

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ARTS. 14, LETRA A) N° 1 Y 17 N° 7 –
CIRCULAR N° 73 DE 2020
(ORD. N° 1068 DE 25.03.2022).**

Determinación de las utilidades de balance en exceso de las tributables frente a una devolución de capital en caso que indica.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la situación del reajuste del capital y su inclusión en las utilidades de balance en exceso de las tributables en caso de una devolución de capital.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) establece las reglas aplicables a las rentas provenientes de empresas obligadas a declarar el impuesto de primera categoría (IDPC) según renta efectiva determinada con contabilidad completa.

De acuerdo con lo anterior, los contribuyentes de los impuestos finales (IF) se afectan con tales tributos sobre el total de las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde dichas empresas, salvo que se trate de ingresos no renta, rentas exentas de los IF, rentas con su tributación cumplida, o devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo con el N° 7 del artículo 17 de la LIR.

Agrega que la norma citada fija claramente que aun cuando los IF se aplican en principio a cualquier cantidad que los propietarios retiren o les sea remesada o distribuida, hay ciertos casos que se excluyen de esa tributación, por ejemplo, las devoluciones de capital y sus reajustes. Por lo anterior, el resto de las disposiciones de este artículo deben ser siempre aplicadas e interpretadas de forma tal que se cumpla con esta regla esencial.

Luego, en base a lo dispuesto en el N° 2 y el N° 4 de la letra A) del artículo 14, y el N° 7 del artículo 17, todos de la LIR, estima posible concluir que:

- a) El cuarto y quinto orden de imputación que establece el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, buscan resguardar el derecho del Fisco para perseguir el cobro de los IF sobre aquellas utilidades de balance en exceso de las tributarias (UBET) que mantenga la empresa y el derecho de los propietarios de obtener en carácter de ingreso no renta la devolución del capital social y sus reajustes.
- b) Cuando la ley se refiere a las UBET conforme se refleje en el balance, no se está refiriendo al valor nominal que a simple vista aparece como utilidad financiera porque, entre otras cosas, estas pueden haberse capitalizado, haber absorbido pérdidas acumuladas o corresponderse con utilidades tributables o el reajuste del capital, pues desde el punto de vista contable no se aplican las normas sobre corrección monetaria.

En consecuencia, las UBET corresponden a un monto que debe determinarse caso a caso, garantizando que luego de su determinación quedará disponible como parte del patrimonio de la empresa susceptible de ser distribuida una suma equivalente al capital efectivamente aportado más sus reajustes, conforme establece el N° 7 del artículo 17 de la LIR, para garantizar que los propietarios de dicha empresa puedan gozar del ingreso no renta que establece tal norma.

- c) El texto legal comentado agrega al menos dos requisitos adicionales: que esas utilidades de balance deben estar “retenidas” en la empresa y que tales utilidades de balance retenidas deben estarlo “en exceso de las tributables”.

Estima evidente que la expresión “retenidas” se refiere a cantidades acumuladas en la empresa y que luego pueden ser retiradas, remesadas o distribuidas para la aplicación de los IF. Del mismo modo, esas cantidades nunca pueden corresponder al capital y sus reajustes, dado que la regla de entrada para la aplicación de los IF fija que dichos tributos gravarán el total de las cantidades señaladas, salvo que, entre otros casos, se trate justamente de devoluciones de capital y sus reajustes.

Asimismo, la expresión “en exceso de las tributables” querría decir que estas utilidades de balance susceptibles de ser retiradas, distribuidas o remesadas deben ser mayores que aquellas determinadas como tributables según las reglas de la LIR, pero considerando siempre que no procede aplicar IF sobre los ingresos no renta, rentas exentas de IF, rentas con tributación cumplida y sobre el capital y sus reajustes.

- d) Una interpretación sistemática de los artículos 14, 17 N° 7 y de las disposiciones legales que reglan la aplicación de los IF permite concluir que las “utilidades de balance”, para los efectos de aplicar los referidos cuarto y quinto órdenes de imputación, deben primero depurarse de todas aquellas cantidades que se gravan o no conforme a los demás órdenes de imputación establecidos (FUR, RAI, DDAN y REX) para determinar que se trate efectivamente de utilidades retenidas en exceso de las determinadas según la LIR, pero también debe constatarse que esas utilidades no correspondan al valor del capital efectivamente aportado y sus reajustes.

Entre las sumas que deben excluirse, por lo tanto, se cuentan el capital aportado y sus reajustes, que por expresa disposición legal no se afectan con impuestos. Entender lo contrario, no solo llevaría a que la aplicación de los referidos cuarto y quinto órdenes de imputación podría implicar dejar sin efecto lo dispuesto en el mismo artículo 14 de la LIR, sino que también, entre otras disposiciones legales, los artículos 17 N° 7 y 41 del mismo texto legal, llegando incluso a aplicarse impuestos sobre sumas representativas del proceso inflacionario que la legislación chilena excluye del concepto de renta gravable.

- e) En este orden de ideas, se debe concluir que, en ninguna circunstancia las UBET pueden corresponder a ingresos no renta, rentas exentas de IF, rentas con tributación cumplida o devoluciones de capital y sus reajustes de acuerdo con el N° 7 del artículo 17 de la LIR, por mucho que en algunos casos conforme a las normas contables deban incorporarse dentro de las utilidades del balance. Por lo mismo, siempre que dichas “utilidades de balance” estén conformadas por alguno de estos conceptos, deben excluirse para determinar lo que la ley llama UBET afectas a los IF.

Afirma que todo lo anterior tiene como corolario lo dispuesto en el numeral (v) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR. En otras palabras, la ley parte de la base que el capital y sus reajustes no pueden encontrarse previamente formando parte de las UBET para la aplicación del quinto orden de imputación. De esta manera, si, por aplicación de las reglas contables, el capital y su reajuste se encuentran formando parte de las utilidades de balance de la empresa, para determinar aquellas sumas que la ley califica como UBET deben previamente excluirse tales cantidades.

Tras señalar que le interesa someter a consideración la situación particular de una empresa en que el valor del capital propio tributario (CPT) al término del ejercicio 2021 es algo superior al patrimonio financiero a la misma fecha y, por lo tanto, si en ambos patrimonios se incluye el valor del capital aportado y sus reajustes, concluye que las utilidades tributables y no tributables comprendidas en el CPT serían superiores a aquellas comprendidas dentro del patrimonio financiero, por lo cual, estaríamos frente a un caso en que no existirían UBET.

A mayor abundamiento, y de acuerdo con el saldo de las cantidades correspondientes al FUR, RAI, DDAN, REX y capital aportado más sus reajustes al término del ejercicio 2021, la imputación de una devolución de capital operaría en los términos que indica en su presentación, sin que existan UBET que imputar.

Luego, si bien el patrimonio financiero según el balance al término del ejercicio 2021 está conformado por el capital aportado y utilidades de balance retenidas, considerando la imputación previa de FUR, RAI, DDAN, REX y que el capital aportado y sus reajustes tiene el carácter de ingreso no renta y, por tanto, no pueden considerarse dentro de las utilidades de balance que exceden las tributables (UBET), éstas últimas serían igual a cero en el caso planteado.

De acuerdo con lo expuesto, y sin perjuicio de las verificaciones que pueda efectuar el Servicio en el proceso de fiscalización respectivo, solicita confirmar que para los efectos de la imputación establecida en los numerales (iv) y (v), del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, cuando se trate de una devolución de capital social y sus reajustes, debe considerarse las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, que no correspondan al valor del capital aportado y sus reajustes, pues el N° 7

del artículo 17 de la LIR garantiza el carácter de ingreso no renta de estas últimas cantidades, lo que implica que en la situación de hecho analizada no existen UBET que resulten gravadas con IF.

II ANÁLISIS

De acuerdo con el N° 7 del artículo 17 de la LIR, las devoluciones de capital y sus reajustes no constituyen renta y las sumas retiradas, remesadas o distribuidas por estos conceptos se imputarán y afectarán según lo dispone el artículo 14 de la LIR.

Lo anterior, en armonía con lo dispuesto en el N° 1 de la letra A) del citado artículo 14, que prescribe que los propietarios de las empresas quedarán gravados con los impuestos finales sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas, salvo que se trate de devoluciones de capital y su reajuste, entre otros.

En el caso particular, el contribuyente indica estar acogido al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR y, en consecuencia, debe sujetarse al orden de imputación y efectos tributarios prescritos en el N° 4 de la citada letra A).

Sin perjuicio de las normas transitorias de la Ley N° 21.210, este orden consiste en imputar las devoluciones de capital y su reajuste a los registros RAI, DDAN y REX como ocurre con los repartos de utilidades en general¹. Sin embargo, cuando se trate de una devolución de capital, la empresa, además, deberá imputar tal cantidad, en el cuarto orden, a las utilidades de balance en exceso de las tributables (UBET) y, finalmente al capital efectivamente aportado y sus reajustes.

En términos resumidos, la consulta se centra en la determinación de las UBET sobre la cuales debe efectuarse esa cuarta imputación y la consagración del ingreso no renta de la devolución del capital efectivamente aportado a la empresa junto a su reajuste, según disponen las normas legales en análisis.

Respecto de las devoluciones de capital, el apartado 2.2.4.1. de la Circular N° 73 de 2020, instruye que, agotadas las cantidades controladas en los registros RAI, DDAN y REX, la devolución de capital se imputará a las UBET, de acuerdo con dicho estado financiero determinado al término del mismo ejercicio comercial, afectándose con los IF que correspondan. Finalmente, la devolución de capital se imputará al capital y su reajuste, no afectándose con impuesto alguno, conforme al artículo 17 N° 7 de la LIR, norma que califica a dichas sumas con un ingreso no renta.

Conforme lo anterior, se comparte que en el presente caso el capital efectivamente aportado y su correspondiente reajuste, al encontrarse calificados como ingreso no renta, no pueden comprenderse dentro de las utilidades de balance que deben tributar. Por lo tanto, dichas utilidades deben ser depuradas de estos conceptos al momento de su determinación.

Así, para determinar en el presente caso las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables y que se encuentran comprendidas en el patrimonio financiero, deberán descontarse de aquel patrimonio el capital efectivamente aportado² y su reajuste, para posteriormente descontar las cantidades contenidas en los registros FUR, RAI, DDAN y REX.

Una vez determinadas las UBET en los términos descritos en el párrafo anterior, la devolución de capital deberá definir su calificación tributaria de acuerdo con el orden de imputación establecido en el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR y que fue esquematizado por este Servicio en la Circular N° 73 de 2020³.

Por último, en cuanto al ejemplo acompañado a la presentación, si bien no se cuenta con mayores detalles sobre la determinación de cada una de las cifras expuestas, se informa que, de acuerdo con el análisis precedente, se comparte conceptualmente su determinación en los términos explicados precedentemente.

¹ Ver cuadro resumen contenido en el apartado N° 2.2.4.1. de la Circular N° 73 de 2020.

² No se debe considerar en dichas sumas, los valores que hayan sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR (primer orden de imputación)

³ Al respecto, se hace presente que dicho esquema incluye lo dispuesto sobre la materia en las normas transitorias de la Ley N° 21.210, las cuales no afectan el caso expuesto en la presente consulta.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) De acuerdo con el N° 7 del artículo 17 y el N° 1 de la letra A) del artículo 14, ambos de la LIR, la devolución del capital aportado y su reajuste constituyen un ingreso no renta y no deben afectarse con los impuestos finales.
- 2) Por lo tanto, al momento de determinar la calificación tributaria de las sumas retiradas, remesas o distribuidas por este concepto, en los términos del N° 4 de la letra A) del artículo 14, no deben comprenderse estas partidas dentro de las utilidades de balance en exceso de las tributables.
- 3) Sin perjuicio de las normas transitorias de la Ley N° 21.210, para determinar las UBET contenidas en el patrimonio financiero deben descontarse de éste el capital efectivamente aportado con su correspondiente reajuste y las cantidades contenidas en los registros FUR, RAI, DDAN y REX.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1068 del 25-03-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos