

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14, LETRA A) - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 3 TRANSITORIO, NUMERAL I, N°11. (Ord. N° 1296, de 09-06-2017)

COMPATIBILIDAD ENTRE EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO ESTABLECIDO EN LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, CON LA OPCIÓN QUE SE PUEDE EJERCER EN EL AÑO 2015 DE PAGAR UN IMPUESTO SUSTITUTIVO SOBRE LAS RENTAS ACUMULADAS EN EL FUT, CONFORME A LO ESTABLECIDO EN LA LEY N°20.780.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto de la compatibilidad entre el régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), con la alternativa que se puede utilizar sólo el año 2015, de pagar un impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el FUT, conforme a lo establecido en la Ley N°20.780.

I.- ANTECEDENTES.

Indica, que en razón de la Reforma Tributaria de la Ley N°20.780, y a raíz de un error de interpretación, se tomó la decisión de acoger la empresa que representa, al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, interpretando que también tenía la opción de hacer uso del impuesto sustitutivo sobre el saldo de FUT histórico establecido para el año 2015 por la Ley N°20.780. Sin embargo, señala que después de haber obtenido información adicional, se han percatado que ambos beneficios son incompatibles.

Agrega, que uno de los efectos de acogerse al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, es que el saldo de FUT del año anterior al que se opta por el beneficio, se entiende "retirado". Entonces, los socios debieron haber pagado el Impuesto Global Complementario por el total del FUT acumulado al 31 de diciembre de 2014, en el año tributario 2015. Sin embargo, este pago no se realizó asumiendo que se podría optar por rebajar el FUT acumulado a través del impuesto sustitutivo que establece la Ley N°20.780, decisión que se llevó a cabo en mayo de 2015 mediante el Formulario N° 50.

Por lo tanto y conforme a lo expuesto, los socios al día de hoy, debieran rectificar sus declaraciones de rentas del año tributario 2015 e incorporar en las bases imponibles de los Impuestos Global Complementario el tributo sobre el FUT acumulado al 31 de diciembre de 2014, lo cual, agrega, es financieramente imposible de realizar.

Señala que la interpretación que le han dado a la Circular N° 70, sobre el impuesto sustitutivo al FUT acumulado, se origina en que este instructivo indica que dicho régimen transitorio y opcional está reservado exclusivamente para aquellos contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que tributen con el citado gravamen, sobre sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa; y opera respecto de una parte de las rentas o utilidades tributables acumuladas y registradas en el FUT al 31 de diciembre del año 2014, o bien el total de éste cuando así proceda^[1].

Al respecto, por las razones que indica, interpretaron que este requisito estaba referido a los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 declararan sus rentas efectivas según contabilidad completa, y no durante el período en que se ejerciera la opción (2015), concluyendo que ambas opciones eran complementarias.

Añade, que en el plazo para acogerse el año 2015 al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, esto es, desde enero a abril de ese año, no existía claridad si este régimen era compatible o no con la opción de tributar sobre el FUT acumulado al 31 de diciembre de 2014.

Por lo anterior, propone las siguientes alternativas de solución:

- En el entendido que se está en un período de ajuste y revisión de la normativa referida a la reforma tributaria, solicita ampliar la opción del impuesto sustitutivo sobre el FUT histórico a aquellas empresas que en este año 2015 se acogieron al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.
- De no acoger la petición anterior, solicita se permita retirarse del régimen simplificado y continuar tributando bajo el régimen de contabilidad completa sobre renta efectiva, a fin de hacer uso de la opción de impuesto sustitutivo sobre el FUT histórico, ya que aquel es voluntario, y se tomó sin contar con la información suficiente y cierta, lo que condujo a un error involuntario.
- Otra que se estime conveniente.

II.- ANÁLISIS.

1.- Antecedentes de hecho.

Previo a responder sus consultas, se debe aclarar los supuestos de hecho que describe en el requerimiento.

Señala que el contribuyente habría optado, dentro del plazo que venció el 30 de abril de 2015, por sujetarse a partir de ese ejercicio, al sistema simplificado de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Asimismo, indica que la empresa habría presentado en mayo de 2015 el Formulario N° 50, a efectos de sujetarse a la opción de tributación sobre las rentas acumuladas en el FUT, previsto en el N° 11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Al respecto, consulta si ambas opciones son compatibles y en caso de no serlo, solicita que se le autorice a retirarse del régimen del artículo 14 ter de la LIR, y continuar tributando sobre el régimen general de rentas efectivas según contabilidad completa.

Cabe indicar que, de la información con la que cuenta este Servicio en sus sistemas, se desprende que el contribuyente no se encuentra registrado como contribuyente del artículo 14 ter de la LIR.

Por el contrario, el Año Tributario 2016 (Ejercicio 2015) el contribuyente informó en el reverso del Formulario N° 22, de Declaración de Impuestos Anuales a la Renta, en el recuadro "Sistema Determinación Rentas" Código 614, que las rentas las determina según contabilidad completa; informando asimismo los antecedentes a que se refiere el "Recuadro N° 6: datos del FUT y FUNT". Por lo tanto, declaró sus rentas como contribuyente del Impuesto de Primera Categoría, de acuerdo al sistema de renta efectiva según contabilidad completa.

Además, de acuerdo a esos mismos registros, el mes de mayo de 2015 declaró el impuesto sustitutivo del FUT, acumulado al 31 de diciembre de 2014, mediante el Formulario N° 50.

2.- Normas legales y administrativas aplicables.

En primer lugar cabe señalar que el N° 11, del numeral I.-, del artículo 3° Transitorio de la Ley N° 20.780 estableció la posibilidad, para los contribuyentes sujetos al Impuesto de Primera Categoría determinado sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que cumplan los requisitos que se indican para cada caso, de pagar un impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de 2014 y del impuesto único y sustitutivo sobre los retiros en exceso que se mantengan a esa misma fecha. Dicha opción se pudo ejercer por el contribuyente a través del formulario 50, solamente durante el año comercial 2015; al término del cual dicho derecho caducó. [2]

Teniendo en consideración lo señalado en el punto 1.- anterior, esto es, en atención a que el contribuyente durante el Año Tributario 2016 (Ejercicio 2015) no aparece registrado como contribuyente del artículo 14 ter de la LIR, habiendo declarado sus rentas efectivas conforme a contabilidad completa en el régimen general del Impuesto de Primera Categoría, se encontraba habilitado para ejercer la señalada opción, de acuerdo a los términos y condiciones de la norma legal citada.

Cabe agregar asimismo, que el artículo 1° Transitorio de la Ley N° 20.899 estableció la posibilidad que los contribuyentes que indica, sujetos al Impuesto de Primera Categoría según contabilidad completa, que presenten rentas acumuladas en el Registro FUT al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016, puedan también pagar un impuesto sustitutivo sobre las tales rentas, caso en el cual se aplicarán las mismas reglas contenidas en la norma legal citada en el párrafo primero anterior, con las modificaciones que prescribió expresamente. Dicha opción también debe ejercerse a través del formulario 50, en el período correspondiente al año comercial 2016, respecto de las rentas acumuladas al 31 de diciembre de 2015, y hasta el 30 de abril de 2017, respecto de las rentas acumuladas al 31 de diciembre de 2016; al término de los cuales el citado derecho caduca.[3]

En segundo lugar, la Ley N°20.780 estableció[4] un régimen simplificado del 14 ter, de la LIR, vigente en forma transitoria durante los años comerciales 2015 y 2016[5]. Una vez que el contribuyente se hubiera incorporado a este sistema, deberá permanecer en él por un plazo no inferior a 5 años comerciales completos, a menos que deje de cumplir las condiciones de permanencia en el sistema. Los contribuyentes que opten por ingresar a dicho sistema, deben entender retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio comercial anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, para afectarse con los Impuestos Global Complementario (IGC) o Adicional (IA), en dicho período, la renta o cantidad mayor entre las indicadas en dicha norma legal. Esas normas fueron modificadas por la Ley N° 20.899; incorporando, entre otros, un nuevo N° 8) al numeral III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la citada Ley N° 20.780; disposición que establece dos opciones para cumplir con la tributación sobre el saldo de utilidades tributables acumuladas, para aquellas empresas que se hubieren acogido al régimen tributario simplificado señalado, a contar del 1 de enero de 2015 o a partir del 1 de enero de 2016.

Finalmente, en cuanto a si la opción de sujetarse al régimen simplificado establecido en el artículo 14 ter, es compatible con la opción que se puede ejercer durante el año 2015, de tributar sobre las rentas acumuladas en el FUT, cabe señalar que ellas son incompatibles, ya que sólo los contribuyentes que se encuentren sujetos a las normas generales de tributación según contabilidad completa pueden acogerse a esta última alternativa, no siendo aplicable, por consiguiente, a los contribuyentes que hubieren abandonado dicho sistema general. Por consiguiente, si el contribuyente hubiera optado por tributar conforme al artículo 14 ter, letra A), de la LIR, no se encuentra habilitado para ejercer la opción antes señalada, al no cumplir el requisito básico de tratarse de un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría que declare sus rentas efectivas según contabilidad completa.

III.- CONCLUSIONES.

Teniendo en consideración lo señalado precedentemente, se puede concluir lo siguiente:

1.- No es jurídicamente procedente que este Servicio valide el retiro del régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, una vez que se opte por el mismo, a menos que deje de cumplir las condiciones de permanencia en el sistema. El contribuyente que durante los años comerciales 2015 y 2016 hubiera optado por ingresar al régimen simplificado del 14 ter, debe entender retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio comercial anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, para afectarse con los impuestos finales, la renta o cantidad mayor entre las que indican las disposiciones legales citadas en el párrafo cuarto del N° 2 del Análisis.

Por consiguiente, si un contribuyente optó por este régimen simplificado, no se encuentra habilitado para ejercer la opción de tributar sobre las rentas acumuladas en el FUT, de acuerdo al N° 11, del numeral I.-, del artículo 3° Transitorio de la Ley N° 20.780, al no cumplir con el requisito de tratarse de un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría que declare sus rentas efectivas según contabilidad completa.

2.- En la situación específica en consulta, y conforme a la información con la que dispone este Servicio, el contribuyente a que se refiere el requerimiento no tiene registro vigente para declarar y pagar sus impuestos de acuerdo a dicho sistema simplificado; sino que se encuentra obligado a declarar sus rentas efectivas en la Primera Categoría, conforme a balance general y contabilidad completa; sin perjuicio de que pueda optar por acogerse a ese régimen simplificado en caso de cumplir los respectivos requisitos legales.

Por consiguiente, si el contribuyente durante el ejercicio 2015 hubiera dado cumplimiento a las correspondientes condiciones legales, establecidas en el N° 11, del numeral I.-, del artículo 3° Transitorio de la Ley N° 20.780, pudo legalmente determinar y declarar el impuesto sustitutivo del FUT, acumulado al 31 de diciembre de 2014 conforme a esta norma legal e instrucciones dictadas al efecto, lo que realizó mediante el Formulario N° 50, presentado el mes de mayo de 2015.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1296, de 09.06.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Punto II.1., letra C), a), de la Circular N° 70, de 2014.

[2] Las instrucciones respectivas fueron dictadas mediante la Circular N° 70, de 2014 y Resolución Ex. N° 128 del mismo año.

[3] Las instrucciones respectivas fueron dictadas mediante la Circular N° 17 y Res. Ex. N° 27, ambas de 2016.

[4] Letra a) del N°2), del artículo 14 ter, contenido en el N° 2) del artículo segundo Transitorio de la Ley N° 20.780.

[5] Las instrucciones relativas al artículo 14 ter vigentes los años 2015 y 2016, están contenidas en la Circular N° 69 de 2014, complementadas y modificadas por la Circular N° 20, de 2016. Se hace presente que el numeral 6), del artículo primero de la Ley N° 20.780, establece además un régimen permanente para el artículo 14 ter, a partir del 1° de enero de 2017, que sustituye tal norma, adecuándola a los nuevos regímenes generales de tributación; cuyas instrucciones se contienen en la Circular N° 43, de 2016.