

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14, LETRA B), N°2, LETRA A), ART. 41. (Ord. N° 474, de 05-03-2018)

REAJUSTE DEL CAPITAL PAGADO PARA EFECTOS DEL RAI.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre el reajuste del capital pagado para efectos del registro de rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional, denominado en forma abreviada RAI.

I. ANTECEDENTES

Expone, que entre sus clientes se encuentran varias sociedades que fueron constituidas entre los años 1924 a 1974, que hoy están obligadas a llevar los nuevos registros que establece el artículo 14 letra B) de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en particular el registro de rentas afectas a impuestos (RAI).

Sobre el particular, señala que tras las reformas de las Leyes N°s. 20.780 y 20.899, las normas que regulan el mencionado registro de RAI disponen que se debe reajustar el capital afectivamente aportado, sin precisar desde qué fecha debe ser efectuado ese reajuste para los efectos de dicho registro.

Al aplicar esa regla a las sociedades que fueron constituidas antes de 1974 se produce un problema, debido a que antes de dicha fecha, la ley no contemplaba reglas comprensivas sobre reajustes aplicables al patrimonio de las empresas, es decir, no existía una regulación equivalente a las normas sobre corrección monetaria previstas en el artículo 41 de la LIR, debido a que las reglas anteriores solamente disponían el reajuste de algunos bienes de las empresas y una definición acotada de capital propio tributario.

Entonces, al ser incorporado un sistema integral sobre reajuste del patrimonio solamente a partir de 1974 exclusivamente desde esa fecha el reajuste del capital pagado y del patrimonio tienen un tratamiento armónico.

Debido a ello, si se reajusta el capital pagado con fechas anteriores a 1974, se reajustará solamente uno de los elementos que contemplan las normas sobre corrección monetaria vigentes, por lo que se producirían distorsiones importantes, al no ser aplicados los diversos ajustes que contempla el artículo 41 de la LIR para corregir correctamente el patrimonio tributario.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 22 del Código Civil, estima que el artículo 14 letra B) de la LIR debe ser interpretado de forma armónica con el artículo 41 de la misma ley, para evitar que existan incongruencias entre normas que se refieren a una misma materia.

Por lo anterior, solicita confirmar que las sociedades constituidas antes de la modificación realizada a la LIR por el Decreto Ley N° 824, de 1974, deben determinar el registro de rentas afectas a impuestos, reajustando el capital aportado solamente a partir de la entrada en vigencia de la normativa sobre corrección monetaria contemplada en el artículo 41 de la LIR, y adjunta a su presentación un informe con el análisis de la normativa vigente entre 1924 y 1974.

II. ANÁLISIS

En conformidad a lo dispuesto en la letra a) del N° 2.- de la letra B) del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes acogidos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales, para determinar las rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional, deberán registrar anualmente las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que se determine al término del año comercial respectivo, entre el valor positivo del capital propio tributario, y el saldo positivo del registro de rentas exentas o ingresos no renta (REX) y menos el capital aportado efectivamente en la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados estos últimos de acuerdo a la variación del IPC. Agrega la norma, que las cantidades señaladas se considerarán según su valor al término del ejercicio respectivo, y el capital propio tributario se determinará de acuerdo al número 1° del artículo 41.

La referida norma, refleja una innovación en la determinación de las rentas acumuladas en la empresa, que fue incorporada por la Reforma Tributaria[1], de manera que, a contar del 1° de enero de 2017, dicha determinación se efectúa en término patrimoniales. Es decir, se calcula el incremento de patrimonio a través de la depuración del capital propio tributario, por cuanto, en dicho capital se encuentran los resultados netos obtenidos por la empresa, susceptibles de ser retirados o distribuidos.

En otras palabras, en la Reforma Tributaria señalada, el legislador considera como base para determinar las utilidades pendientes de tributación con impuestos finales al capital propio tributario de la empresa, regulado en el artículo 41 de la LIR, en el entendido que dentro de éste se comprenden todas las utilidades generadas en la empresa, y a través de la operación aritmética ordenada en la letra a) del N° 2.- de la letra B) del artículo 14 de la LIR, es posible obtener las utilidades que están pendientes de la tributación con los impuestos finales, bajo el régimen de imputación parcial de créditos.

Ahora bien, en relación a la consulta planteada, es necesario recordar que el mecanismo de corrección monetaria que contempla actualmente la LIR en el artículo 41, fue incorporado por el Decreto Ley N° 824, de 1974, el cual reemplazó al sistema de revalorización del capital propio que existía a esa fecha[2]. Antes de la aplicación del sistema de corrección monetaria, la utilidad obtenida por una empresa se determinaba comparando los valores históricos del patrimonio inicial y final de cada ejercicio, sin considerar los efectos de la inflación en el contenido de dichos patrimonios, o al menos sin considerarlos en forma íntegra, por lo cual el efecto de la inflación afectaba directamente el resultado del ejercicio.[3]

Teniendo presente lo anterior, tratándose de empresas constituidas antes de la vigencia del sistema de corrección monetaria incorporado por el Decreto Ley N° 824, de 1974, contenido en el artículo 41 de la LIR, necesariamente, el capital aportado efectivamente en la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, debe ser reajustado solo a partir de la entrada en vigencia del señalado sistema de corrección monetaria.

Pues de lo contrario, si -por ejemplo- se reajustara el capital aportado en el año 1941[4], al determinar la diferencia que ordena la letra a) del N° 2.- de la letra B) del artículo 14 de la LIR, se generaría una distorsión en la determinación de las rentas acumuladas por la empresa, debido a que el reajuste aplicado en la determinación del capital propio tributario abarcaría un período menor y/o será aplicado solo a algunos componentes del patrimonio[5], dado que hasta el año 1975[6] el patrimonio no contemplaba un sistema íntegro de reajuste.

III. CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto, se confirma el criterio consultado, en el sentido que los contribuyentes acogidos al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, cuyo capital hubiere sido aportado antes del año 1975, para efectos de calcular la diferencia que ordena la letra a) del N° 2.-, de la letra B) del mismo artículo, esto es, para determinar las rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional, deberán reajustar el capital aportado, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, solamente a partir de la entrada en vigencia del mecanismo de corrección monetaria contemplado en el artículo 41 de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 474, de 05.03.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Contenida en la Leyes N°20.780 y N°20.899.

[2] La Ley N° 7.144, D.O. de 05.01.1942, incorporó el concepto de capital propio, sin embargo, entre esa fecha y hasta el año 1974, la legislación tributaria no contemplaba un sistema eficiente de revalorización del patrimonio, adicionalmente existieron revalorizaciones extraordinarias que pretendieron corregir en forma parcial las deficiencias del sistema.

[3] Mayor detalle sobre el tema se encuentra en la Circular SII N° 100, de 1975.

[4] Al año 1941 no existían normas tributarias que permitieran reajustar el capital ni el patrimonio de la empresa.

[5] Por ejemplo, la Ley N° 15.564, de 1965, en su artículo 35 contemplaba reajuste solo del activo inmovilizado, sin considerar otras partidas, entre ellas, las existencias.

[6] Según lo dispuesto en el Artículo 2° del D.L. N° 824, el nuevo texto de la LIR regirá a contar del 1.01.1975.