuyo reparto se sujetará a la tributación establecida en artículo 82 de la LUF, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

De acuerdo a la referida disposición el reparto de toda cantidad proveniente de las inversiones del fondo, incluido el que se efectúe mediante la disminución del valor cuota del fondo no imputada a capital, se considerará como un dividendo de acciones de sociedades anónimas constituidas en el país acogidas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, debiendo observarse para efectos de su imputación, lo dispuesto en el numeral i), de la letra A), del N° 2, del artículo 82 de la LUF²⁸. Es decir, los repartos deberán rebajarse en primer término de los dividendos recibidos de sociedades anónimas abiertas anotadas en el registro DRE, y luego, de los beneficios netos acumulados que excedan a tales cantidades.

- i. Si los repartos de beneficios resultan imputados al registro DRE, se efectuará comenzando por las cantidades más antiguas, otorgándose el crédito por IDPC que haya afectado a las citadas cantidades, y se gravarán con IDPC o IGC, en el caso de los aportantes con domicilio o residencia en Chile, o bien, con un Impuesto Único a la renta del 10%, sin derecho al crédito por IDPC²⁹, en el caso de los aportantes sin domicilio ni residencia en Chile.
- ii. Si los repartos de beneficios, o parte de ellos, superan a las sumas anotadas en el registro DRE, deberán imputarse a los beneficios netos acumulados a contar del 1° de mayo 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, que no estén formando parte de los beneficios incluidos en el señalado registro, quedando gravados a los impuestos mencionados en el numeral i. anterior.

De lo expuesto precedentemente, los beneficios netos acumulados a contar del 1° de mayo de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016 mantienen el tratamiento tributario existente a dicha fecha, respecto de los registros que deben ser controlados, el orden de imputación y de la asignación del crédito por IDPC, pero los impuestos que afectan a los repartos son aquellos establecidos en el artículo 82 de la LUF, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, norma que considera a los repartos como dividendos distribuidos por sociedades anónimas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

²⁶ Según su texto vigente al 30 de abril de 2014.

²⁷ Registro de dividendos recibidos.

²⁸ Según su texto vigente hasta el 31.12.2016.

²⁹ Los que igualmente deberán rebajarse del registro de DRE, según dispone el numeral i), de la letra B), del N° 2, del artículo 82 de la LUF, según su texto vigente al 31.12.2016.

4. En base a lo expuesto en los números anteriores, se da respuesta al orden de imputación de los beneficios distribuidos a contar del 1° de enero de 2017, por los Fondos de Inversión, Fondos de Inversión Privados y Fondos Mutuos.

2. **Consulta: Determinación de STUT para los fondos.**

El inciso final del N° 3), del artículo 81 de la LUF, señala que: *“Sin perjuicio de lo indicado precedentemente respecto a los órdenes de imputación y cálculo de las sumas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional que mantenga el fondo, sólo para la determinación del crédito que corresponda a los beneficios o utilidades distribuidas, se aplicará, en lo que sea pertinente, lo dispuesto en los números 2.- y 3.- de la letra B) del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta”*.

Por lo tanto, el crédito a que tendrá derecho todo reparto de utilidades generadas por el fondo que resulten imputados a rentas o cantidades afectas a los IGC o IA, o que no resulten imputados a ninguno de los registros, corresponderá al que se determine aplicando sobre éstos la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio con tope del registro SAC, según lo señalado en el inciso 4° del N° 3 de la letra B), del artículo 14 de la LIR, tanto para los créditos generados a contar del 01.01.2017 como para aquellos que se encuentren acumulados hasta el 31.12.2016. Lo anterior, en razón de lo establecido en el numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, es aplicable sólo a los contribuyentes sujetos al IDPC sobre la base de un balance general según contabilidad completa, en cambio los fondos son definidos como un patrimonio de afectación, según la letra b) del artículo 1° de la LUF, lo que implica que, el fondo no puede determinar sus créditos determinando la tasa efectiva de FUT³⁰.

A mayor abundamiento se adjunta ejercicio para que sean ratificados los puntos anteriores.

Respuesta:

En lo particular, el inciso sexto del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, señala que la tasa de crédito será la que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente al inicio del ejercicio del retiro, remesa o distribución, según corresponda, por cien, menos la tasa del citado tributo, todo ello expresado en porcentaje.

Sin embargo, debe tenerse presente lo señalado en respuesta a la consulta anterior, en relación a que los créditos por IDPC se asignarán en atención al orden de prelación de las rentas que soportan la imputación de los repartos de beneficios. Por lo tanto, el crédito por IDPC se asignará en los siguientes términos:

- i) En el caso de los Fondos de Inversión, Fondos de Inversión Privado y Fondos Mutuos, si los repartos de beneficios quedan gravados por imputarse al registro RAI acumulado a partir del 1° de enero de 2017, o quedan sin imputación por no existir utilidades acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016, el crédito por IDPC se asignará durante año comercial 2017 con tasa de 25,5%³¹ y durante año comercial 2018 con tasa del 27%³², con tope del crédito acumulado en el registro SAC³³ a dicha fecha, y con obligación de restituir, cuando corresponda. Lo anterior, resulta de la aplicación del inciso 3° del N° 3), del artículo 81, de la LUF, que señala que sólo para la determinación del crédito por IDPC que corresponda a los beneficios o utilidades distribuidas, se aplicarán, en lo que sea pertinente, lo dispuesto en los N° 2 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.
- ii) En el caso de los Fondos de Inversión y Fondos de Inversión Privado, si los repartos de beneficios quedan gravados por imputarse al registro FUT acumulado hasta el 30 de abril de 2014, el crédito por IDPC se asignará conforme a la tasa de dicho tributo que haya gravado a las rentas que soportaron la imputación del reparto, los cuales se efectúan comenzando por las utilidades más antiguas y con derecho al mencionado crédito. Lo anterior, resulta de la aplicación del artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.712, que señala que las cantidades acumuladas a dicha fecha, se afectarán con el régimen tributario establecido en la Ley N° 18.815 de 1989.

En el caso de los Fondos Mutuos, si los repartos de beneficios quedan gravados por imputarse al registro DRE acumulado hasta el 30 de abril de 2014, el crédito por IDPC se asignará conforme

³⁰ En adelante tasa TEF.

³¹ Factor 0,342281 (25,5/74,5).

³² Factor 0,369863 (27/73).

³³ Saldo acumulado de créditos, según la letra c), del N° 2, del artículo 81, de la LUF, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

al artículo 17 del DL N° 1.328 de 1989³⁴. Es decir, el crédito por IDPC a que aluden los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, sólo se otorgará por aquella parte de los mencionados beneficios distribuidos en calidad de dividendos que hayan sido afectados con el citado tributo de categoría al ser percibidos por el fondo mutuo con motivo de las inversiones realizadas por este³⁵.

- iii) En el caso de los Fondos de Inversión y Fondos de Inversión Privado, si los repartos de beneficios quedan gravados por imputarse al registro FUT acumulado a contar el 1° de mayo de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, el crédito por IDPC se asignará conforme a la tasa de dicho tributo que haya gravado a las rentas que soportaron la imputación del reparto, los cuales se efectúan comenzando por las utilidades más antiguas y con derecho al mencionado crédito. Lo anterior, resulta de la aplicación del numeral i), de la letra A) y numeral i), de la letra B), ambas del N° 1, del artículo 82 de la LUF, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

En el caso de los Fondos Mutuos, si los repartos de beneficios quedan gravados por imputarse al registro DRE acumulado entre el 1° de mayo de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, el crédito por IDPC se asignará conforme a la tasa de dicho tributo que haya gravado a las rentas que soportaron la imputación del reparto, los cuales se efectúan comenzando por las utilidades más antiguas. Lo anterior, resulta de la aplicación de lo dispuesto en el numeral i), de la letra A) y numeral i), de la letra B), ambas del N° 2, del artículo 82 de la LUF, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

En consecuencia, se confirma que los Fondos de Inversión, Fondos de Inversión Privados y Fondos Mutuos, no deben determinar una tasa TEF para asignar el crédito por IDPC sobre los repartos que efectúen a contar del 1° de enero de 2017, en atención a que no quedan sujetos a lo dispuesto en el numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 de 2014. Sin embargo, no es posible ratificar los ejercicios que adjunta, por cuanto los créditos asignados en ellos, no se ajustan a lo instruido precedentemente.

3. **Consulta: Gastos rechazados para cálculo del BNP.**

Según el N° 6 del artículo 81 de la LUF, será aplicable a los fondos el tratamiento tributario previsto para las sociedades anónimas en el artículo 21 de la LIR, según corresponda, pero únicamente sobre los desembolsos, operaciones o cantidades representativas de éstos estipulados en el mencionado N° 6.

Asimismo, la letra a) del N° 2 del artículo 81, señala que los fondos deberán registrar al término del año comercial respectivo, la suma de las rentas o cantidades afectas a los IGC o IA que mantenga el fondo. Dichas sumas corresponderán al monto que se determine anualmente, al término del año comercial que se trate, como la diferencia que resulte de restar a la suma de los beneficios netos percibidos³⁶, según este concepto se define en el artículo 80 de la LUF, que se aplicará tanto a los Fondos Mutuos y Fondos de Inversión solo para fines tributarios, que se mantengan acumulados en el fondo y sea que se hayan capitalizado o no, el monto positivo de las sumas anotadas en el registro establecido en la letra b) del N° 2, del artículo 81 de la LUF³⁷.

Luego, el inciso segundo del artículo 80 de la LUF señala que se entenderá por BNP la cantidad que resulte de restar a la suma de utilidades, intereses, dividendos y ganancias de capital efectivamente percibidos, el total de pérdidas y gastos devengados en el período.

Atendido lo anterior, se estima que los gastos rechazados que se generen en el fondo, al corresponder a pérdidas generadas en el período, son sumas que se deben restar a las utilidades, intereses, dividendos y ganancias de capital efectivamente percibidos y, por lo tanto, dichas erogaciones disminuyen el valor del BNP y, por lo tanto, también el monto a incorporar al registro RAI.

Respuesta:

En primer lugar, debe tenerse presente que las partidas gravadas con los impuestos establecidos en el artículo 21 de la LIR, de acuerdo al N° 6, del artículo 81 de la LUF, son las siguientes:

- i) Aquellos desembolsos que no sean necesarios para el desarrollo de las actividades e inversiones que la ley permite efectuar al fondo.

³⁴ Según su texto vigente al 30 de abril de 2014.

³⁵ Ver instrucciones en la Circular N° 10 de fecha 23 de enero de 2002.

³⁶ En adelante BNP.

³⁷ Registro REX.

- ii) Los préstamos que los fondos de inversión efectúen a sus aportantes contribuyentes de los IGC o IA.
- iii) El uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que beneficie a uno o más aportantes, contribuyentes de los IGC o IA, de los bienes del activo del fondo.
- iv) La entrega de bienes del fondo en garantía de obligaciones, directas o indirectas, de los aportantes contribuyentes de los IGC o IA.
- v) Las diferencias de valor que se determinen por aplicación de la facultad de tasación ejercida conforme a lo dispuesto en el N° 7, del artículo 81 de la LUF.

De las partidas señaladas, las indicadas en el numeral i) pueden constituir gastos o pérdidas dependiendo de la naturaleza del desembolso. Dichas cantidades, de acuerdo a la norma legal en análisis, se gravarán con el Impuesto Único del inciso primero del artículo 21 de la LIR, con tasa 40% según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, o bien, cuando los desembolsos hayan beneficiado a uno o más aportantes afectos a los IGC o IA, se aplicará lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 21 de la LIR.

Ahora bien, estas partidas al corresponder a gastos o pérdidas, siempre se rebajarán en la determinación del BNP, por aplicación del inciso 2° del artículo 80 de la LUF, y consecuentemente, nunca estarán formando parte del registro RAI.

Asimismo, las partidas indicadas en el numeral iv), del N° 6, del artículo 81 de la LUF, al momento de la ejecución de la garantía, constituirán una pérdida para el fondo (el castigo), por lo tanto, en dicha oportunidad se deducirán en la determinación del BNP, de acuerdo a la norma legal antes citada, y naturalmente, tampoco formarán parte del registro RAI.

Finalmente, en cuanto a las partidas señaladas en los numerales ii), iii) y v) de la norma en análisis, si bien se gravarán con la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, al no representar un gasto o una pérdida, no procederá su rebaja de los BNP como tampoco del registro RAI.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1375, de 16.05.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos