

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRAS A) Y D) N° 3, ART. 30, ART. 31
N° 5 Y N° 5 BIS, Y ART. 34 N° 4 Y N° 5 – CIRCULAR N° 62 DE 2020 – RESOLUCIÓN EX. N°
43 DE 2002
(ORD. N° 3641 DE 21.12.2022).**

Tratamiento de existencias y depreciación del activo fijo de una empresa acogida al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento de existencias y depreciación del activo fijo de una empresa acogida al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un contribuyente que tributa en régimen de renta presunta ya no podrá continuar en ese régimen por aplicación de las normas de relación y, por ende, prepara su balance para dar paso al asiento inicial para acogerse al régimen pro pyme general de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Este asiento inicial nace con cuenta de animales, plantas y activos fijos, por lo cual, consulta si las tres cuentas indicadas anteriormente se pueden restar en el cálculo de la renta líquida imponible de su primer año en contabilidad completa, es decir, ocupar las cuentas como gasto inicial en los códigos [1406] “Gasto por saldo inicial de existencias o insumos del negocio en cambio de régimen, pagados” y [1407]¹ “Gasto por saldo inicial de activos fijos depreciables en cambio de régimen, pagados”, respectivamente.

II ANÁLISIS

El N° 4 del artículo 34 de la LIR dispone que los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el mismo artículo, deban abandonar el régimen de renta presunta, podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR o del régimen pro pyme de la letra D) del mismo artículo.

El N° 5 del mismo artículo 34 establece las reglas para construir el balance inicial que deberá confeccionar el contribuyente al retiro o exclusión del régimen simplificado e ingreso al régimen de renta efectiva sobre la base de contabilidad completa.

Conforme el literal b) de la letra A) del referido N° 5, los bienes físicos del activo inmovilizado (excluidos los terrenos) se registrarán por su valor de adquisición o construcción, actualizado según indica la misma norma, desde la fecha de adquisición y el último día del mes anterior al del balance, deduciendo la depreciación normal que corresponda por el mismo periodo en virtud de lo dispuesto en el número 5° del artículo 31.

Por su parte, el literal c) de la citada letra A) dispone que el valor de costo de los bienes del activo realizable se determina en conformidad a las normas del artículo 30 de la LIR, debidamente actualizado según las normas contenidas en el N° 3 del artículo 41, del mismo texto legal.

Si bien la ley no contempla reglas específicas para el cambio de una empresa que pasa de tributar en renta presunta al régimen pro pyme, este último régimen contempla normas específicas respecto del tratamiento tributario de las existencias y del activo fijo.

En lo que interesa a la presente consulta, el literal (d) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR dispone que las empresas sujetas al régimen pro pyme depreciarán sus activos físicos del activo inmovilizado de manera instantánea e íntegra en el mismo ejercicio comercial en que sean adquiridos o fabricados.

Asimismo, según el literal (e) del mismo N° 3, reconocerá como gasto o egreso las existencias e insumos del negocio adquiridos o fabricados en el año y no enajenados o utilizados dentro del mismo, según corresponda. En ambos casos, los activos deben encontrarse pagados, por cuanto, en el régimen pro pyme la determinación de la base imponible se basa en flujos de caja².

Luego, considerando que la empresa estuvo sujeta al régimen de renta presunta del artículo 34 de la LIR y se acogerá al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, del mismo texto legal, deberá considerar

¹ Códigos del Recuadro N° 17: Base Imponible Régimen Pro Pyme (art. 14 letra D) N° 3 LIR del Formulario 22.

² Ver instrucciones en la Circular N° 62 de 2020.

como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen los bienes físicos que conforman el activo fijo de la empresa, que se encuentren pagados, a su valor neto tributario determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR³.

Vale decir, los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los números 5 y 5 bis del inciso cuarto del artículo 31, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que se acogen al régimen. Igual tratamiento corresponde dar a las existencias e insumos, que se encuentren pagados, y que formen parte del activo realizable.

Por último, cabe aclarar que, según lo dispuesto en la letra h) de la letra A) del N° 5 del artículo 34 de la LIR, los contribuyentes que pasan desde renta presunta a régimen pro pyme, deben reconocer como capital aportado la diferencia positiva entre los activos y pasivos del inventario inicial, antes de reconocer como egreso los activos inmovilizados y las existencias

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que la empresa que pasa del régimen de renta presunta del artículo 34 de la LIR al régimen pro pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, del mismo texto legal, deberá considerar como un egreso del primer día del ejercicio los bienes físicos que conforman el activo fijo de la empresa, que se encuentren pagados, a su valor neto tributario determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen pro pyme.

En la respectiva declaración anual de impuestos a la renta, formulario N° 22, corresponderá declarar el gasto por saldo inicial de existencias o insumos del negocio en cambio de régimen, pagados (Código 1406 “Gasto por saldo inicial de existencias o insumos del negocio en cambio de régimen, pagados”), y el gasto por saldo inicial de activos fijos depreciables en cambio de régimen, pagados (Código 1407 “Gasto por saldo inicial de activos fijos depreciables en cambio de régimen, pagados”).

RICARDO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio N° 3641 del 21.12.2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

³ La vida útil normal de animales, plantas y activos fijos para los fines de determinar su valor neto tributario se encuentra contenido en la Sección G.- Actividad de la Agricultura de la Resolución N°43, de 26.12.2002.