

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA - LEY N° 20.780, DE 2014 - CIRCULARES N° 17, DE 2016 Y N° 49, DE 2016 - RESOLUCIONES EXENTAS N° 130, DE 2016 Y N° 39, DE 2017. (Ord. N° 1294, de 09-06-2017)

CONTROL DE LAS RENTAS DEVENGADAS ANTES DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1983, FRENTE A LOS NUEVOS REGISTROS ESTABLECIDOS EN EL NUEVO ARTÍCULO 14, LETRAS A) Y B), DE LA LIR.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita confirmar o modificar el criterio informado por la Subdirección de Fiscalización, en cuanto al control de las utilidades devengadas por sociedades de personas al 31 de diciembre de 1983.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que las rentas devengadas por sociedades de personas al 31 de diciembre de 1983, según dispuso el inciso segundo del artículo 2° de la Ley N° 18.293, se sujetarán en todo a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente a dicha fecha. Es decir, tales rentas tienen toda su tributación cumplida, tanto con el Impuesto de Primera Categoría, como con Impuestos personales, y no están sujetas al orden de imputación que afecta a las utilidades contenidas en el fondo de utilidades tributables vigente desde el 01.01.1984.

Dichas rentas, según instrucciones contenidas en la Resolución Exenta SII N°2.154 de 1991, que reguló el Fondo de Utilidades Tributables y el Fondo de Utilidades No Tributables (en adelante FUT y FUNT) y en la Circular N°40 del mismo año, deben incorporarse en forma separada en un registro especial, distinto del FUT y FUNT, para su futura imputación.

En relación a lo anterior, indica que formuló una consulta a través de correo electrónico a la Subdirección de Fiscalización de este Servicio, respecto al registro en el cual deben controlarse las mencionadas rentas en vista a lo dispuesto en las letras A) y B) del nuevo artículo 14, de la Ley sobre Impuesto a la Renta y literal vi), de la letra a), del N° 1, del número I.-, de artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 de 2014, y además si tales cantidades debían ser informadas en la Declaración Jurada N°1925.

Como respuesta se le señaló que la Declaración Jurada N°1925 debe ser presentada por aquellos contribuyentes obligados a determinar renta efectiva según contabilidad completa y balance general, que al 31 de diciembre del año anterior al que se informa, mantengan rentas acumuladas en cualquiera de los siguientes registros: FUT, FUNT o FUR. De igual forma deben informarse los saldos por retiros en exceso percibidos desde las empresas donde participa. Así, las rentas acumuladas al 31.12.1983 no deben informarse en esta Declaración Jurada, ya que son incorporadas en registros distintos al FUT, FUNT o FUR. Lo anterior, según instruyen la Resolución Exenta N°2.154 y la Circular N°40 del mismo año.

Respecto al control e imputación de estas rentas en los nuevos registros de los regímenes 14 A) y 14 B), vigentes a partir del 1° de enero de 2017, se informó:

(a) Régimen 14 A): deben ser controladas en el Registro c), del N°4 de la letra A) del artículo 14, es decir, en el registro REX, en una columna especial llamada Rentas e

Ingresos al 31.12.1983, o bien ser incorporadas en una columna que contenga las utilidades ya tributadas totalmente. En cuanto al cálculo de la diferencia de Capital Propio Tributario, que debe informarse según señala el numeral vi) de la letra a) del N°1 del I.- del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780, debe considerar a las rentas acumuladas al 31.12.1983 como una deducción al CPT.

(b) Régimen 14 B): deben ser controladas en el Registro c), del N°2 de la letra B) del artículo 14, es decir, en el registro REX, en una columna especial llamada Rentas e Ingresos al 31.12.1983, o bien ser incorporadas en una columna que contenga las utilidades ya tributadas totalmente. En cuanto al cálculo de la diferencia de Capital Propio Tributario, que debe informarse según señala el numeral vi) de la letra a) del N°1 del I.- del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, debe considerar a las rentas acumuladas al 31.12.1983 como una deducción al CPT.

(c) A contar del AT 2019, no se debe efectuar ningún ajuste al CPT para la determinación del monto de cantidades afectas a impuesto que deben ser agregadas al registro RAl.

II.- ANÁLISIS.

En primer término, es importante recordar que con anterioridad a la dictación de la Ley N°18.293 de fecha 31 de enero de 1984, las empresas estaban afectas con el impuesto de Primera Categoría sobre sus rentas, tanto percibidas como devengadas; por su parte, el empresario individual o socios debían satisfacer de inmediato sus impuestos personales sobre la totalidad de tales beneficios. Por lo tanto, todas las utilidades generadas por los empresarios individuales y sociedades de personas hasta el 31 de diciembre de 1983, se encuentran totalmente tributadas.

Sobre esta misma materia, es necesario tener en consideración lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 2° de la Ley N° 18.293, en cuanto a excepcionar del mecanismo establecido por la mencionada ley a contar del 1° de enero de 1984, a las partidas que correspondan a rentas y otros ingresos que se hayan devengado o percibido hasta el 31 de diciembre de 1983, entendiéndose por tales aquellos que al tenor de la ley constituyen renta o flujos efectivos provenientes de operaciones celebradas con terceros, y que se encontraban pendientes de reparto o distribución.

Al respecto, la Circular N° 37 de fecha 4 de septiembre de 1984, en lo pertinente, estableció que los retiros que se efectúen sobre dichas cantidades podrán realizarse cuando el contribuyente lo estime conveniente, sin volver a pagar impuestos sobre esas sumas, pero deberá dejarse constancia de este hecho conjuntamente con la determinación de la renta imponible del ejercicio.

En base a lo expuesto precedentemente, si los empresarios individuales y sociedades de personas aún mantienen en sus empresas las utilidades señaladas, los propietarios o socios no tienen obligación tributaria sobre ellas, en consideración a que tales cantidades se encuentran totalmente tributadas, y como se señaló, podrán ser retiradas cuando ellos lo estimen pertinente.

En similar situación se encuentran las rentas acumuladas en el registro FUT que sean gravadas con el impuesto sustitutivo establecido en la Ley N° 20.780 de 2014 y/o en la Ley

N° 20.899 de 2016[1]. Por lo tanto, este Servicio a través de la Resolución Exenta N° 130 de fecha 30 de diciembre de 2016, mediante los anexos 1 y 2, referidos a los registros de rentas empresariales de los regímenes de renta atribuida y semi-integrado respectivamente, estableció que ambas rentas deben ser controladas en el registro REX[2] en una columna separada, debido a su particularidad de poder ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que el contribuyente estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que se encuentre vigente a la fecha en que se efectúe el retiro, distribución o remesa.

En cuanto a la diferencia de capital propio tributario que deben determinar al 31 de diciembre de 2016 los contribuyentes de conformidad al literal vi), de la letra a), del N°1, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 de 2014[3], se hace presente que constituye una suma afecta a impuestos finales, que junto al saldo de FUT existente al 31 de diciembre de 2016, se entienden incorporadas a contar del 1° de enero de 2017 al registro RAI[4]. Por su parte, las utilidades generadas con anterioridad al 31 de diciembre de 1983 forman parte del capital propio tributario de la empresa, por lo tanto, a la señalada diferencia determinada al 31 de diciembre de 2016, se deberá descontar las referidas utilidades por cuanto éstas últimas, como se indicó previamente, no se encuentran afectas a impuestos.

Finalmente, según las instrucciones impartidas mediante Suplemento de Declaraciones Juradas para el año tributario 2017, publicado en el Diario el Mercurio con fecha 29 de diciembre de 2016[5], ambas cantidades señaladas en el párrafo anterior no deben ser informadas a través la Declaración N° 1925. No obstante, tal información debió ser proporcionada por el contribuyente a través del formulario N° 22 del presente año tributario, sin perjuicio de ser mantenidos a disposición de este Servicio para los efectos de su fiscalización, todos los antecedentes que la acrediten. Se hace presente que la Resolución Ex. N° 39 de 2017, de este Servicio, instruyó expresamente la obligación de informar las rentas recién señaladas.

III.- CONCLUSIÓN.

Las utilidades generadas por los empresarios individuales y sociedades de personas hasta el 31 de diciembre de 1983 y las rentas gravadas con el impuesto sustitutivo al FUT se encuentran totalmente tributadas, y pueden ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que el contribuyente estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la Ley sobre Impuesto a la Renta. Además, de acuerdo a la Resolución Exenta N°130 de 2016, ambas utilidades deben ser controladas en el registro REX en una columna separada.

Por otra parte, se deberá rebajar de la diferencia de capital propio tributario determinada de acuerdo al literal vi), de la letra a), del N°1, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias, las utilidades generadas por los empresarios individuales y sociedades de personas hasta el 31 de diciembre de 1983, para efectos de su incorporación, junto a las utilidades acumuladas en el registro FUT al 31 de diciembre de 2016, como remanente proveniente del ejercicio anterior del registro RAI al 1° de enero de 2017.

Finalmente, la diferencia señalada en el párrafo anterior como las utilidades generadas al 31 de diciembre de 1983, de conformidad al Suplemento de Declaraciones Juradas para el año tributario 2017, no deben ser informadas mediante la Declaración Jurada N° 1925, sino que el contribuyente debió proporcionar dichos antecedentes a través del Formulario N° 22 del presente año tributario, según lo dispuso la Resolución Ex. N° 39 de 28 de Marzo de 2017, de este Servicio.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1294, de 09.06.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Las instrucciones fueron impartidas mediante Circular N° 17 de fecha 13 de abril de 2016.

[2] Establecido en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR, en el caso del régimen de renta atribuida y letra c), del N° 2, de la letra B) del artículo 14, de la LIR, en el caso del régimen semi-integrado.

[3] Las instrucciones sobre su determinación se encuentran impartidas mediante la Circular N° 49, de fecha 14 de julio de 2016.

[4] Según el literal iii), de la letra b), del N°1.-, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 de 2014.

[5] El Suplemento de Declaraciones Juradas también se encuentra disponible en la página de este Servicio (www.sii.cl).