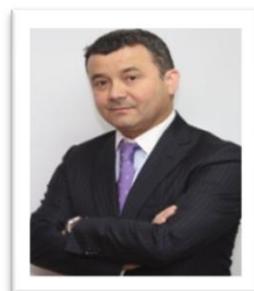


RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN ARTÍCULO 14 TER DEFINITIVO *REGIME OF TAXATION - DEFINITE ARTICLE 14 TER*

Pablo Calderón Torres

Fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos
Magíster en Gestión y Planificación Tributaria
Universidad de Santiago de Chile
Contador Público y Auditor
pabloconsultas@gmail.com



Lisette Rojas Peralta

Abogada del Servicio de Impuestos Internos
Magíster en Tributación. Universidad de Chile
Abogada. Universidad Diego Portales
contacto@cetuchile.cl

Resumen: El presente artículo hace un breve análisis de la modificación introducida al tratamiento tributario que afecta a las utilidades acumuladas pendientes de tributación que mantienen los contribuyentes obligados determinar su renta efectiva según contabilidad completa y balance general y opten por incorporarse al régimen de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR.

Este análisis se realizará a través de ejemplos simples, con el objeto de aclarar los efectos tributarios que afectará a dichos contribuyentes. Para ello, en primer lugar, se estudiará la opción que pueden ejercer los contribuyentes que deseen incorporarse al régimen simplificado en los ejercicios 2015 y 2016, para continuar con aquellos que se

incorporen a contar del 2017. Finalmente se realizará un breve análisis a las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899 de 2016 a las normas de relación en el artículo 14 ter, letra A), cuyos efectos deben ser considerados al momento de medir el nivel de ingresos para mantenerse en el régimen simplificado.

Palabras claves: 14 ter – régimen simplificado – tributación simplificada – Ley N° 20.899

***Abstract:** The current article makes a brief analysis of the amendments introduced into the taxation system that affect those accumulated profits pending of taxation that maintain taxpayers forced to determine their actual income according to full accounting and balance sheet and choose incorporating to letter A from the article 14 ter of the LIR.*

This analysis will be conducted through simple examples, with the aim to clarify the tax effects that will compromise such taxpayers. To this end, firstly, it will be studied the option that taxpayers who want to be incorporated into the simplified regime in the exercise years 2015 and 2016, in order to continue with those who will incorporate from 2017. Finally, a brief analysis will be made to the amendments made by the Law N° 20.899 of 2016 to the linkage policies in the article 14 ter, letter A), whose effects should be considered at the moment of measuring the income level in order to remain in the simplified regime.

Keywords: Article 14 ter – simplified regime – simplified taxation – Law No 20.899

1.- INTRODUCCIÓN:

El día 8 de febrero de 2016, se publicó en el Diario Oficial la Ley N°20.899, denominada ley de simplificación al sistema de tributación a la renta y perfeccionamiento de otras disposiciones tributarias, la cual en su literal i, de la letra c), del N°1, del artículo 8° efectuó modificaciones a la norma permanente de la letra A) del artículo 14 ter, contenida en el numeral 6), de la Ley N°20.780 de 2014, vigentes a partir de 2017. Adicionalmente, modificó las disposiciones transitorias contenidas en el numeral 2), de la Ley N°20.780, a través de la letra b, del número 5, del artículo 8°.

Es por ello, que se cree necesario revisar dichas modificaciones, en especial los cambios a las disposiciones transitorias, donde se establecen algunas nuevas normas para los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014 o para aquellos que se

incorporen al régimen simplificado a contar del 1° de enero de 2015 o 1° de enero de 2016.

Dentro de estas modificaciones, una de ellas, corresponde a la solución que se da a los saldos pendientes de tributación para los contribuyentes de la letra A), del artículo 14¹, de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2016, a la hora de cambiar al régimen de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, dado que este último, consideraba como rentas retiradas, remesadas o distribuidas, y como consecuencia de ello, afectas a la tributación de los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda².

En efecto, el literal ii, de la letra b), del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899 de 2016, incorporó un número 8), que otorga la opción de tributación sobre el saldo de utilidades tributables acumuladas al término del año comercial anterior al de su ingreso al régimen simplificado del artículo 14 ter a contar del 1° de enero de 2015, o bien, se acojan a dicho régimen a partir del 1° de enero de 2016. Por consiguiente, estos contribuyentes podrán optar por aplicar en reemplazo de lo establecido en la letra a), del número 2, de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, de acuerdo a su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, una de las siguientes alternativas:

- a. Considerar como un ingreso diferido las rentas o cantidades que se mantengan pendientes de tributación y se determinen conforme a lo dispuesto en el N°2, del artículo 14 ter, de la LIR.
- b. Podrán optar por aplicar un impuesto sustitutivo con tasa fija de un 32% como regla general o en base a una tasa variable promedio, de acuerdo a lo dispuesto en el número 11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 de 2014, con algunas modificaciones.³

Luego de ello, se tratará la situación especial para los contribuyentes que se quieran acoger a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 Ter de la LIR, a partir del 1° de enero de 2017, que provengan de los régimen general de tributación, vale decir,

¹ Contribuyentes que determinan su renta a través de contabilidad completa y balance, obligados a llevar FUT.

² De acuerdo al N°2, del artículo 14 Ter, de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2014.

³ Esta opción del impuesto sustitutivo al FUT, deberá ser ejercida hasta el 30 de abril de 2016, por consiguiente, no beneficia a aquellos contribuyentes que opten por incorporarse a este régimen simplificado, a contar del 1° de enero de 2017.

contribuyentes de la letra A), y B), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Y por último, se incorpora un grupo de normas que en opinión de los autores, son de mucha importancia, como es el caso de la inclusión de las normas de término de giro para el año comercial 2016, para los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 Ter, de la LIR, sea que se haya declarado por el contribuyente o cuando el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes, entre otras materias.

2.- PERÍODO 2015-2016: SITUACIONES ESPECIALES AL INGRESAR AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE TRIBUTACIÓN

La ley de simplificación al sistema tributario, en el literal i, de la letra b), del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899⁴, incorporó modificaciones a las normas transitorias⁵ de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR (en adelante también “régimen simplificado”), el cual hasta antes de la modificación⁶, consideraba retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresaban al régimen simplificado, para afectarlas con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, la diferencia que resultara entre el valor del capital propio tributario, aumentado cuando corresponda, por los retiros en exceso que se mantengan a la fecha del cambio de régimen y las siguientes cantidades:

- a. Valor del capital aportado efectivamente a la empresa o sociedad, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos, reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la fecha del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al cambio de régimen.

⁴ Modifica el artículo tercero transitorio, a contar del 1° de enero de 2016

⁵ Vigente para años comerciales 2015 y 2016.

⁶ Esta norma permanece vigente solo para aquellos contribuyentes que no ejerzan la opción de acoger las cantidades pendientes de tributación, al pago del ingreso diferido o al pago del impuesto sustitutivo al FUT, cualquiera de ellas debe ser manifestada hasta el 30 de abril de 2016.

- b. El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establece el inciso primero de la letra b) del número 3° de la letra A) del artículo 14, de la LIR.⁷

Ahora bien, si la empresa registraba un saldo de rentas o cantidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), o bien en el registro a que se refiere el inciso segundo de la letra b) de número 3°, de la letra A), del artículo 14, de la LIR (Fondo de Utilidades Reinvertidas “FUR”), la cantidad afecta a los impuestos Global Complementario o Adicional según sea el caso, será el monto MAYOR entre la diferencia determinada en el párrafo anterior y la suma de las rentas acumuladas en los registros FUT y FUR, en el evento que existan rentas exentas o bien ingresos no renta en éste último registro (FUR), no deberán considerarse para estos efectos. El monto que en definitiva se grave (el mayor), tendrá derecho al crédito de los artículos 56, N°3), y 63 de la LIR, consignados en los registros FUT y FUR, según detalle:

Cuadro N° 1

VARIABLE 1		VARIABLE 2	
Capital propio tributario*	(+)	FUT	(+)
Retiros en exceso	(+)	FUR	(+)
Capital pagado (+/-)	(-)		
FUNT	(-)		
Total (1)	(=)	Total (2)	(=)

Fuente: Elaboración propia

*De acuerdo al Inciso primero del N°1, del artículo 41 de la LIR

De lo indicado, se puede concluir que los contribuyentes del régimen general de la Primera Categoría obligados a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa y a llevar registro FUT, que cumpliendo con los requisitos, hayan optado o bien quieran optar por ingresar al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, deberán entender retiradas, remesadas o distribuidas, al término del ejercicio anterior a aquél en que ingresan al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, para su afectación como rentas de dicho ejercicio con el IGC o IA, según corresponda, la renta o cantidad mayor señalada anteriormente.

No obstante, la Ley N°20.899 de 2016 incorporó, un nuevo N°8 al numeral III, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, el cual estableció el ejercicio

⁷ Registro del Fondo de Utilidades No Tributables.

de dos opciones para cumplir con la tributación sobre las utilidades tributables acumuladas pendientes de tributación al término del año anterior a aquel en que se incorporan, según se indica a continuación.

2.1 Ejercicio de la opción

Las empresas que se hubieren acogido al régimen simplificado de tributación, establecido en la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015, o bien, se acojan a dicho régimen simplificado a partir del 1° de enero de 2016, podrán optar por aplicar en reemplazo de lo establecido en la letra a), del N°2,⁸ de la letra A), del artículo 14 ter de acuerdo a su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, una de las siguientes opciones, que debió ejercer de forma expresa hasta el 30 de abril del año 2016⁹:

a) Podrán considerar como ingreso diferido las rentas o cantidades que se mantengan pendientes de tributación, o.

b) Podrán optar por aplicar lo dispuesto en el número 11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 de 2014, con algunas modificaciones¹⁰ (en adelante también “pago del impuesto sustitutivo al FUT”).

2.1.1 Ingreso diferido

La Ley reemplazó la oración "íntegramente retiradas, remesadas o distribuidas dichas cantidades al término del ejercicio anterior al ingreso al régimen simplificado, para afectarse con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, aplicándose al efecto las normas de la ley sobre Impuesto a la Renta según su texto vigente a esa fecha", por "dichas cantidades como parte del ingreso diferido a que se refiere el número 2, de la letra A), del artículo 14 ter".

Producto de esta modificación, los contribuyentes que se acogieron a esta opción hasta el 30 de abril del año en curso, ya no considerarán retiradas, remesadas o distribuidas, y consecuentemente afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, la

⁸ Situaciones especiales de ingreso al régimen simplificado

⁹ Se incorporó el N°8, del literal ii, de la letra b), del N°5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899 de 2016

¹⁰ Pago del Impuesto sustitutivo al FUT, no existe aún instrucción por parte de la administración tributaria.

cantidad mayor entre las variables analizadas en el punto anterior, sino que deberán considerarla como un ingreso diferido.

De acuerdo a la norma vigente, dicho ingreso diferido se deberá considerar dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo, en un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contados desde aquel en que ingresan al régimen simplificado, incorporando como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación, independientemente de que abandonen o no dicho régimen.

El ingreso diferido se considerará incrementado en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3) y 63, que se mantenga en el saldo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) a esa fecha, y el crédito que se mantenga en el registro de reinversiones (FUR). En caso que el contribuyente realice el término de giro a sus actividades¹¹, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente, deberá incorporarse dentro de los ingresos del ejercicio de término de giro. Para los efectos de su imputación, el ingreso diferido se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de incorporación al régimen simplificado y el mes anterior al término del ejercicio en que se impute. El señalado ingreso diferido no se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 84 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

De acuerdo a lo anterior, se plantea el siguiente caso:

a) Ingreso diferido:

Determinación Ingreso Diferido por incorporación al régimen simplificado de la letra A), del Artículo 14 ter, de la LIR.

DATOS

- I. La empresa RR Ltda., que tributa en renta efectiva según contabilidad completa y balance, no es contribuyente de IVA, decide incorporarse a partir del 1° de enero de 2016 al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Para tales efectos entrega la siguiente información.
- II. Total capital aportado y reajustado al 31 de diciembre de 2015 corresponde a:
- | | | |
|-----------------------|-------------|----------------|
| 2.1. Socio Rivas..... | 50% | 250.000 |
| 2.2. Socio Rojas..... | 50% | 250.000 |
| Total..... | 100% | 500.000 |

¹¹ De acuerdo a las normas del artículo 38 bis de la LIR

III.	El capital propio tributario al 31 de diciembre de 2015 es el siguiente:	
	CPT	660.000
IV.	El saldo del registro Fondo de Utilidades al 31 de diciembre de 2015, es el siguiente:	
	Utilidades con crédito (22,5%).....	100.000
	Crédito e incremento por IDPC (\$100.000 x 0,290322).....	29.032
	Saldo FUT	100.000
V.	El registro del Fondo de Utilidades Reinvertidas al 31 de diciembre de 2015, es el siguiente:	
	Reinversiones recibidas socio Rivas 20 de mayo de 2015 (0%).....	50.000
	Crédito e incremento por IDPC.....	-
	Saldo FUR	50.000
VI.	El saldo del registro del Fondo de Utilidades No Tributables al 31 de diciembre de 2015, es el siguiente:	
	Ingresos No renta.....	40.000
	Ingresos exentos IGC.....	20.000
	Saldo FUNT	60.000
VII.	Retiros durante el año 2015:	
	No se efectuaron retiros.....	-

DESARROLLO:

Determinación del Ingreso Diferido:

	Capital Propio Tributario al 31 de diciembre de 2015.....	660.000
(+)	Retiros en exceso.....	-
(=)	Capital Propio Tributario ajustado al 31 de diciembre de 2015.....	660.000
(-)	Capital enterado efectivamente a la Sociedad.....	- 450.000
	Capital aportado según escritura.....	- 500.000
	Capital a través de Reinversión.....	50.000
(-)	Fondo de Utilidades NO Tributables al 31 de diciembre de 2015.....	- 60.000
(+)	Incremento por Crédito Impuesto de Primera Categoría.....	29.032
	FUT (\$100.000 x 0,290322).....	29.032
	FUR.....	-
(=)	INGRESO DIFERIDO POR CAMBIO DE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN.....	179.032

Tal como se indica, el ingreso diferido de \$179.032 deberá reconocerse como tal en 5 ejercicios comerciales consecutivos a contar de la incorporación al régimen simplificado, vale decir, a contar del 1° de enero de 2016 en adelante, considerándose dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio, además, el remanente de dicho ingreso diferido se deberá reajustar de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo.

b) Crédito IDPC

En relación a los créditos, podrán seguir siendo imputados al impuesto de primera categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen simplificado, para ello, deberán reajustarse considerando el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo.

En caso de resultar un excedente, este se imputará en la misma forma en el ejercicio siguiente y en los posteriores. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni tendrá derecho a devolución.

No obstante a lo señalado anteriormente, el crédito que se impute en el ejercicio respectivo, no podrá exceder de una cantidad equivalente a la suma que se determine al aplicar la tasa vigente del impuesto de primera categoría sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en cada ejercicio.

De acuerdo a lo anterior, se plantea el siguiente caso, tomando como base los datos anteriores:

DATOS Determinación Base Imponible de acuerdo al N°3, de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR al 31.12.2016.
(Continuación caso anterior)

ANTECEDENTES:

- I. La empresa RR Ltda., que tributa bajo las normas de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, entrega la siguiente información relacionada con su actividad, con el objeto de determinar la Base Imponible de IDPC, todo ello al 31 de diciembre de 2016.
- II. El registro de ingresos y egresos (Flujos de caja) informa los siguientes totales:

Saldo inicial.....	-
Ingresos totales.....	1.010.000
Egresos totales.....	- 880.000
- III. El detalle de los ingresos al 31 de diciembre de 2016, es el siguiente:

Operaciones del giro.....	1.000.000
Ingresos por dividendos percibidos (c/c 20%).....	4.000
Venta de 400 acciones en \$15 p/acc. (Adquiridas en junio de 2016 en \$10 por acción).....	6.000
Total ingresos.....	1.010.000
- IV. El detalle de los egresos al 31 de diciembre de 2016, es el siguiente:

Costo de las operaciones del giro.....	- 650.000
Egresos de administración.....	- 80.000
Egresos no del giro.....	- 150.000
Total egresos.....	- 880.000

V.	El detalle de los egresos de administración es el siguiente:	
	Egresos pagados sin respaldo (noviembre de 2016).....	- 10.000
	Retiro socio Rivas (noviembre de 2016).....	- 70.000
	Saldo.....	80.000
VI.	Supuesto:	
	VIPC 2016.....	2,0%
	VIPC junio - diciembre de 2016.....	1,5%
	UTM diciembre de 2016 (supuesto).....	400

Desarrollo:

Determinación Base Imponible, N°3, de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR:

	Saldo de apertura.....	-
	Ingresos totales.....	1.010.000
(-)	Egresos totales.....	- 880.000
(=)	Saldo depurado registros.....	130.000
(+)	Se agrega:	
	Retiro socio Rivas.....	70.000
	Egresos sin respaldo.....	10.000
	Incremento por dividendo percibido con crédito de IDPC del 20% (\$4.000 x 0,25).....	1.000 Ver Nota N°3
	Egresos no del giro.....	150.000
	Ingreso diferido por cambio de régimen [(\$182.613/5)].....	36.523 Ver Nota N°1
(-)	Se deducen:	
	CM costo venta acciones (400 acciones x \$10 = \$4.000 x 1,5%).....	- 60 Ver Nota N°2
	Gastos menores no documentados.....	- 5.050
	a. 15 UTM (15 x \$400).....	6.000
	b. Ingresos 14 ter letra A) (0,5% x \$1.010.000).....	5.050
	Ingresos 14 ter letra A).....	1.010.000
	Total.....	1.010.000

(=) BASE IMPONIBLE N°3, DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER, DE LA LIR..... 392.413

	IDPC (24% sobre \$392.413).....	94.179
	Créditos IDPC:	
	Crédito por cambio de régimen (El menor).....	- 8.765 Ver Nota N°1
	Crédito por dividendos recibidos con tasa del 20%.....	- 1.000 Ver Nota N°3
	IDPC A PAGAR.....	84.414

Nota N°1

Ingreso diferido y créditos por cambio de régimen:

Ingreso diferido 2015.....	179.032	Créditos.....	29.032
VIPC 2016 (2% supuesto).....	3.581	VIPC 2016 (2% supuesto).....	581
Ingreso diferido al 31.12.2016.....	182.613	Crédito IDPC 31.12.2016.....	29.613
Reconocimiento 1/5.....	36.523	Se comparan los \$8.765 con el remanente de crédito que son \$29.613, el menor	
Tasa vigente IDPC (24%).....	8.765		
Crédito a imputar contra el IDPC del ejercicio (El menor).....	8.765		

CONTROL DEL INGRESO DIFERIDO POR CAMBIO DE RÉGIMEN:		CONTROL DEL REMANENTE DE CRÉDITO POR IDPC	
SALDO INICIAL ACTUALIZADO.....	182.613	SALDO INICIAL ACTUALIZADO.....	29.613
INGRESO DEL EJERCICIO 2016 (1/5)..... -	36.523	CRÉDITO DEL EJERCICIO 2016..... -	8.765
SALDO A CONSIDERAR EJERCICIOS FUTUROS.....	146.090	REMANENTE CRÉDITO IDPC.....	20.847 *

*Remanente se deberá reajustar de acuerdo a la VIPC entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo, no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a devolución.

Nota N°2: En relación a este punto, el legislador vino a precisar la oportunidad en que debe reconocerse el costo de la inversión, estableciendo que deberá efectuarse al momento de efectuar su rescate o bien, al momento de su enajenación, para efectos de determinar la base imponible sujeta a los impuestos de primera categoría, global complementario y adicional de las empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente durante los años comerciales 2015 y 2016. Conforme a ello, deberá entenderse que el monto de la renta proveniente del rescate o enajenación de las inversiones en capitales mobiliarios a que se refiere el número 2 del artículo 20, o de la enajenación o rescate de derechos sociales, acciones, o cuotas de fondos a que se refiere la letra c), del número 1.-, de la letra A), del citado artículo 14 ter, o en general, en la enajenación de bienes que no pueden depreciarse conforme a la ley referida, **deberá rebajarse del total del ingreso percibido y en el mismo ejercicio en que esto ocurra, el valor de la inversión efectivamente realizada, la que se reajustará de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes que antecede al de la inversión y el mes anterior al de su enajenación o rescate, según corresponda.** De esta forma, en el ejercicio en que ocurra el rescate o enajenación, se considerará como egreso el valor de la inversión efectuada, la que se reajustará en la forma señalada precedentemente.

Dado ello, la enajenación se efectuó durante el año 2016, por consiguiente ya fue rebajado el valor de la inversión, pero no el reajuste, por tal razón, se reconoce solamente en la determinación de la base fiscal, el reajuste que significó el valor de la inversión al 31 de diciembre de 2016.

Nota N°3: La modificación que incorporó la Ley N°20.899¹² de 2016 señaló que los retiros, dividendos o participaciones percibidas se incorporarán en la base imponible afecta a los impuestos señalados, incrementándose previamente en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56 número 3) y 63 de la ley sobre Impuesto a la Renta. **Dicho crédito se imputará en**

¹² Artículo segundo, letra b), de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.899 de 2016, vigentes para los años comerciales 2015 y 2016.

contra del impuesto de primera categoría que deba pagar la empresa en el mismo ejercicio, a continuación de aquellos indicados en la letra c) del número 3, de la letra A), del referido artículo 14 ter (con posterioridad al crédito del 33 bis y al correspondiente al ingreso diferido). Si en el ejercicio respectivo se determinare un excedente de este crédito, éste no dará derecho a devolución o a imputación a otros impuestos, pero podrá imputarse en el ejercicio siguiente, y subsiguientes, hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

2.1.2 Impuesto sustitutivo

La opción de declarar y pagar un impuesto sustitutivo de los impuestos personales correspondió hasta el día 30 de abril de 2016, constituyendo su base las utilidades pendientes de tributación al término del año comercial 2014 o en su defecto 2015, que formaba parte del FUT y FUR sin considerar en éste último registro las rentas exentas o bien ingresos no renta, todo ello, reajustados por la variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precedió su incorporación al régimen simplificado y el mes anterior a aquel que se declaró y pagó el referido impuesto.

Cabe hacer presente, que la opción que da la ley al considerar las utilidades reinvertidas (FUR) formando parte de la base imponible del impuesto sustitutivo al FUT, tiene como consecuencia que a través de este mecanismo, la persona que efectuó la reinversión deja de ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, puesto que es la empresa que se pretende acoger al régimen simplificado, la que asume su tributación mediante el pago de este impuesto sustitutivo.

Además, el legislador estableció que no se aplicarán las limitaciones que establecía la letra b), del número I, del referido número 11¹³, vale decir, no se considerará para estos efectos, el monto promedio anual total de los retiros, remesas o distribuciones que hayan efectuado los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa.

Por otra parte, el legislador condicionó que las empresas, comunidades y sociedades que desde el 1° de enero de 2015 se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del impuesto Global Complementario, y que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1° de enero de 2014, podrán aplicar la tasa que

¹³ Ley N°20.780 de 2014

establece el número 3, del referido número 11, vale decir, la tasa equivalente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa.

En lo que se refiere a la tasa, se aplicará al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa al 31 de diciembre de 2014 o bien al 31 de diciembre de 2015, según corresponda¹⁴.

Por otra parte, se estableció en dicha norma, que solo se podrá aplicar como tasa el equivalente al 32% cuando se hubieren cedido los derechos, cuotas o acciones respectivas a contar del 1° de diciembre de 2015.

Ejercicio de la opción:

La opción se debe manifestar de manera expresa por el contribuyente hasta el 30 de abril de 2016 y, si llegado el plazo no se ejerciera la opción, se aplicará por defecto la norma del número 2, del artículo 14 ter, de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, es decir, deberán considerar íntegramente retiradas, remesadas o distribuidas la cantidad mayor entre la variable 1 y la variable 2, del cuadro precedente, al término del ejercicio anterior al ingreso al régimen simplificado, para afectarlas con los impuestos Global Complementario o adicional, según corresponda, aplicándose al efecto las normas de la LIR según su texto vigente a la fecha.

Los contribuyentes que hayan ejercido cualquiera de las opciones, vale decir, ingreso diferido o pago del impuesto sustitutivo, en que sus propietarios, comuneros, socios o accionistas hubieren considerado retiradas, remesadas o distribuidas las utilidades descritas en las variables 1 o 2 (la mayor), deberán rectificar su F22. correspondiente al AT 2015 y como consecuencia de ello podrán encontrarse en las siguientes situaciones:

Reintegro:

Deberán reintegrar las cantidades que hayan percibido en exceso, reajustadas en la forma establecida en el inciso 6°, del artículo 97 de la referida ley.

Si no rectifica y reintegra dentro del mes de abril 2016, el Servicio podrá girar dichas cantidades sin más trámite, considerándose para todos los efectos legales como impuestos sujetos a retención.

¹⁴ Se consideran las tasas más altas del IGC que haya afectado en los últimos 3 años tributarios.

Si no debe reintegrar:

El contribuyente podrá solicitar en la forma y plazo establecido en el número 2, del artículo 126 del Código Tributario, la devolución de los impuestos que hubieren pagado en exceso por el motivo señalado, o de las sumas que le hubiera correspondido obtener conforme a la ley.

Por otra parte, aquellos propietarios, comuneros, socios o accionistas que no hubieren considerado las rentas como retiradas, remesadas o distribuidas en sus respectivas declaraciones de impuesto a la renta correspondiente al año tributario 2015, se liberarán de tal obligación con el ejercicio de la opción efectuada por la empresa, en la forma y plazo señalado, o sobre la proporción de las rentas acumuladas respecto de las cuales se declare y pague el impuesto sustitutivo, según corresponda.

De acuerdo a lo anterior, se plantea el siguiente caso, tomando como base los datos anteriores:

Opción del Impuesto Sustitutivo por incorporación al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR

DATOS:

- I. La empresa RR Ltda., con el objeto de incorporarse al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR a contar del 1° de enero de 2016, decide optar por el pago del impuesto sustitutivo establecido en la letra b), del nuevo N°8, de numeral III, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, incorporado por la Ley N°20.899 de 2016.

Para ello, se deberá considerar los datos del primer caso, incorporando los siguientes antecedentes adicionales.

II. Antecedentes adicionales

Detalle tasas más altas de Global Complementario (últimos tres años tributarios):

Socio Rivas:

AT 2013.....	5%
AT 2014.....	8%
AT 2015.....	4%

Socios Rojas:

AT 2013.....	0%
AT 2014.....	0%
AT 2015.....	4%

- III. Variación IPC a la fecha del pago (febrero de 2016) 0,5%

DESARROLLO:

Determinación del Impuesto Sustitutivo al FUT y FUR

(+) Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre de 2015.....	100.000
(+) Fondo de Utilidades Reinvertidas al 31 de diciembre de 2015.....	50.000
IDPC.....	<u>29.032</u>
Utilidades Tributables no retiradas susceptible de acogerse Impuesto Sustitutivo (IS) al 31 de diciembre de 2015.....	150.000

Cálculo tasa variable:

Promedio socio Rivas [(5%+8%+4%)/3].....	6%
Promedio socio Rojas [(0%+0%+4%)/1].....	4%
Tasa variable ponderada [(50% x 6%) + (50% x 4%)].....	5%

Base Imponible Impuesto Sustitutivo (IS):

Monto saldo FUT + FUR que se acogerá (\$150.000 x 1,005).....	150.750
Incremento por IDPC [(\$100.000 x 0,290322)] x 1,005.....	<u>29.177</u>
Base Imponible afecta al Impuesto Sustitutivo (IS).....	179.927

Cálculo Impuesto Sustitutivo (\$209.105 x 5%).....	8.996
Crédito por Impuesto de Primera Categoría CIDPC).....	- <u>29.177</u>
Remanente sin devolución a declarar en febrero de 2016 (Formulario 50).....	- 20.181

3.- PERÍODO A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2017

Las empresas que se acojan al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 ter a partir del 1° de enero de 2017, considerarán como un **ingreso diferido**, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que se determine entre la suma del valor positivo del capital propio tributario determinado a esa fecha más los retiros en exceso que mantengan, y las cantidades que se indican a continuación:

i) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa o sociedad, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al cambio de régimen.

ii) Las cantidades anotadas en el Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) a que se refiere el numeral iii), de la letra a), del número 1, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley 20.780.

Consideraciones del Ingreso Diferido:

1. Deberá imputarse, considerándose dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo.¹⁵
2. Su imputación, se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de incorporación al régimen simplificado y el mes anterior al término del ejercicio en que se impute.
3. En un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que ingresan al régimen simplificado.
4. Deberán incorporar como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación, independientemente de que abandonen o no el régimen simplificado.
5. Si el contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente, deberá incorporarse dentro de los ingresos del ejercicio de término de giro.
6. Se deberá computar incrementado dicho ingreso en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3) y 63 de la LIR, que se mantenga en:
 - a. El crédito por IDPC Fondo de Utilidades Tributables (FUT).
 - b. El crédito por IDPC Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR).

En relación a los créditos provenientes del cambio de régimen, éstos se deberán reajustar¹⁶ y podrán seguir siendo imputados al impuesto de primera categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen de la letra A) del artículo 14 ter.

Características de este crédito:

1.- El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

¹⁵ No se considerarán para efectos de lo dispuesto en el artículo 84 de la LIR (PPM)

¹⁶ De acuerdo a la Variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo, literal i, de la letra b, del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899 de 2016.

2.- El crédito que se impute por este concepto en el ejercicio respectivo, no podrá exceder de una cantidad equivalente a la suma que se determine al aplicar la tasa vigente del impuesto de primera categoría sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio.

4.- PERÍODO A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2017, EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN O IMPUTACIÓN PARCIAL DE CRÉDITO.

La Ley N°20.899 de 2016¹⁷ incorporó el número 6) al numeral III, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780, indicando que los contribuyentes que se encuentren obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa a contar del 1° de enero de 2017, sujetos a los siguientes regímenes y que luego se incorporen al régimen simplificado del artículo 14 ter, deberán considerar como un ingreso diferido, las cantidades pendientes de tributación:

1. Régimen de la letra A), vale decir, acogidos al régimen de IDPC con imputación total de crédito en los impuestos finales.

2.- Régimen de la letra B), vale decir, acogidos al régimen de IDPC con imputación parcial de crédito en los impuestos finales.

Condiciones:

Que mantengan un saldo de utilidades no retiradas, ni remesadas o distribuidas pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 y que opten con posterioridad del 1° de enero de 2017, sujetarse a las disposiciones del artículo 14 ter letra A).

4.1 Contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR

Deberán considerar como un ingreso diferido, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que se determine entre:

¹⁷ Literal ii, de la letra b, del número 5, del artículo 8°, incorporó al numeral III, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780, los números 5), 6), 7) y 8).

La suma del valor positivo del capital propio tributario¹⁸ determinado a esa fecha más los retiros en exceso que mantengan a esa fecha, y las cantidades que se indican a continuación:

i) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa o sociedad, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al cambio de régimen.

ii) Las cantidades anotadas en el registro que establece la letra c) del número 4 de la letra A) del artículo 14, vale decir, las rentas exentas (Registro REX).

Calculado el ingreso diferido se incrementará en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3 y 63, que se mantenga en el saldo acumulado de crédito (SAC) a que se refiere la letra d), del número 4.-, de la letra A), del artículo 14 y el crédito que se mantenga en el registro FUR.

Cuadro N°2

CONCEPTOS		
a.	Capital Propio tributario	(+)
b.	Retiros en exceso	(+)
c.	Capital pagado (+/-)	(-)
d.	Registro a) (RAP)*, c), (REX)**	(-)
e.	Registro d) (SAC)*** más el crédito del FUR	(+)
	Ingreso diferido	(-)

Fuente: Elaboración propia.

* Registro que contiene aquellas rentas que ya fueron atribuidas a los propietarios, socios, comuneros o accionistas, por consiguiente, ya cumplieron su tributación.

** Registro que contiene las rentas exentas e ingresos no renta.

*** Registro que contiene los saldos de créditos generados a contar del 2017 en adelante y los créditos provenientes del FUT.

¹⁸ De acuerdo a las disposiciones establecidas en el artículo 41, inciso primero, número 1, de la LIR.

Consideraciones del Ingreso Diferido:

1. Deberá imputarse, considerándose dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo.¹⁹
2. Su imputación, se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de incorporación al régimen simplificado y el mes anterior al término del ejercicio en que se impute.
3. En un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que ingresan al régimen simplificado.
4. Deberán incorporar como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación, independientemente de que abandonen o no el régimen simplificado.
5. Si el contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente, deberá incorporarse dentro de los ingresos del ejercicio de término de giro.
6. Tal como se indicó, dicho ingreso se deberá incrementar en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3) y 63 de la LIR, que se mantenga en:
 - a. El crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) registro SAC (Contiene los créditos del FUT).
 - b. El crédito por IDPC Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR).

En relación a los créditos provenientes del cambio de régimen, éstos se deberán reajustar²⁰ y podrán seguir siendo imputados al impuesto de primera categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen de la letra A) del artículo 14 ter.

¹⁹ No se considerarán para efectos de lo dispuesto en el artículo 84 de la LIR (PPM).

²⁰ De acuerdo a la VIPC entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo, literal i, de la letra b, del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899 de 2016.

Características de este crédito:

1.- El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

2.- El crédito que se impute por este concepto en el ejercicio respectivo, no podrá exceder de una cantidad equivalente a la suma que se determine al aplicar la tasa vigente del impuesto de primera categoría sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio.

4.2 Contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR

Deberán considerar como un ingreso diferido, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que se determine entre:

La suma del valor positivo del capital propio tributario²¹ determinado a esa fecha más los retiros en exceso que mantengan a esa fecha, y las cantidades que se indican a continuación:

i) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa o sociedad, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al cambio de régimen.

ii) Las cantidades anotadas en el registro que establece la letra c) del número 2 de la letra B) del artículo 14, vale decir, las Rentas Exentas, del registro REX.

Calculado el ingreso diferido se incrementará en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3 y 63, que se mantenga en el saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra d), del número 2.-, de la letra B), del artículo 14 y el crédito que se mantenga en el registro FUR.

²¹ De acuerdo a las disposiciones establecidas en el artículo 41, inciso primero, número 1, de la LIR.

Cuadro N°3

CONCEPTOS		
a.	Capital Propio tributario	(+)
b.	Retiros en exceso	(+)
c.	Capital pagado (+/-)	(-)
d.	Registro c), (REX)*	(-)
e.	Registro d) (SAC)** más el crédito del FUR	(+)
	Ingreso diferido	(=)

Fuente: Elaboración propia.

* Registro que contiene las rentas exentas e ingresos no renta.

** Registro que contiene los saldos de créditos generados a contar del 2017 en adelante y los créditos provenientes del FUT.

Consideraciones del Ingreso Diferido:

1. Deberá imputarse, considerándose dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo²².
2. Su imputación, se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de incorporación al régimen simplificado y el mes anterior al término del ejercicio en que se impute.
3. En un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que ingresan al régimen simplificado.
4. Deberán incorporar como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación, independientemente de que abandonen o no el régimen simplificado.
5. Si el contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente, deberá incorporarse dentro de los ingresos del ejercicio de término de giro.
6. Tal como se indicó, dicho ingreso se deberá incrementar en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3) y 63 de la LIR, que se mantenga en:

²² No se considerarán para efectos de lo dispuesto en el artículo 84 de la LIR (PPM)

- a. El crédito por IDPC SAC (Contiene los créditos del FUT).
- b. El crédito por IDPC Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR).

En relación a los créditos provenientes del cambio de régimen, éstos se deberán reajustar²³ y podrán seguir siendo imputados al impuesto de primera categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen de la letra A) del artículo 14 ter.

Características de este crédito:

1.- El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

2.- El crédito que se impute por este concepto en el ejercicio respectivo, no podrá exceder de una cantidad equivalente a la suma que se determine al aplicar la tasa vigente del impuesto de primera categoría sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio. En todo caso, el crédito a que se refiere el numeral ii), de la letra d), del número 2.- de la letra B), del artículo 14, se imputará sólo hasta alcanzar un 65% de su monto.

5.- OTRAS NORMAS

5.1 Crédito contra el IDPC, proveniente de retiros, dividendos y participaciones

La Ley N°20.899²⁴ establece que los retiros, dividendos o participaciones percibidas durante el año comercial 2015 en adelante que en su origen hayan sido afectadas con el IDPC, se incorporarán en la base imponible afecta a los impuestos señalados, incrementándose previamente en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 número 3) y 63 de la LIR.

²³ De acuerdo a la VIPC entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo, literal i, de la letra b, del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899 de 2016.

²⁴ la letra b) del artículo 2° de sus disposiciones transitorias y el N°3, de la letra A) del artículo 14 ter, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Dicho crédito se imputará en contra del impuesto de primera categoría que deba pagar la empresa en el mismo ejercicio en que se percibió la participación, a continuación del crédito por inversiones efectuadas en adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, establecido en el artículo 33 bis de la LIR y de aquél correspondiente al ingreso diferido, en caso de existir.

Este crédito no tendrá derecho a devolución o imputación a otros impuestos, pero en caso de existir remanente, este podrá imputarse en contra del impuesto de primera categoría que determine la empresa en los ejercicios siguientes hasta su total extinción.

5.2 Normas sobre término de giro

Los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, considerarán las siguientes normas para efectos de la aplicación del término de giro²⁵:

Obligaciones:

1. Deberán practicar un inventario final en el que registrarán los siguientes bienes:

i) Activo realizable, valorados según costo de reposición.

ii) Los bienes físicos de su activo inmovilizado²⁶.

Ahora bien, y en la medida que exista, se deberá descontar la pérdida tributaria determinada de acuerdo a la LIR (Término de giro), de las cantidades indicadas anteriormente, según se indica:

Cuadro N°4

DETALLE	(+/-)
Activo realizable, valorados según costo de reposición.	(+)
Los bienes físicos de su activo inmovilizado	(+)
Pérdidas tributarias	(-)
Cantidad que se considerará retirada, remesada o distribuida por los propietarios, socios, comuneros o accionistas* (sin derecho a crédito)	(=)

Fuente: Elaboración propia.

* A contar del 1° de enero de 2017 en adelante, se considerarán atribuidas en la forma establecida en dicha norma, sin derecho a crédito.

²⁵ Se incluyen las normas del inciso quinto, del artículo 69 del Código Tributario.

²⁶ De acuerdo a los artículos 31, número 5°, y 41, número 2°, aplicando la depreciación normal.

Las cantidades determinadas según el cuadro anterior, se considerarán retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios²⁷, comuneros, socios o accionistas de dichas empresas, para afectarse con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, en la proporción en que participen en las utilidades de la empresa, sin derecho al crédito de los artículos 56, número 3) y 63 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

Opción:

El empresario, comunero, socio o accionista podrá optar por declarar las rentas o cantidades que le correspondan a la fecha de término de giro, como afectas al impuesto global complementario del año del término de giro.

Para ello, aplicarán una tasa de impuesto global complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los 6 ejercicios anteriores al término de giro.

Si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales.

5.3 Adjudicación de bienes en término de giro²⁸

Costo tributario de los bienes que se adjudiquen:

- a. Corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta a tal fecha.²⁹
- b. Dicho costo deberá ser certificado por la empresa.

Ingreso No renta:

Para efectos tributarios, no se considerará renta, las adjudicación de bienes que se efectúe en favor del propietario, comunero, socio o accionista con ocasión de la liquidación o disolución de una empresa o sociedad, en tanto, la suma de los valores tributarios del total de los bienes que se le adjudiquen, **no exceda** del capital que haya

²⁷ Para el año 2017, se considerarán atribuidas

²⁸ Vigencia: término de giro efectuado durante el año comercial 2016.

²⁹ No aplica lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario y en el inciso cuarto, del número 8, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

aportado a la empresa, determinado en conformidad al número 7 del artículo 17 de la ley sobre Impuesto a la Renta, más las rentas o cantidades que le corresponda tributar, en conformidad a su participación en las utilidades de la empresa, al término de giro.

Cuadro N°5

DETALLE	(+/-)
Bienes a valores tributarios adjudicados	(+)
Capital aportado	(-)
RLI de término de giro	(-)
Saldo positivo: Ingreso renta (art. 20 N°5 de la LIR)	(=)
Saldo negativo o igual a cero: Ingreso No renta	(=)

Fuente: Elaboración propia.

5.4 Contribuyentes que se pueden acoger

A contar del 1° de enero de 2017:

La letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, establecía hasta antes de la modificación de la Ley N°20.899 de 2016, que podían acogerse a este régimen simplificado solo: Los contribuyentes que tributaban conforme a las reglas de la primera categoría, sujetos a las disposiciones de la letra A), o B), del artículo 14, de la LIR, sin distinguir el tipo social o jurídico.

Ahora bien, la ley de simplificación restringió quienes pueden acogerse al régimen simplificado, excluyendo a las sociedades anónimas, estos son:

- i. Los empresarios individuales.
- ii. Los empresarios individuales de responsabilidad limitada.
- iii. Las comunidades.
- iv. Las sociedades de personas. (Excluidas las sociedades en comandita por acciones).
- v. Y las sociedades por acciones, que cumplan con los requisitos del inciso sexto del artículo 14.

Además exige:

Que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile.

Por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14, que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría.

Respecto de las sociedades por acciones, se incorpora una nueva letra e), en el N°1³⁰, como norma de control al momento en que este tipo sociedades ingresa al régimen simplificado y para su permanencia en él, estableciendo que la cesión de sus acciones efectuada a personas o entidades que no cumplan con las condiciones para acogerse a este régimen simplificado deberá ser aprobada previamente en junta de accionistas por la unanimidad de éstos. En caso que se estipule en contrario o se incumpla esta condición y la cesión se efectúe a quienes no puedan acogerse a este régimen simplificado, la sociedad por acciones deberá incorporarse al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del año siguiente, al del incumplimiento.

La cesión efectuada a las siguientes personas o entidades, los expulsará del régimen simplificado, ésta son:

- a. Personas jurídicas acogidas a régimen de tributación distinto al establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR (régimen de atribución)
- b. Entidades o empresas distintas a una persona natural con domicilio o residencia en el país.
- c. Entidades o empresas que no sean contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

5.4.1 Efectos del incumplimiento

En consecuencia y conforme a lo anterior, para determinar el alcance temporal de los efectos, debemos distinguir las siguientes situaciones (2):

1.- Si se incumple el requisito del tipo social (constituirse o transformarse en sociedad en comandita por acciones o sociedad anónima), deberán abandonar el régimen desde el 1° de enero del año comercial en que se constituyó o produjo el cambio de especie o tipo social, debiendo incorporarse al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

2.- Si se incumple el requisito de estar conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile y personas jurídicas acogidas al régimen de atribución, o en los

³⁰ Establece los requisitos para acogerse a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

casos de sociedades por acciones, cuando se estipule lo contrario o se incumpla la condición previa a la cesión que exige el acuerdo unánime de los accionistas. Deberán incorporarse al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del año siguiente, al del incumplimiento. Adicionalmente, los propietarios, comuneros, socios o accionistas³¹ del contribuyente acogido al régimen simplificado que, no cumplan con las condiciones señaladas en este párrafo, se afectarán con la tributación establecida en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, sobre el monto de la renta atribuida que les corresponda al término del ejercicio comercial respectivo, con derecho al crédito por impuesto de primera categoría.

En ambos casos las empresas deberán dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y 30 de abril del año comercial en que se incorporan al nuevo régimen.³²

5.5 Normas de relación³³

En relación a este punto, se eliminó el párrafo segundo de la letra a) del número 1.-, la oración:

"Para estos efectos, se considerarán relacionados, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las respectivas entidades, los que formen parte del mismo grupo empresarial, los controladores y las empresas relacionadas, conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) de este último artículo."

Dado ello, ahora es la propia letra A), del artículo 14 ter la que establece las normas de relación, sin necesidad de recurrir a otro cuerpo legal - Ley N°18.045 sobre Mercado de Valores- para interpretar su alcance.

Para estos efectos, se considerarán relacionados con una empresa o sociedad, cualquiera sea su naturaleza jurídica:

³¹ Son aquellos que no cumplen las condiciones indicadas en el párrafo citado, como por ejemplo un contribuyente persona jurídica acogida al régimen del artículo 14 B) o también denominado parcialmente integrado que se convierta o transforme en tal o se incorpora a la sociedad acogida al régimen simplificado por adquisición de sus acciones.

³² De acuerdo a la letra b), del número 6, de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, vigente a contra del 1° de enero de 2017.

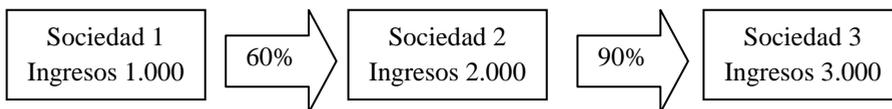
³³ A contar del 1° de enero de 2015.

- i. El controlador³⁴ y las controladas.
- ii. Todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común.
- iii. Las entidades, empresas o sociedades en las que es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.
- iv. El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es partícipe en más del 10%.
- v. Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los numerales iii) y iv) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de los numerales i) y ii), se considerarán relacionadas entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad.

Primera norma de relación:

Cuando las entidades se encuentren relacionadas de acuerdo al literal i), ii), el contribuyente deberá sumar a sus ingresos el total de los ingresos obtenidos por sus entidades relacionadas, sea que mantenga la relación directamente o a través de otra u otras empresas.

Figura N° 1



Fuente: Elaboración propia

³⁴ Se considerará como controlador, a toda persona o entidad, o grupo de ellos con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos de voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad.

- i. La sociedad 1 se encuentra relacionada con la sociedad 2 y 3, en su calidad de “controlador”.
- ii. La sociedad 2 y 3, se encuentran relacionadas con la sociedad 1, en su calidad de “controladas”.
- iii. A su vez las sociedades 2 y 3 se encuentran relacionadas entre sí, puesto que tienen un controlador común (sociedad 1).

Conforme a lo anterior, todas las sociedades deben computar el 100% de los ingresos de sus sociedades relacionadas.

Cuadro N°6

Ingresos	Sociedad 1*	Sociedad 2**	Sociedad 3
Propias	1.000	2.000	3.000
Relacionadas	2.000	3.000	2.000
Relacionadas	3.000	1.000	1.000
Total ingresos	6.000	6.000	6.000

Fuente: Elaboración propia

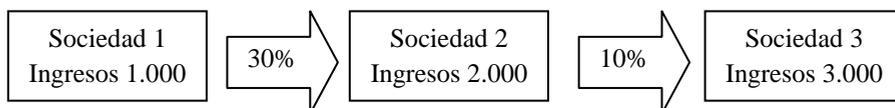
*Empresario individual, contribuyente de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR.

**Contribuyente de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR.

Segunda norma de relación:

En el caso de las entidades relacionadas de acuerdo a los numerales iii), iv) y v) precedentes, que no se encuentren bajo las hipótesis de los numerales i) y ii), computarán el porcentaje de ingresos obtenidos por sus entidades relacionadas que le corresponda según su participación en el capital o las utilidades, ingresos o derechos a voto. Cuando el porcentaje de participación en el capital sea distinto al porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o derechos a voto, se deberá considerar el porcentaje de participación que sea mayor.

Figura N°2



Fuente: Elaboración propia

- a. La sociedad 1, se encuentra relacionada con la sociedad 2, no así la sociedad 2 con la sociedad 1, puesto que no posee participación en ella.
- b. La sociedad 2, no se encuentra relacionada con la sociedad 3, puesto que la norma exige que el porcentaje de participación sea superior al 10%.
- c. La sociedad 3 no se encuentra relacionada con ninguna sociedad, puesto que no posee participación en ellas.

Cuadro N°7

Ingresos	Sociedad 1(*)	Sociedad 2)(**)	Sociedad 3
Propias	1.000	2.000	3.000
Relacionadas	600	-	-
Relacionadas	-	-	-
Total ingresos	1.600	2.000	3.000

Fuente: Elaboración propia

Las entidades relacionadas conforme a las reglas indicadas en los numerales i) al iv) precedentes, deberán informar anualmente a la empresa o sociedad respectiva, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución, el monto total de los ingresos de su giro percibidos o devengados en el ejercicio respectivo, los que se expresarán en unidades de fomento conforme a lo señalado."

5.6 Permanencia en el régimen simplificado³⁵

El N°5, de la letra A del artículo 14 ter reduce los años de permanencia obligatoria en el régimen de 5 a 3 años comerciales consecutivos completos.

Adicionalmente, indica que para aquellos contribuyentes que inicien actividades bajo el régimen simplificado, podrán una vez transcurrido el primer año calendario acogido a este régimen, optar por abandonarlo a contar del 1° de enero del año calendario siguiente, debiendo dar aviso de esta circunstancia entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que se incorporan al régimen general que corresponda.

6.- CONCLUSIÓN

Una de las materias que fueron reconsideradas por el legislador en la ley de simplificación al sistema tributario, dice relación con los contribuyentes del régimen

³⁵ A contar del 1° de enero de 2017:

general de la Primera Categoría obligados a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa y a llevar registro FUT, que cumpliendo con los requisitos, optaran por ingresar al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, puesto que debían considerar retiradas, remesadas o distribuidas, al término del ejercicio anterior a aquél en que ingresaran al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, para su afectación como rentas de dicho ejercicio con el IGC o IA, según corresponda, la renta o cantidad mayor entre las acumuladas en el capital propio tributario pendientes de tributación y las acumuladas en el FUT y FUR, según se analizó en el desarrollo del presente trabajo.

En atención a ello, la ley de simplificación estableció que las empresas indicadas, que se hubieren acogido al régimen simplificado de tributación, establecido en la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015, o bien, se hayan acogido a dicho régimen a partir del 1° de enero de 2016, pueden optar por ejercer en reemplazo de lo establecido en la letra a), del número 2, de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, de acuerdo a su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, una opción consistente en considerar como un ingreso diferido las cantidades pendientes de tributación con los impuestos finales o alternatively pagar un impuesto sustitutivo sobre éstas y, en el caso que se acojan a contar del 1° de enero de 2017, considerarlas como un ingreso diferido.

Así, antes de la publicación de la ley de simplificación, las empresas que ejercían la opción de ingresar a este régimen simplificado debían soportar en definitiva una mayor carga tributaria para sus propietarios, socios, comuneros o accionistas, hoy, constituye un proceso menos engorroso y entrega la posibilidad de analizar en un horizonte más amplio la decisión del cambio de régimen, entre las alternativas dispuestas por la ley, como son el régimen de la letra A), o B), del artículo 14, de la LIR, vigentes a contra del 1° de enero de 2017.

Por otra parte, se incorporaron modificaciones importantes, es el caso cuando se incluyen en la base imponible los retiros, dividendos o participaciones percibidas durante los años comerciales 2015 y 2016 que en su origen fueron afectadas con el IDPC, incrementándose previamente en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 número 3) y 63 de la LIR, dicho crédito se imputará en contra del Impuesto de Primera Categoría que deba pagar la empresa en el mismo ejercicio en que se percibieron los retiros, dividendos o la participación, y a continuación del crédito establecido en el artículo 33 bis de la LIR

Además de ello, se incorporaron normas que regulan el término de giro, cuando hayan dado aviso al Servicio del cese de sus actividades comerciales durante el año comercial 2016 o cuando durante el mismo periodo, el Servicio por aplicación de lo dispuesto en

el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario, haya procedido a liquidar o girar los impuestos correspondientes.

En tal sentido, creemos que la Ley de simplificación al sistema tributario, vino a perfeccionar el modelo para los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 Ter, de la LIR, entregando mayores beneficios a los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 Ter, de la LIR.

7.- BIBLIOGRAFÍA

CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE. Reforma tributaria–14 ter, opciones de tributación de las rentas acumuladas al momento de ingresar al régimen simplificado. Reporte Tributario N° 69 de marzo 2016. Santiago, Chile, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. [en línea]. <<http://www.cetuchile.cl/reportetributario/2015/rt69.pdf>> [consulta: junio de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 69 del 30 de diciembre de 2014. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu69.pdf>> [consulta: junio de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 48 del 15 de junio de 2015 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu48.pdf>> [consulta: junio de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 20 del 19 de abril de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu20.pdf>> [consulta: junio de 2016].