

Concepto de “utilidades de balances o financieras” en relación con la disminución de capital regulada por el N° 7 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se ha solicitado a este Servicio aclarar el concepto de “utilidades de balance o financieras” contenido en la Circular N° 49 de 2016, en relación con la “devolución de capital” regulada en el N° 7 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I. ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, asesora a un contribuyente con las siguientes características:

- Es una sociedad de responsabilidad limitada, constituida en el país, cuyos socios son personas jurídicas extranjeras.
- El capital de la sociedad se internó al país en virtud del Decreto Ley N° 600 de 1974.
- El objeto social es la plantación, manejo y comercialización de bosques.
- La sociedad tributa bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) en los impuestos finales de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Informa que, en la actualidad¹, el capital social de la compañía asciende a MM\$32.000 y que, de acuerdo al balance determinado al 31 de diciembre de 2017, registra entre otras, las siguientes cuentas:

	MM\$
Capital (K):	32.000
Utilidades Acumuladas	15.383
Aportes por enterar	(8.000)
Revalorización PPE*	1.600
Resultado del Ejercicio	(3.000)
Total	37.983
* Propiedad Planta y Equipo	

Sin embargo, para efectos tributarios, la sociedad presenta a esa misma fecha un registro de rentas afectas a impuestos (RAI) negativo que asciende a (MM\$1.000), una renta líquida imponible (RLI) para el AT 2018 negativa o pérdida tributaria de (MM\$8.000), y un capital propio tributario (CPT) para el AT 2018 de MM\$22.983.

De los valores presentados, destaca que la cuenta de balance denominada “utilidades acumuladas” corresponde exclusivamente a diferencias entre los resultados positivos según balance financiero y la pérdida tributaria, que se explican especialmente por la valorización de sus activos biológicos (árboles) y terrenos de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS por sus siglas en inglés). Por tanto, afirma, dicha utilidad no representa un flujo efectivo, calificándola de una “utilidad nominal”, resultante de valorar sus activos a valor razonable, con motivo del proceso de adopción a las nuevas normas contables el año 2013, aportando en sustento de tal efecto el CPT de la sociedad al 31 de diciembre de los años 2012 y 2013.

A los socios de la empresa se les ha presentado la oportunidad de invertir en otros proyectos fuera del país y están evaluando efectuar una disminución de capital desde la sociedad. Por tanto, necesitan determinar con certeza los efectos tributarios en atención al saldo de la cuenta de balance “utilidades acumuladas” antes señalada.

Al respecto, citando el N° 7 del artículo 17 de la LIR, señala que las devoluciones de capital son ingresos no constitutivos de renta, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban

¹ Para efectos de facilitar la explicación, los valores utilizados son referenciales.

pagar los impuestos de la LIR, remitiendo al artículo 14 de la misma ley para efectos del orden de imputación de las distribuciones que se efectúen.

Agrega que las instrucciones sobre la materia, impartidas por la Circular N° 49 de 2016, disponen que dentro de las cantidades acumuladas que excedan los registros FUR, RAP [sic]², FUF³ y REX, se encuentran las utilidades de balance o financieras retenidas. Por tanto, una distribución imputada a dicho concepto se afectará con los impuestos finales.

No obstante, considerando el origen de la cuenta “utilidades acumuladas” en el caso concreto, estima que dichas utilidades no han implicado ningún incremento patrimonial real ni efectivo al contribuyente y, en consecuencia, en el evento de una disminución de capital las devoluciones que se efectúen y que puedan resultar imputadas a tal concepto no deberían afectarse con impuestos finales.

Tras referirse a la evolución histórica y pronunciamientos de este Servicio sobre el término “utilidades de balance” y exponer otros argumentos, solicita confirmar que:

- 1) La “utilidad financiera” del caso expuesto, que corresponde sólo y exclusivamente a una cuenta de ajuste resultante de la revalorización de activos de acuerdo a las NIIF, no califica como una cantidad acumulada en la empresa que excede las rentas o cantidades de los registros FUR, RAI, FUF y REX, afectas al impuesto global complementario o adicional.
- 2) Por lo tanto, la disminución de capital que se pretende realizar no estaría afecta a impuestos de la LIR, atendido que los flujos con los que se pagaría dicha devolución, no resultan imputados a montos que exceden los registros en las letras a), b) y c) del N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, conforme a la interpretación restrictiva que debe darse a lo dispuesto por el actual N° 7 del artículo 17 del mismo cuerpo legal mencionado.

II ANÁLISIS

A fin de contestar lo consultado, se tendrá en consideración lo dispuesto en la LIR según su texto vigente a partir del 1 de enero de 2020, tras las modificaciones de la Ley N° 21.210.

Los contribuyentes de la primera categoría de la LIR deben declarar, por norma general, su renta efectiva mediante una contabilidad completa⁴. A su vez, deben ajustar sus sistemas contables y confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios. Por lo tanto, los ingresos y rentas tributables deben ser determinados sobre la base del sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con los libros de contabilidad (artículo 16 del Código Tributario).

Al respecto, este Servicio ha señalado que carece de competencia para impartir normas contables sobre la forma en que los contribuyentes deben contabilizar sus activos, pasivos, ingresos o egresos que se deriven de las operaciones o actividades que desarrollan, puesto que tal materia está radicada en los organismos técnicos que tienen facultades para ello, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16 del Código Tributario⁵.

En consecuencia, al resultado contable que establezca el balance, determinado conforme las normas contables de general aceptación, se le deben efectuar, para los fines tributarios, los ajustes necesarios para determinar la renta líquida imponible de primera categoría, en conformidad a las disposiciones contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR⁶.

Por su parte, conforme al N° 7 del artículo 17 de la LIR, las sumas retiradas, remesadas o distribuidas por concepto de devolución de capital, se imputarán y afectarán con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda, en la forma dispuesta por el artículo 14 de la misma LIR.

A su turno, el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, establece el siguiente orden de imputación para los retiros, remesas o distribuciones:

² Al comienzo de la consulta se señala que el contribuyente que hace la devolución de capital está acogido al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, por lo que en lugar de registro RAP correspondería registro RAI.

³ Pasó a denominarse DDAN en Resolución Ex. N° 130 de 2016.

⁴ Inciso final del artículo 68 de la LIR.

⁵ Oficios N° 8338 de 1980, N° 4766 de 1985, N° 4448 de 1999, N° 378 de 2000, N° 2563 de 2000 y N° 2774 de 2001.

⁶ Oficio N° 987 de 2001.

- 1) Rentas o cantidades registradas en el registro de rentas afectas a los impuestos finales (registro RAI),
- 2) Cantidades registradas en el registro de diferencias entre la depreciación normal y acelerada (registro DDAN)
- 3) Ingresos con tributación cumplida, rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta anotados en el registro REX).
- 4) Utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, conforme se refleje en el balance de la empresa al término del ejercicio comercial.
- 5) Capital y sus reajustes.

En consecuencia, de acuerdo a la ley y lo instruido en la Circular N° 73 de 2020, si el resultado financiero que establezca el balance, determinado éste en conformidad con las normas contables de general aceptación, arroja una utilidad o resultado positivo, ese resultado (utilidades de balance en exceso de las tributables), sin ajuste alguno⁷, es el que corresponde considerar para los fines de la imputación a la que se refieren el N° 7 del artículo 17, en relación con el artículo 14, ambos de la LIR.

Finalmente, cabe recordar que la finalidad de la norma consiste en que las utilidades que dan origen a tributación sean las primeras en ser retiradas o distribuidas, provocando el pago de impuestos finales y, solo en última instancia, acceder al capital propiamente tal, el que no se encuentra sometido a tributación.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Las utilidades financieras generadas por la revalorización de activos de acuerdo a las NIIF se encuentran en el cuarto orden de imputación de retiros, remesas o distribuciones establecido en el N° 4 de la letra A del artículo 14 de la LIR.
- 2) Una disminución de capital debe respetar estrictamente el orden de imputación de retiros, remesas y distribuciones establecido en el N° 4 de la letra A) del artículo 14, en relación con el artículo 17, ambos de la LIR.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1425 del 28-04-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁷ Salvo en lo que concierne al reajuste del capital, de acuerdo a lo instruido en Oficio N° 1068 de 2022.