

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17, N° 7 Y N°29 - ART. 31, N°3 - LEY N° 18.985, ART. 3, N°7 - CIRCULAR N° 49, DE 2016. (Ord. N° 77, de 12-01-2018)

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 N° 7 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA (LIR), RESPECTO DE LA DIFERENCIA POSITIVA ENTRE ACTIVOS Y PASIVOS A LA QUE SE REFIERE EL N° 7, DEL ARTÍCULO 3° DE LA LEY N° 18.985, DE 1990.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta sobre la aplicación del artículo 17 N° 7 de la LIR, en relación con la norma establecida en el N° 7, del artículo 3° de la Ley N°18.985 de 1990, que establece que la diferencia entre los activos y pasivos a que se refiere dicha disposición, se considerará capital para todos los efectos legales o pérdida deducible en conformidad con el artículo 31, número 3°, de la LIR, según corresponda.

ANTECEDENTES.

Expresa que, una sociedad agrícola constituida por escritura pública otorgada el 2 de noviembre del año 2009, que tiene por objeto la explotación agrícola y frutícola en predios propios o en predios ajenos, desarrolló su actividad agrícola y tributó hasta el 31 de diciembre de 2014 bajo el régimen de renta presunta.

Señala a continuación, que el 1 de enero de 2015, pasó a tributar por sus actividades agrícolas bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa, para lo cual y de conformidad a lo establecido en el artículo 3° de la Ley N° 18.985, vigente en aquel momento, la sociedad confeccionó un balance inicial, en el cual registró sus activos, pasivos y patrimonio.

Luego de transcribir el inciso primero del número 7 del artículo 3° de la Ley N° 18.985, manifiesta que, de acuerdo con la norma antes referida, al confeccionar el balance inicial la sociedad agrícola, registró como "Capital Social" la suma de \$ xxxxxx que corresponde al monto del aporte efectuado por los socios al momento de constituirse la sociedad y la cantidad de \$ xxxxxxxxx por concepto de "Ajuste Capital Ley 18.985".

Seguidamente señala, que los socios de la sociedad se encuentran estudiando la posibilidad de disminuir el capital social. Para ello procederán a otorgar la correspondiente escritura pública en la cual modifican la sociedad y, previa autorización de este Servicio, procederán con la inscripción del extracto en el Registro de Comercio competente y su publicación en el Diario Oficial.

Indica a continuación la estructura patrimonial de la sociedad al 31 de diciembre de 2016, junto con señalar que la sociedad tributa actualmente de acuerdo a la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Tal como ya se indicó, manifiesta que es interés de los socios llevar a efecto la disminución del capital social, el cual está compuesto fundamentalmente por el capital social original aportado por éstos y el capital correspondiente al ajuste de capital efectuado de conformidad a las normas del artículo 3° de la Ley N° 18.985.

Luego de un análisis de las normas e instrucciones atinentes sobre la materia consultada, concluye que en el caso de que los socios de la sociedad agrícola lleven a efecto una

disminución de capital, la devolución de capital social que recibirán éstos, será considerada como un “ingreso no renta” para ellos, hasta el monto equivalente al “capital” debidamente reajustado, incluyendo en este concepto el “Ajuste Capital a que se refiere el artículo 3° de Ley N° 18.985”. Todo lo anterior, siempre que a la fecha de la devolución de capital, tal como indican las instrucciones impartidas por el Servicio a través de la Circular N° 49 del año 2016, no existan cantidades que deban ser imputadas previamente al Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR), Registro de Rentas Atribuidas Propias (RAP), Fondo de Utilidades Financieras (FUF), Registro de Rentas Exentas de Impuestos Finales o Ingresos No Renta (REX) o cantidades acumuladas que excedan los registros FUR, RAP, FUF y REX susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, distintas al capital aportado reajustado.

Para efectos de materializar la disminución de capital requiere confirmar el tratamiento tributario de la “devolución de capital” antes referido.

II.- ANÁLISIS.

Conforme a lo dispuesto por el número 7, del artículo 3° de la Ley N° 18.985 de 1990, la diferencia entre los activos y pasivos registrados en la forma que indican los números anteriores de este mismo artículo, se considera capital para todos los efectos legales o pérdida deducible en conformidad con el artículo 31, número 3°, de la LIR, según corresponda.

Tal disposición, de acuerdo con lo que establece en su primer inciso, tiene aplicación respecto de los contribuyentes que conforme con las modificaciones que la Ley N° 18.985 incorporó a la Ley sobre Impuestos a la Renta, pasaron a declarar sus rentas desde un régimen de renta presunta a un régimen de renta efectiva sobre la base de contabilidad, los cuales debieron registrar sus activos y pasivos en el balance inicial que deben confeccionar al 1° de enero del ejercicio en que quedaron sujetos al nuevo sistema, según las normas que en dicho artículo se detallan. Es decir, tiene aplicación respecto de los contribuyentes que respecto de los años comerciales 1991 al año 2015, transitaron desde el régimen de renta presunta al régimen de renta efectiva según contabilidad completa.

Por su parte, en el caso de los contribuyentes que a partir del ejercicio comercial 2016 transiten desde el régimen de renta presunta al régimen de renta efectiva según contabilidad completa, si bien la diferencia positiva que se determine entre los activos y pasivos registrados en la forma en que establece dicha disposición, se sigue considerando capital para todos los efectos legales, la diferencia negativa, en ningún caso podrá deducirse en conformidad con el artículo 31, número 3°, de la LIR, todo lo anterior conforme con las disposiciones aplicables en el caso de estos contribuyentes, contenidas en la letra h) del número 1, del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Aclarado lo anterior y teniendo en consideración lo expresado por el Servicio a través de su jurisprudencia^[1], cabe señalar que los contribuyentes agricultores que en conformidad con las normas de la LIR, hayan pasado desde el régimen de renta presunta hacia el régimen de renta efectiva acreditada mediante un balance general según contabilidad completa -esto es, aquellos que debieron hacerlo en conformidad con las modificaciones incorporadas a dicho texto legal tanto por la Ley N° 18.985 de 1990, como por la Ley N° 20.780 de 2014, complementada por la Ley N° 20.899 de 2016- que se encuentren ya en

régimen, vale decir, declarando su impuesto de Primera Categoría conforme a la renta efectiva acreditada mediante un balance general según contabilidad completa, les son aplicables, a todos ellos, las disposiciones generales del Código de Comercio, del Código Tributario y de la LIR, en lo que resulten pertinentes.

En tal caso, vale decir, encontrándose ya en régimen, los contribuyentes que adquirieron dicha obligación como resultado de las modificaciones incorporadas a la LIR por la Ley N° 18.985, deberán aplicar además, lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 1.139 de 1990, del Ministerio de Hacienda, que establece el Reglamento sobre Contabilidad Agrícola, tal como textualmente indica este texto legal y respecto del cual el Servicio impartió sus instrucciones por medio de la Circular N° 22 de 1991. A la aplicación de las mismas disposiciones se encuentran también sujetos los contribuyentes agricultores que adquirieron la obligación en comento como resultado de las modificaciones incorporadas a la LIR por la Ley N° 20.780, complementada por la Ley N° 20.899, tal como expresamente indicaron las instrucciones^[2] impartidas sobre el particular por este Servicio.

Por su parte, el N° 7, del artículo 17 de la LIR, vigente en la actualidad, aplicable por tanto a los contribuyentes agricultores que, como la sociedad a la que se refiere su consulta, se encuentran ya declarando sus impuestos en base a la renta efectiva determinada según contabilidad completa, establece que: *“7°.- Las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos, efectuados en conformidad con esta ley o con leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de esta ley. Las sumas retiradas, remesadas o distribuidas por estos conceptos se imputarán y afectarán con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda, en la forma dispuesta en el artículo 14, imputándose en último término el capital social y sus reajustes, sólo hasta concurrencia del monto aportado por el propietario, socio o accionista receptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, cantidades que se reajustarán según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes que antecede a aquél en que ocurrieron y el mes anterior al de la devolución.*

Cualquier retiro, remesa, distribución o devolución de cantidades que excedan de los conceptos señalados precedentemente se gravarán con los impuestos de esta ley, conforme a las reglas generales.”

En consecuencia, tanto la diferencia positiva entre activos y pasivos a la que se refiere el N° 7, del artículo 3° de la Ley N° 18.985, disposición aplicable en el caso de su consulta, así como la que señala la letra h) del número 1, del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, aplicable en el caso de los contribuyentes que a partir del ejercicio comercial 2016 transiten desde el régimen de renta presunta al de renta efectiva según contabilidad completa, tal como indican ambas disposiciones, debe ser considerada capital para todos los efectos legales.

A su turno, el N° 29 del artículo 17 de la LIR, prescribe que no constituyen renta los ingresos que se reputen capital según texto expreso de una ley.

De lo dicho se sigue que, para los fines de la aplicación de las disposiciones contenidas en los N°s. 7 y 29 del artículo 17 de la LIR, la diferencia positiva entre activos y pasivos en comento, debe ser considerada capital social de la sociedad agrícola sobre la cual

consulta, a partir del año de su incorporación al régimen de renta efectiva en base a contabilidad completa. Ahora bien, para los efectos de la aplicación de lo establecido en esta disposición, cabe expresar que la referida diferencia positiva entre activos y pasivos, se considerará como monto aportado por cada uno de los socios de la sociedad, en la parte que resulte o se determine a través de la aplicación sobre dicha diferencia, del porcentaje que le corresponda a cada socio en el capital social al 1° de enero del año en que se incorporan al régimen de renta efectiva.

III.- CONCLUSIÓN.

La diferencia positiva entre activos y pasivos a la que se refiere el N° 7, del artículo 3° de la Ley N° 18.985, aplicable en el caso de los contribuyentes que a partir del ejercicio comercial 1991 y hasta el ejercicio comercial 2015 transitaron desde el régimen de renta al régimen de renta efectiva determinada según contabilidad completa, así como la que señala la letra h) del número 1, del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, aplicable en el caso de los contribuyentes que a partir del ejercicio comercial 2016 transiten desde el régimen de renta presunta al de renta efectiva según contabilidad completa, tal como indican ambas disposiciones, se considera capital para todos los efectos legales.

En consecuencia, para los fines de la aplicación de las disposiciones contenidas en los N°s. 7 y 29 del artículo 17 de la LIR, la diferencia positiva entre activos y pasivos en comento, debe ser considerada capital social de tales contribuyentes a partir del año de su incorporación al régimen de renta efectiva en base a contabilidad completa.

Para los efectos de la aplicación de lo establecido en dicha disposición, la referida diferencia positiva entre activos y pasivos, se considerará como monto aportado por cada uno de los socios de la sociedad, en la parte que resulte o se determine a través de la aplicación sobre dicha diferencia, del porcentaje que le corresponda a cada socio en el capital social al 1° de enero del año en que se incorporan al régimen de renta efectiva.

La devolución de tales sumas a sus respectivos socios, se considerará ingreso no renta, en la medida en que se cumpla con las condiciones y requisitos que detallan las instrucciones impartidas por el Servicio sobre este particular, a través de la Circular N° 49 de 2016.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 077, de 12.01.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Oficio N° 1.792, de 10.08.2017.

[2] Circular N° 37, de 2015, página N° 33.