

REPORTE TRIBUTARIO

Nº 119
SEPTIEMBRE 2020

REGISTRO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS EMPRESARIALES – PARTE I

Estimados lectores,

En esta centésima décimo novena edición del Reporte Tributario, N°119 septiembre/2020, nos abocaremos a otro tema que trajo aparejada la ley 21.210 y que dice relación con los registros de rentas empresariales.

En el presente estudio, analizaremos el objetivo que persiguen estos registros, quiénes son los obligados a llevarlos y la liberación de tal obligación a la que pueden acceder algunos contribuyentes.

Profundizaremos en la determinación de las rentas afectas a impuestos finales, también denominado RAI, en el registro y control de las mismas, su mecánica de cálculo, el análisis de los elementos que componen su fórmula de determinación, el reverso de los saldos acumulados y la imputación de retiros, remesas y distribuciones a dichas rentas.

Revisaremos también el registro de la diferencia entre la depreciación acelerada y normal, es decir, el registro DDAN, su propósito y determinación, así como también los reversos del mismo y las imputaciones de retiros, remesas o distribuciones a éste.

El Centro de Estudios Tributarios sigue trabajando para colaborar en la difusión de las materias relacionadas con tributación. En ese contexto, los invitamos a visitar www.cetuchile.cl, sitio en el que podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Invitamos asimismo a todos los lectores a interiorizarse detalladamente de las labores y actividades que desarrolla el Centro de Estudios Tributarios (CET UChile).

Profesor Gonzalo Polanco Zamora

Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios

CET Universidad de Chile.

REGISTRO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS EMPRESARIALES – PARTE I

I. INTRODUCCIÓN



Continuando con el análisis de los nuevos regímenes tributarios incorporados por la Ley N° 21.210, del 24 de febrero de 2020, que moderniza la Legislación Tributaria, en esta oportunidad comenzaremos con el análisis de los registros de rentas empresariales que están obligadas a llevar las empresas sujetas al régimen de la letra A) y del N° 3 de la letra D), ambos del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Analizaremos el objetivo que persiguen estos registros atendiendo a los dos niveles de tributación de las rentas que contempla nuestro sistema tributario, quiénes son los obligados a llevarlos y la liberación de tal obligación a la que pueden acceder dichas empresas.

Profundizaremos en la determinación de las rentas afectas a impuestos finales, también denominado RAI, en el registro y control de las mismas, su mecánica de cálculo, el análisis de los elementos que componen su fórmula de determinación, el reverso de los saldos acumulados y la imputación de retiros, remesas y distribuciones a dichas rentas.

Revisaremos también el registro de la diferencia entre la depreciación acelerada y normal, es decir, el DDAN, su propósito y determinación, así como también los reversos del mismo y las imputaciones de retiros, remesas o distribuciones a éste.

Invitamos a nuestros lectores, asesores, académicos, alumnos y a toda persona interesada en las materias impositivas, a revisar y estudiar el material docente que hemos preparado en esta oportunidad, a efectos de que puedan profundizar sus conocimientos sobre esta interesante temática.

II. OBJETIVO DE LOS REGISTROS DE RENTAS EMPRESARIALES



Conforme a lo establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta¹, se distinguen dos niveles de tributación respecto de las rentas generadas con ocasión de las actividades que desarrollan las empresas, esto es, a nivel propiamente tal de la empresa a través del Impuesto de Primera Categoría², y a nivel de sus propietarios, a través de los impuestos finales³.

Por medio del artículo 20 de la LIR se consagra en nuestra legislación tributaria el denominado sistema integrado de tributación, al disponer dicho artículo lo siguiente: *“Establécese un impuesto del 25% que podrá ser imputado a los impuestos finales de acuerdo a las normas de los artículos 56, número 3), y 63”*. De esta forma, el IDPC que pagan las empresas no constituye una tributación definitiva, sino más bien un anticipo a cuenta de la tributación final que afectará a sus propietarios, pudiendo éste descontarse como crédito en contra del IGC o IA que les afecte.

¹ En adelante, indistintamente, LIR.

² En adelante, indistintamente, IDPC.

³ Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), según corresponda.

Por su parte, a través del N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, en concordancia con el N° 4 de la letra D) del mismo artículo, se establece que los propietarios de las empresas obligadas a llevar contabilidad completa acogidas a los regímenes de tributación de esa letra A) y del Pro Pyme del N°3 de la referida letra D), quedarán gravados con los impuestos finales sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde dichas empresas, a menos que se trate de ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas de los impuestos finales, rentas con tributación cumplida o de devoluciones de capital y sus reajustes de acuerdo al N° 7 del artículo 17 de la LIR.

Acumuladas las utilidades en la empresa, ya sean tributables o no (exentas, ingresos no renta o rentas con tributación cumplida), cabría preguntarse entonces a cuál de ellas echar mano en primera instancia al momento de su retiro, remesa o distribución, lo cual no podría quedar al arbitrio de la empresa o del propietario, toda vez que sin duda se preferirían aquellas que no se afecten con impuesto por sobre aquellas que sí lo están. En razón de esto, a través del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR se establece la oportunidad y orden de imputación de los retiros, remesas y distribuciones de utilidades.

De este modo, surge la necesidad de contar con el detalle de las rentas generadas por la empresa o percibidas con motivo de su participación en otras sociedades que están disponibles para ser retiradas, remesadas o distribuidas a los dueños, separadas conforme al tipo de renta que se trate. Asimismo, se requiere conocer el IDPC que gravó a dichas rentas y que podrá ser utilizado como crédito en contra de los impuestos finales que afecten a los propietarios. Estas materias fueron recogidas en la LIR a través de los números 2 y 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

En virtud a lo antes expuesto, cabe concluir entonces que entre los objetivos de los registros tributarios de las rentas empresariales se encuentran los siguientes:

- i. Registrar y controlar los distintos tipos de rentas o cantidades generadas por la empresa o percibidas con motivo de su participación en otras sociedades, las cuales se encuentran disponibles para ser retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios.
- ii. Registrar y controlar los créditos por IDPC y/o por impuestos pagados en el exterior acumulados en la empresa, disponibles para su asignación a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades a los propietarios.
- iii. Definir la situación tributaria de los retiros, remesas o distribuciones de utilidades efectuadas a los dueños, así como también el derecho al crédito por IDPC y la calidad de éste, es decir, con o sin obligación de restitución y si, en caso de generarse un remanente al momento de su imputación en contra de los impuestos finales, éste tiene o no derecho a devolución.

Como se señaló anteriormente, los registros a los que nos referimos deben ser llevados por las empresas obligadas a llevar contabilidad completa sujetas a los regímenes tributarios establecidos en la letra A) y en el N° 3 de la letra D), ambos del artículo 14 de LIR, pues solo los propietarios de tales empresas son quienes tributan en base al reparto de utilidades. Se hace presente que, respecto de las empresas del régimen Pro Pyme, su obligación persiste aun cuando opten por llevar contabilidad simplificada.

Sin perjuicio de lo antes señalado, y de lo que analizaremos a lo largo de este reporte, existe la posibilidad de que las empresas se liberen⁴ de la obligación de llevar los registros RAI, DDAN y REX, en la medida que no generen ni perciban rentas que deban afectarse con los impuestos finales, por corresponder a rentas con tributación cumplida, rentas exentas de los impuestos finales o ingresos no constitutivos de renta, salvo en el año en que efectúen una devolución de capital. No obstante, siempre existirá la obligación de llevar el registro SAC a que alude la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

III. EL REGISTRO DE RENTAS AFECTAS A IMPUESTOS FINALES (RAI)⁵



Como regla general, los retiros, remesas o distribuciones de utilidades deben consumir, en primer orden de prelación, aquellas rentas acumuladas en la empresa que se encuentren afectas a los impuestos finales, para, posteriormente, y solo una vez que éstas se hayan agotado, pasar a consumir aquellas rentas o cantidades que tengan algún tratamiento especial, como lo son las rentas con tributación cumplida, las rentas exentas de los impuestos finales y los ingresos no constitutivos de renta.

Dicho lo anterior, a través de la letra a) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, el legislador estableció la mecánica de determinación de las rentas afectas a impuestos finales, la cual pasaremos a analizar a continuación.

i. Mecánica de Determinación del RAI

En primer lugar, se debe tener presente que la situación tributaria de los retiros, remesas y distribuciones se define al término del ejercicio, considerando el orden cronológico de ocurrencia de los mismos. En razón de esto, cualquier reparto de utilidades efectuado durante el año tiene la calidad de provisorio.

Ahora bien, para determinar las rentas afectas a los impuestos finales el legislador estableció una fórmula, la cual contempla elementos tales como el capital propio tributario⁶, las cantidades

⁴ Conforme a lo señalado en el N° 3 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

⁵ Establecido en la letra a) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

⁶ En adelante, indistintamente, CPT.

anotadas en el registro REX⁷ y el capital efectivamente aportado a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones. Asimismo, el legislador precisa un par de ajustes a tener presente.

En la siguiente figura se expone la fórmula prevista por el legislador:

+	Capital Propio Tributario Positivo	\$.....
+	Retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, reajustados*	\$.....
(-)	Capital aportado, más aumentos y menos disminuciones, reajustados*	\$(.....)
(-)	Saldo positivo del registro REX	\$(.....)
+	Saldo negativo del registro REX	\$.....
=	Rentas afectas a impuestos finales	\$.....

* Tratándose de empresas acogidas al régimen Pro Pyme, del N°3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, no aplican el reajuste. Además, estos contribuyentes determinan un capital propio tributario simplificado.

a) El Capital Propio Tributario Positivo⁸

Este elemento comenzó a ser utilizado en la norma tributaria, para efectos de determinar las rentas afectas a impuestos finales, a partir del 1° de enero de 2017⁹, es decir, en el año tributario 2018, puesto que en él se encuentran contenidas todas las rentas o cantidades que la empresa ha generado en el desarrollo de su giro o ha percibido con motivo de su participación en otras sociedades a lo largo de su historia¹⁰.

A partir del 1° de enero de 2020 se incorporó, en el N° 10 del artículo 2° de la LIR, una definición para el CPT, la cual, en su primera parte, señala que se entenderá por capital propio tributario “el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, a valores tributarios, que posee la empresa”. De esta forma, el legislador reconoce que el CPT contiene todos los activos de la empresa, en los cuales están reflejados las rentas o cantidades generadas o percibidas por la empresa.

Para determinar el CPT de las empresas de la letra A) del artículo 14 se deben seguir las reglas de valorización establecidas en el artículo 41 de la LIR. En cambio, tratándose de empresas acogidas al Régimen Pro Pyme, contenido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, el capital propio tributario se determina bajo una mecánica simplificada establecida en la letra (j) de dicho N° 3.

⁷ Registro de rentas exentas e ingresos no renta, establecido en la letra c) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

⁸ Numeral i) de la letra a) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

⁹ Incorporado a través de la Ley N° 20.780, del 29.09.2014, sobre reforma tributaria.

¹⁰ El capital propio tributario representa las deudas que la empresa tiene con los propietarios, es decir, el capital aportado y las utilidades acumuladas, debidamente sustentados con sus activos no adeudados a terceros.

Para mayor detalle sobre la materia referida al CPT los invitamos a revisar los reportes tributarios N° 114 y 115, de los meses de abril y mayo, respectivamente.

b) Los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio¹¹

Conforme a lo precisado por el legislador, los retiros, remesas y distribuciones del ejercicio deben agregarse al capital propio tributario de la empresa determinado al término del ejercicio comercial. De esta forma, dichas cantidades pasan a formar parte de las rentas afectas a impuestos finales, para posteriormente definir la situación tributaria de los mismos a través de su imputación a los registros de rentas empresariales.

Este ajuste se produce debido a que dichos retiros, remesas o distribuciones efectuados durante el ejercicio son cantidades que ya no están disponibles en la empresa al 31 de diciembre, es decir, no están formando parte del CPT a esa fecha, sin embargo, no está definida la situación tributaria de los mismos, razón por la cual deben agregarse al capital propio tributario y de esta forma engrosar el cúmulo de rentas afectas a impuestos finales al término del ejercicio.

Estos retiros, remesas o distribuciones de utilidades deben adicionarse al CPT debidamente actualizados, considerando la variación del IPC¹² ocurrida entre el mes anterior al retiro, remesa o distribución y el mes anterior al término del año comercial. Se debe tener presente que, tratándose de empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, éstas deberán considerar los retiros, remesas y distribuciones a su valor histórico, es decir, sin la señalada actualización, dado que tales entidades están liberadas de la aplicación del sistema de corrección monetaria¹³.

c) El capital aportado¹⁴

Para determinar las rentas afectas a los impuestos finales, el capital aportado por los propietarios debe ser restado, puesto que dicho concepto, si bien forma parte del capital propio tributario de la empresa, no es representativo de una renta afecta a impuestos finales.

Este concepto debe corresponder al capital *efectivamente* aportado por los propietarios a la empresa; por ejemplo, no deben formar parte de este concepto las utilidades financieras capitalizadas. Del mismo modo, este capital debe ser ajustado con los aumentos o disminuciones efectivas del mismo. Por ejemplo, cuando se trate de una devolución de capital sólo debe considerarse como tal aquella proporción que efectivamente fue con cargo al capital aportado, y no así aquellas cantidades que resulten imputadas a los registros de rentas empresariales¹⁵.

¹¹ Inciso final del numeral ii) de la letra a) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

¹² Índice de Precios al Consumidor.

¹³ En virtud a lo establecido en la letra (c) del N° 3 de la letra D) del art. 14 de la LIR.

¹⁴ Según el inciso primero del numeral ii) de la letra a) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

¹⁵ Conforme a lo señalado en el N° 7 del art. 17 de la LIR y N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Tanto el capital aportado, como así también sus aumentos y disminuciones posteriores, deben considerarse debidamente reajustados, según la variación del IPC ocurrida entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución y el mes anterior al término del año comercial. Cabe recordar, que tratándose de empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, deberán considerar el capital aportado, sus aumentos y disminuciones sin reajuste alguno.

d) El saldo positivo del registro REX¹⁶

Tal como lo hemos expresado anteriormente, el capital propio tributario de la empresa está compuesto por los activos no adeudados a terceros y representa al capital aportado y todas aquellas rentas obtenidas por la empresa, incluidas aquellas que tengan algún tipo de franquicia o tratamiento tributario especial. De esta forma, además de las rentas afectas a impuestos, en el CPT estarán presentes cantidades tales como:

- i. Rentas con tributación cumplida.
- ii. Rentas exentas de los impuestos finales.
- iii. Ingresos no constitutivos de renta.

Las rentas o cantidades antes enunciadas deben ser controladas en forma separada¹⁷ de las rentas afectas a impuestos finales, toda vez que, si bien es cierto tales cantidades están disponibles para ser retiradas, remesadas o distribuidas por los propietarios de la empresa, solo se podrá echar mano de ellas una vez agotadas las rentas afectas a impuestos finales¹⁸.

De esta forma, en la medida que exista este tipo de rentas en la empresa, ellas deben ser descontadas del capital propio tributario de la misma, en razón de que tales cantidades no constituyen rentas afectas a los impuestos finales.

e) El saldo negativo del registro REX¹⁹

Las rentas o cantidades que se ingresan al registro REX deben efectuarse netas de los costos, gastos y desembolsos imputables a las mismas, conforme a lo establecido en la letra e) del N° 1 del artículo 33 de la LIR. En virtud de lo anterior, producto de este neteo, podría generarse un saldo negativo a incorporar al registro REX, el cual deberá ser imputado a los remanentes positivos existentes en dicho registro, y en caso de no ser posible tal imputación, ya sea porque no existen remanentes o no sean suficientes, tal imputación se hará a las rentas o cantidades que se generen en ejercicios siguientes.

¹⁶ Al igual que el capital aportado, la rebaja del registro REX está señalada en el inciso primero del numeral ii) de la letra a) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

¹⁷ Tales rentas o cantidades deben controlarse en el registro REX, conforme a la letra c) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

¹⁸ De acuerdo a lo establecido en el N° 4 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

¹⁹ Última parte del inciso final del numeral ii) de la letra a) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

En consideración a lo anterior, en caso de que el saldo del registro REX sea negativo, éste debe reponerse en el capital propio de la empresa para efectos de determinar las rentas afectas a impuestos finales, toda vez que dicho saldo negativo o pérdida, está disminuyendo el CPT, dado que, así como en el capital propio tributario se concentran todas las rentas generadas por la empresa, en él también se consolidan todas las pérdidas, sin distingo del régimen tributario al cual pertenecen.

En consecuencia, el valor absoluto del saldo negativo del registro REX, es decir, el saldo negativo expresado sin signo deberá sumarse al capital propio tributario con el fin de reflejar correctamente el monto total de las rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional.

ii. ¿Qué contiene el RAI?

Vistos y analizados los componentes de la fórmula prevista por el legislador, no cabe más que concluir que el RAI representa el monto total de las rentas afectas a los impuestos finales que se encuentran disponibles para el retiro, remesa o distribución a los propietarios de la empresa, las cuales representan una acumulación que data del inicio de ella.

Al considerarse la determinación de dichas rentas a partir del capital propio tributario de la empresa, en el monto del RAI se encuentran reconocidos, indirectamente, conceptos tales como: la renta líquida imponible del ejercicio afecta a IDPC, los retiros o dividendos percibidos con motivo de la participación en otras sociedades, el descuento de las partidas del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, entre otros.

iii. ¿El RAI podría resultar negativo?

Podríamos distinguir dos situaciones. Primero, el resultado obtenido a través de la depuración del capital propio tributario, el cual puede ser negativo, y segundo, las rentas afectas a impuestos que deben incorporarse al registro propiamente tal.

En lo que se refiere al registro, y en atención a las precisiones efectuadas por el legislador, al momento de disponernos a determinar las rentas afectas a los impuestos finales podremos observar que tanto el monto determinado del RAI al final del ejercicio, y por consecuencia su saldo para el ejercicio siguiente después de imputar retiros, remesas y distribuciones de utilidades, no podrán tener un valor negativo.

Lo señalado en los párrafos anteriores se debe, principalmente, a las siguientes dos situaciones:

- i. La ley precisa que el cálculo del RAI parte de un capital propio tributario positivo, con lo cual el legislador dejó fuera la posibilidad de partir de un CPT negativo, el cual se origina principalmente por la existencia de una pérdida tributaria que consumió incluso el capital aportado por los dueños.
- ii. Aun cuando exista un CPT positivo, si al momento de restar a dicha partida el capital efectivamente aportado por los propietarios y el saldo positivo del registro REX resultase un

valor negativo, se deberá considerar como resultado de dicha operación un valor cero (\$ 0)²⁰. Esta situación se podría dar, por ejemplo, cuando existe una situación de pérdida tributaria de arrastre, la cual ha consumido solo una parte del capital efectivamente aportado por los dueños.

iv. El reverso del RAI

Aun cuando la ley no lo señala expresamente, y atendiendo al concepto analizado de lo que contiene el RAI, para efectos del control de las rentas afectas a los impuesto finales acumuladas en la empresa, el RAI determinado al término de cada ejercicio no debe ser adicionado al saldo del año anterior, puesto que, dada la mecánica de determinación, que considera como elemento inicial y principal al capital propio tributario de la empresa, las rentas acumuladas de años anteriores ya están consideradas en el RAI que se determina año a año.

En vista de lo anterior, cuando exista un remanente inicial de RAI en el registro respectivo, al término del ejercicio éste deberá ser reversado, con el propósito de incorporar el nuevo monto de RAI, el cual contiene tanto las rentas afectas a impuestos finales generadas en el año como así también las obtenidas en años anteriores que no han sido retiradas, remesadas o distribuidas.

v. Imputación de retiros, remesas o distribuciones al RAI y sus efectos tributarios.

Según lo señalado en el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, para la aplicación de los impuestos finales, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al término del ejercicio respectivo, debidamente reajustados, en el orden cronológico en que éstos se efectúen, hasta agotar los saldos positivos de los registros RAI, DDAN y REX, en el orden de prelación y con los efectos tributarios que allí claramente se señalan. Tratándose empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR deben considerar esta imputación sin reajustes.

En el numeral (i) de la última referencia legal citada, el legislador señala que los retiros, remesas o distribuciones se imputarán, en primer lugar, a las rentas o cantidades anotadas en el registro RAI, afectándose con el impuesto final que corresponda, es decir, cualquier imputación a cantidades acumuladas en este registro quedará gravada con impuesto global complementario o adicional, según corresponda.

No obstante lo anterior, se debe tener presente que en caso que el perceptor del retiro o distribución sea un contribuyente de primera categoría sujeto al régimen de la letra A) del artículo o del régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D), ambos del artículo 14 de la LIR, dichas cantidades pasarán a formar parte de su registro RAI, no de forma directa como una anotación particular, sino que se incorporarán a través de su consideración en el capital propio tributario determinado por la empresa receptora al término del ejercicio respectivo.

²⁰ Conforme al inciso segundo del numeral ii) de la letra a) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

IV. REGISTRO DE LA DIFERENCIA ENTRE LA DEPRECIACIÓN ACCELERADA Y NORMAL (DDAN)²¹



A través de los números 5 y 5 bis del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR²² se establece la opción de considerar como gasto del ejercicio una cuota anual de depreciación acelerada de los bienes del activo inmovilizado, permitiendo así a las empresas rebajar de su base imponible de primera categoría un monto mayor al de la depreciación normal que le correspondería.

No obstante lo anterior, el inciso tercero del N° 5 del citado inciso cuarto, precisa que, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación que corresponda al total de los años de vida útil de bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, solo podrá deducirse como gasto para efectos de la primera categoría.

En vista de lo antes precisado, a través del registro DDAN se controla dicha diferencia entre la depreciación acelerada y normal, la cual constituye a todo evento una renta afecta a los impuestos finales a la cual se deben imputar retiros, remesas o distribuciones efectuadas por los dueños. Cabe precisar que dicha diferencia no está incorporada en el CPT de la empresa, puesto que en él figuran los activos inmovilizados a valor tributario, es decir, ya aplicada y descontada la depreciación acelerada.

i. Determinación del DDAN

En primer lugar, debemos señalar que la diferencia entre la depreciación acelerada y normal solo deberá ser controlada por las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, puesto que las empresas acogidas al régimen Pro Pyme no aplican el sistema de depreciación establecido en el artículo 31, sino que deprecian sus activos fijos de manera instantánea e íntegra en el mismo ejercicio comercial en que sean adquiridos o fabricados²³.

Ahora bien, para determinar la diferencia en análisis no debe considerarse el total de depreciación acelerada menos el total de depreciación normal del ejercicio que arroje el auxiliar del activo fijo tributario, sino que dicha diferencia debe determinarse bien por bien, considerando únicamente a aquellos activos fijos sujetos al régimen de depreciación acelerada. De esta manera, cuando una empresa opta por depreciar aceleradamente un bien, necesariamente deberá determinar también la cuota de depreciación normal de dicho bien.

De esta forma, la diferencia entre la depreciación acelerada y normal, es decir el monto a incorporar como DDAN del ejercicio, estará dada por la sumatoria de las diferencias particulares de cada bien sometido a depreciación acelerada

²¹ Establecido en la letra b) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

²² Asimismo, las normas de depreciación instantánea contenidas en los artículos 21 y 22 transitorios de la Ley N° 21.210 también deben ser consideradas para efectos de la determinación del registro DDAN.

²³ Según lo señalado en la letra (d) del N° 3 de la letra D) del art. 14 de la LIR.

ii. El remanente inicial del registro DDAN ²⁴

Al monto de la diferencia de depreciación acelerada y normal determinada en el ejercicio debe adicionarse el saldo o remanente inicial existente al 1° de enero del año respectivo, toda vez que la determinación de la diferencia del año no contempla un arrastre de dichas las DDAN de años anteriores.

Dicho saldo inicial debe reajuste por la variación del IPC ocurrida ente el último día del mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo.

iii. Reversos al registro DDAN²⁵

La diferencia entre la depreciación acelerada y normal es de naturaleza temporal, es decir, se genera solo por un lapso, por lo que, llegada cierta instancia, tal diferencia desaparecerá.

En efecto, supongamos un escenario sin corrección monetaria en el cual un bien del activo fijo cuyo valor de adquisición fue de \$9.000.000.-, y tiene una *vida útil normal* de 9 años, correspondiéndole así una *vida útil acelerada* de 3 años. Con estos antecedentes tendríamos una cuota de depreciación anual normal de \$1.000.000.-, mientras que la cuota de depreciación acelerada anual sería de \$3.000.000.

De esta forma, al término de los 3 primeros años el bien se encontrará totalmente depreciado, habiéndose generado hasta esa fecha una diferencia total entre la depreciación acelerada y normal de ese bien por un monto de \$6.000.000.- ($\$9.000.000 - \$3.000.000 = \$6.000.000$).

A contar del cuarto año, el bien ya no puede seguir depreciándose aceleradamente, sin embargo, al finalizar dicho año, éste habría determinado una depreciación anual normal por un monto de \$1.000.000.-, por lo que la diferencia entre la depreciación acelerada y normal ya no será de \$6 millones, sino que sólo corresponderá a un total de \$5.000.000, equivalente al total de la depreciación normal que resta por los 5 años siguientes. De esta forma, al finalizar el último año de vida útil normal (año 9 para efectos del ejemplo), la diferencia entre la depreciación acelerada y normal ya no existirá.

Del mismo modo, en caso de que el bien del activo fijo que se está depreciando aceleradamente sea enajenado o por alguna otra razón ya no pueda seguir siendo depreciado tributariamente, se deberán efectuar los reversos de la diferencia existente entre la depreciación acelerada y normal del mismo.

Finalmente, es necesario precisar que los reversos analizados aplican respecto al saldo o remanente inicial del registro DDAN, por lo que en caso de que dicho saldo o remanente no exista, no procederán los reversos antes comentados.

²⁴ Inciso segundo de la letra b) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

²⁵ Inciso primero de la letra b) del N° 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR.

iv. Imputación de retiros, remesas o distribuciones al registro DDAN

Conforme al orden de imputación establecido en numeral (ii) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, los retiros, remesas o distribuciones serán imputadas al registro DDAN en segundo lugar, una vez agotados el saldo positivo del registro RAI.

Los retiros, remesas o distribuciones imputados al registro DDAN constituirán rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional, según corresponda.

En caso que el perceptor del retiro o distribución imputada al registro DDAN sea un contribuyente de primera categoría sujeto al régimen de la letra A) o del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, dichas cantidades pasarán a formar parte de su registro RAI, no de forma directa como una anotación particular, sino que se incorporarán a través de su consideración en el capital propio tributario determinado por la empresa receptora al término del ejercicio en el cual se perciben dichas rentas.

v. ¿El registro DDAN podría resultar negativo?

El registro de la diferencia entre la depreciación acelerada y normal de un bien, como ya señalamos, es de carácter temporal, es decir, una vez generada dicha diferencia, se extinguirá en el futuro a través de los reversos ya comentados.

En el evento que existan retiros, remesas o distribuciones que sean imputados a este registro, éstos sólo se imputarán hasta el saldo positivo del registro DDAN, conforme a lo precisado en el inciso primero del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, por lo que en ningún caso dicha imputación podría hacer negativo el saldo de este registro.

En consecuencia, el registro DDAN no puede tener saldo o remanente negativo.

V. CONCLUSIONES



Los registros tributarios de las rentas empresariales tienen como principal objetivo registrar y controlar las rentas generadas por las empresas, las que se encuentran disponibles para ser retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios de la misma, así como también permite controlar y asignar los créditos a imputar en contra de los impuestos finales que les afecten. Estos registros deben ser mantenidos por las empresas sujetas al régimen de la letra A) y del N° 3 de la letra D), ambos del artículo 14 de la LIR, sin perjuicio de la liberación de tal obligación que contempla el N° 3 de la letra A) del referido artículo 14.

En el registro RAI se encuentran las rentas afectas a los impuestos finales, las cuales se determinan a partir del capital propio tributario positivo de la empresa, al que se adicionan los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio y, de existir, el saldo negativo del RAI. Asimismo, dicho concepto de ser depurado del capital efectivamente aportado por los propietarios, más los aumentos y menos las disminuciones del mismo, y del saldo positivo del registro REX, resultando de esta forma el total

de rentas afectas a impuestos finales, a las cuales se imputan, en primer orden de prelación, los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio.

Tal como analizamos, el saldo del registro RAI debe ser reversado de un año a otro, toda vez que la determinación del mismo, que se efectúa al término de cada ejercicio, al contemplar como principal elemento de determinación al CPT positivo de la empresa, contiene todas las rentas acumuladas que ésta ha generado a lo largo de su historia, razón por la cual no debe sumarse al remanente del RAI del año anterior, sino que debe contemplar el reverso de dicho remanente. Además, el monto del registro RAI o su saldo no puede ser negativo, por así disponerlo expresamente el legislador.

El registro DDAN contiene la diferencia entre la depreciación acelerada y normal de aquellos bienes del activo inmovilizado sometidos al régimen de depreciación acelerada, cantidad que debe ser controlada ya que es deducible sólo para efectos de la determinación de la RLI de la empresa, y no así para efectos de la determinación de las rentas afectas a tributación en cabeza de los propietarios. La diferencia aludida es de tipo temporal, es decir, en la medida que no se imputen a ella retiros, remesas o distribuciones, su reverso se generará por el paso del tiempo o por algún motivo que no permita continuar con la depreciación del bien respectivo.

La diferencia entre la depreciación acelerada y normal debe ser determinada año a año y adicionarse al remanente del año anterior, en caso de existir. Además, la diferencia aludida no podrá ser negativa ni tampoco su registro podrá arrastrar saldos negativos. Finalmente, cabe señalar que los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio deben ser imputados al DDAN en segundo orden de prelación, una vez agotado el saldo del registro RAI; las imputaciones que se efectúen a las cantidades acumuladas en el registro DDAN se afectarán con los impuestos finales en cabeza de los propietarios de la empresa.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE