

RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA A) N° 1 Y D) N° 3, ART. 17 N° 8, ART. 41 N° 9, ART. 56 N° 3 Y ART. 63 – CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 64 – CIRCULARES N° 13 Y N° 15 DE 2014, Y N° 31, N° 53, N° 62 Y N° 73 DE 2020 – RESOLUCIÓN EX. N° 43 DE 2002 (ORD. N° 83, DE 09.01.2023).

Tratamiento de partidas que indica bajo el régimen pro pyme.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento aplicable a distintas partidas en el caso de empresas acogidas a los regímenes del N° 3 y del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, tratándose de empresas acogidas al régimen pro pyme de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), solicita aclarar el tratamiento que debe aplicarse en las siguientes partidas:

- 1) En la constitución de una empresa se aportarán maquinarias y un bien raíz, consultando si la maquinaria debiera considerarse como gasto al inicio de actividades; y, en el caso del bien raíz, si debiera considerarse como gasto al momento de la inscripción del bien raíz en el conservador de bienes raíces¹.
- 2) Al ingresar al régimen del artículo 14 ter, letra A), de la LIR, vigente hasta el año 2019, se debía efectuar un ingreso diferido, con derecho a crédito por concepto de impuesto de primera categoría (IDPC), el cual podía ser utilizado por el propietario de la empresa para pagar sus impuestos, sin derecho a devolución, hoy en forma proporcional según las instrucciones de la Circular N° 62 de 2020.

Al respecto, consulta cuál será la forma y procedimiento para hacer uso de este crédito respecto de dos propietarios afectos a impuesto global complementario (IGC), que mantienen un remanente a su favor del crédito de ingreso diferido, que hoy puede verse reflejado en el recuadro N° 5 del formulario 22 (F22), pero sin tener ingreso diferido para aplicar la proporcionalidad en los próximos años.

- 3) Una empresa que el año 2013 tributaba en el régimen general recibió un retiro reinvertido por \$100.000.000, de los cuales \$70.000.000 corresponden a utilidades tributables con crédito y \$30.000.000 corresponden a utilidades retiradas en exceso [sic]. Agrega que, el concepto de “retiro en exceso” se extinguió el año 2014, pero el concepto de “retiro reinvertido con utilidades en exceso” es distinto. Además, el año 2017 nace el concepto RAI.

Sobre el particular, consulta si en la pyme que recibió la inversión, estas utilidades son parte del RAI, y serán retiradas por estar dentro de dicho concepto del régimen pro pyme o deben gravarse en forma distinta las utilidades recibidas por la reinversión, por no estar su definición tributaria.

II ANÁLISIS

Respecto de la consulta 1) del Antecedente, se informa que, de acuerdo con la letra d) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, las pymes deprecian sus activos físicos del activo inmovilizado de manera instantánea e íntegra en el mismo ejercicio comercial en que sean adquiridos o fabricados, sin perjuicio que, según precisa la Circular N° 62 de 2020, los 2 desembolsos por bienes que no pueden depreciarse conforme a la LIR no constituyen un egreso del ejercicio en el que se adquiere tal bien, sino que se considera como un egreso para la determinación del ingreso neto por la enajenación de tales bienes en el ejercicio de su percepción².

Luego, respecto de los bienes sobre los cuales consulta, cabe precisar que procederá su rebaja como gasto o egreso en la medida que ellos sean efectivamente depreciables³, con el alcance que, conforme se precisa en la Circular N° 53 de 2020, el suelo o terreno no es objeto de depreciación, por no estar sujeto a desgaste, agotamiento o destrucción durante su uso⁴.

¹ Oficio N° 2051 de 2021.

² Párrafo tercero del numeral (ii) del párrafo segundo de la letra (f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

³ Conforme con lo instruido mediante Circular N° 31 de 2020 y mediante Resolución Exenta N° 43 de 2002.

⁴ Por tratarse de bienes que no pueden ser depreciados, debe aplicarse al egreso la regla establecida en el número (ii) de la letra (f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

Sobre la oportunidad en que podrá reconocerse el egreso, la rebaja será procedente en el ejercicio en que ocurra la adquisición de los bienes, esto es, la fecha en que se produzca la transferencia del dominio del bien respectivo desde el socio al patrimonio de la empresa. En el caso de bienes raíces, se considera la fecha de la inscripción respectiva en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces que corresponda.

Lo anterior, sin perjuicio de la facultad de este Servicio para tasar el valor de los bienes aportados, conforme lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario o en el párrafo final del N° 8 del artículo 17 de la LIR, norma que también contempla la aplicación de la referida facultad que contempla el Código Tributario cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

En cuanto a la consulta 2) del Antecedente, el ingreso diferido se computaba incrementado en una cantidad equivalente al crédito por IDPC establecido en los artículos 56, N° 3), y 63 de la LIR, en un periodo de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, incorporando como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación⁵.

En caso de resultar un excedente del crédito de IDPC asociado al ingreso diferido, no dará derecho a devolución ni tampoco podrá ser imputado a otros impuestos, no obstante, podrá ser imputado en la misma forma, vale decir reajustado en los mismos términos, en el ejercicio siguiente y en los posteriores hasta su total extinción.

Sin embargo, atendido que el crédito a imputar por este concepto en el ejercicio respectivo no puede exceder de una cantidad equivalente a la suma que se determine al aplicar la tasa vigente del IDPC sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio, si en el mismo ejercicio no se reconoce ningún ingreso diferido no corresponde imputar crédito por este concepto porque la determinación del monto del crédito está directamente relacionada con la existencia de dicho ingreso. Por tanto, de existir un excedente del crédito por IDPC al término del plazo para reconocer el ingreso diferido, dicho crédito se extingue y no corresponde mantener su control en el Recuadro N° 5 del F22.

Respecto de la consulta 3) del Antecedente, que se refiere a la sociedad que recibió la “reinversión”, cabe señalar que, conforme la letra c) del N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2014, las rentas retiradas por los contribuyentes contemplados en la norma, para invertirlas en otras empresas o sociedades obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa, no se gravaban con los impuestos finales mientras no fuesen retiradas de la sociedad que recibía la inversión o distribuidas por esta.

Sin embargo, en el caso consultado, los retiros en exceso que se aportaron estrictamente no constituyeron utilidades “reinvertidas”, atendido que dichos retiros en excesos no contaban con calificación tributaria⁶⁷.

Ahora bien, la empresa que recibió la “reinversión” debió considerarla como un aporte de capital, porque al año 2013 – en que se produjo la inversión – el N° 9 del artículo 41 de la LIR trataba de esta manera todos los haberes entregados por los socios (a esa fecha no existía la obligación de formalizar los aportes de capital mediante una escritura pública)⁸.

Por tanto, supuesto que la sociedad que recibió el aporte se mantuvo en un régimen general de tributación, de acuerdo con la normativa vigente al 31 de diciembre de 2019 y, a contar del 1° de enero de 2020, se encuentra acogida al régimen pro pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, debió considerar los aportes como capital en la determinación del capital propio tributario de la empresa y, en consecuencia, estos no quedarán formando parte del registro RAI⁹¹⁰.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) El valor de los bienes del activo fijo depreciables recibidos como aporte de capital por una empresa acogida al régimen pro pyme del N° 3 del artículo 14 de la LIR podrá ser rebajado como egreso, en forma instantánea e íntegra, para determinar la base imponible del IDPC, en el mismo

⁵ Artículo 14 ter de la LIR derogado por la Ley N° 21.210.

⁶ Esto es, no se encontraba definido en ese momento si se trataba de utilidades tributables, o no tributables.

⁷ Los retiros en exceso tributarán en la empresa fuente, en los términos del artículo decimoséptimo transitorio de la Ley N° 21.210.

⁸ La “reinversión” habría ocurrido antes de la modificación efectuada al N° 9 del artículo 41 de la LIR. Ver instrucciones en las Circulares N° 13 y N° 15 de 2014, y que rigen a contar del 12 de marzo de 2014.

⁹ Ver instrucciones en la Circular N° 73 de 2020, pág. 33

¹⁰ Los retiros en exceso tributarán en la empresa fuente, en los términos del artículo decimoséptimo transitorio de la Ley N° 21.210.

ejercicio en que se materialice el aporte¹¹ y, en consecuencia, se efectúe la adquisición de los mismos por parte de la empresa.

Lo anterior, sin perjuicio de la facultad de este Servicio para tasar el valor de los bienes aportados, conforme al artículo 64 del Código Tributario y párrafo final del N° 8 del artículo 17 de la LIR.

- 2) No corresponde la imputación de crédito asociado al ingreso diferido cuando en el ejercicio comercial no se reconoce ninguna cantidad por este concepto. Por tanto, en caso de existir un excedente del crédito por IDPC al término del plazo para reconocer el ingreso diferido, dicho crédito se extingue y no procede mantener su control en el Recuadro N° 5 del F22
- 3) Los aportes recibidos en el año 2013, correspondientes a “reinversiones” que al 31 de diciembre de 2016 se mantenían sin calificación tributaria por corresponder a retiros en exceso, constituyen aporte de capital en la empresa acogida al régimen pro pyme general del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 83, del 09.01.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

¹¹ Cumpliendo las formalidades legales que corresponda a la naturaleza del bien aportado, esto es, tratándose del aporte de bienes inmuebles, desde la inscripción respectiva, y tratándose de bienes muebles, desde la tradición.