

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14 TER, LETRA A) - DFL N° 341, DE 1977, ART. 23 - CIRCULAR N° 69, DE 2014 - LEY N° 20.899, ART. 8, N°4, LETRAS D) Y E). (Ord. N° 2398, de 06-11-2017)

APLICACIÓN DE LAS NORMAS DEL ARTÍCULO 14 TER A) DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA (LIR), EN EL CASO DE LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS AL RÉGIMEN DE ZONA FRANCA, Y TRATAMIENTO DE INGRESOS NO RENTA QUE ESTABLECEN EL DECRETO LEY N° 889 DE 1975 Y EL DECRETO CON FUERZA DE LEY N° 15 DE 1981.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre la aplicación del artículo 14 ter A) de la LIR, en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de Zona Franca y sobre la procedencia en tal caso de la exención de dicho régimen, aplicación de créditos en contra del Impuesto de Primera Categoría y tratamiento de ingresos no renta conforme al Decreto Ley N° 889 de 1975 y al Decreto con Fuerza de Ley N° 15 de 1981.

I.- ANTECEDENTES.

En relación con presentación efectuada ante esa Unidad por el Sr. Secretario Regional Ministerial de Economía, Fomento y Turismo de la XV Región de Arica y Parinacota, esa Dirección Regional solicita una aclaración sobre los efectos que importa la aplicación del artículo 14 ter A) de la LIR, respecto de los siguientes aspectos:

1. En cuanto a los créditos tributarios que es posible deducir en contra del Impuesto de Primera Categoría, previstos tanto en la misma LIR como en otros textos normativos;
2. Si los contribuyentes acogidos al régimen de Zona Franca Industrial, previsto en el artículo 27 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341 de 1977, mantendrían la exención del Impuesto de Primera Categoría, y
3. Sobre la inclusión como ingresos en la base imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría de los beneficios provenientes del Decreto Ley N° 889 de 1975 y del Decreto con Fuerza de Ley N° 15 de 1981.

Al respecto, y en relación con la consulta vertida en la letra b), existe la duda en esa Dirección Regional sobre el sentido y alcance de la instrucción de la Circular N° 69 de 2014, en atención a que sobre la materia indica que: *"Tratándose de los contribuyentes acogidos a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, para el cómputo de los ingresos, como regla general, sólo deben considerarse los ingresos percibidos por el contribuyente, sin atender a su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por la LIR"*, esto es si dicha instrucción comprende a las exenciones previstas en un texto legal diverso a la LIR, como ocurre con lo dispuesto por los artículos 23 y 27 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341 de 1977.

II.- ANÁLISIS.

Conforme a lo dispuesto por el inciso primero de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR, vigente por los ejercicios comerciales 2015 y 2016, sólo pueden acogerse al régimen simplificado que establece esta letra, los contribuyentes que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría, sujetos a las disposiciones del artículo 14, siempre que

den cumplimiento a las condiciones, normas y requisitos que establece el propio artículo 14 ter.

Por su parte, y de acuerdo con el inciso segundo del artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, las sociedades administradoras y usuarios que se instalen dentro de las Zonas Francas se encuentran exentas del Impuesto de Primera Categoría de la LIR, por las utilidades devengadas en sus ejercicios financieros, pero estarán obligadas a llevar contabilidad con arreglo a la legislación chilena con el objeto de acreditar la participación de utilidades respecto a las cuales sus propietarios tributarán anualmente con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Tal como ha señalado la jurisprudencia de este Servicio^[1], aparece claro que esta última norma legal establece, para las rentas beneficiadas, un tratamiento tributario diferente al régimen general en lo que respecta al Impuesto de Primera Categoría y un tratamiento igual al régimen general en lo que se refiere a la tributación con los impuestos Global Complementario o Adicional. En efecto, las rentas beneficiadas se encuentran exentas del Impuesto de Primera Categoría, en cambio las mismas rentas se encuentran afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, en iguales términos y en la misma oportunidad en que deben dar cumplimiento a estos últimos tributos las rentas sujetas al régimen general.

De lo dicho se sigue, que los contribuyentes de la Zona Franca de Iquique a los que se refiere su consulta, sujetos al régimen de excepción que establece el artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda (en concordancia con lo dispuesto por su artículo 27 y por el artículo 14 del Decreto Ley N° 1.055 de 1975) están habilitados para sujetarse al régimen tributario que establece la letra A.- del artículo 14 Ter de la LIR, en la medida obviamente que cumplan con las condiciones y requisitos que esta última norma dispone para tales efectos. O bien, dicho de otro modo, tales contribuyentes no se encuentran inhabilitados para tributar conforme a las normas de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR, por el mero hecho de estar sujetos al régimen de excepción que establece el referido artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda.

En relación con su consulta sobre los contribuyentes sujetos al régimen de excepción que establece el artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, de 1977, respecto a si éstos mantendrían la exención del Impuesto de Primera Categoría en el caso en que se acojan al régimen de la letra A.- del Art. 14 Ter de la LIR, atendido ello a la instrucción de este Servicio que indica en su presentación contenida en la Circular N° 69 de 2014, cabe expresar en primer término que dicha instrucción se refiere a lo dispuesto expresamente por el N° 3, de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR.

En dicho número se establece la determinación de la base imponible y la tributación a que se encuentran afectos estos contribuyentes, estableciendo en su letra b), que para la determinación de la base imponible se deben incluir todos los ingresos y egresos, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas gravadas o exentas de la LIR. A continuación, en su letra c), se establece expresamente que la base imponible calculada en la forma establecida en el número 3 de esta disposición, quedará afectada a los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional.

Por otro lado y en relación con los contribuyentes del artículo 14 ter de la LIR, debe tenerse presente que la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial de 08.02.2016, incorporó sendas modificaciones a la tributación de estos contribuyentes, dentro de las cuales la letra b) del artículo 2° de sus disposiciones transitorias estableció que los retiros, dividendos o participaciones percibidas durante los años comerciales 2015 y 2016, que en su origen hayan sido afectadas con el IDPC, se incorporarán en la base imponible afecta a los impuestos de dichos contribuyentes, incrementándose previamente en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 número 3) y 63 de la LIR. De acuerdo también con estas modificaciones, 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.

Conforme con el análisis de las normas legales precedentemente citadas, aparece claro que los contribuyentes sujetos o amparados por las disposiciones contenidas en el artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, de 1977, pueden optar por sujetarse a las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR. Ejercida la opción dichos contribuyentes se encuentran sujetos a todas las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR, y dentro de ellas a lo dispuesto en su N° 3, esto es, la de tributar con el Impuesto de Primera Categoría sobre la base imponible determinada de acuerdo a lo que establecen las disposiciones de dicho artículo, vale decir incluyendo todos los ingresos y egresos, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas gravadas o exentas de la LIR.

No obstante lo indicado en el párrafo precedente, cabe precisar que la Ley N° 20.899, a través de su artículo 8°, número 4., letras d. y e., agregó respectivamente en los números 6) y 7), del artículo 17 de la Ley N° 20.780, a las rentas que se atribuyan en conformidad al artículo 14 ter, dentro de aquellas rentas que no obstante estar exentas del impuesto de Primera Categoría en conformidad a lo dispuesto en el decreto con fuerza de ley N° 341, de 1977 sobre Zonas Francas, tienen derecho al 50% del crédito establecido en el N° 3 del artículo 56 y en el artículo 63, ambos de la LIR. Lo anterior implica que, no obstante lo expresado en el párrafo anterior, los contribuyentes sujetos o amparados por las disposiciones contenidas en el artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, de 1977, pueden optar por sujetarse a las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR y ejercida dicha opción mantienen la exención del impuesto de Primera Categoría establecida en el referido Decreto con Fuerza de Ley N° 341.

En lo que respecta a su consulta sobre los créditos tributarios que los contribuyentes del artículo 14 ter de la LIR, pueden deducir en contra del Impuesto de Primera Categoría, en el caso en que tales créditos estén establecidos ya sea en la misma LIR, o en otros textos normativos, cabe expresar que la propia norma en estudio, vale decir el artículo 14 Ter de la LIR, y las instrucciones impartidas por medio de la Circular N° 69 de 2014, establecían antes de la publicación de la Ley N° 20.899, que del Impuesto de Primera Categoría no podrá deducirse ningún crédito o rebaja por concepto de exenciones o franquicias tributarias, salvo aquel señalado en el artículo 33 bis de la LIR. Esta regla es aplicable para los años comerciales 2015 y 2016.

Ahora bien, tal como se indicó precedentemente, la Ley N° 20.899 de 2016, incorporó las modificaciones precedentemente señaladas que hacen variar dicho instructivo en la forma señalada, por lo que cabe indicar que respecto de tales modificaciones se impartieron las

instrucciones respectivas en Circular N° 43 de 2016. De acuerdo a la ley y a lo establecido en la referida Circular, proceden contra el IDPC determinado por un contribuyente acogido al artículo 14 ter, los créditos señalados en el artículo 33 bis de la LIR; el crédito por concepto de IDPC correspondiente a los contribuyentes que se incorporan al régimen simplificado que antes de su incorporación se encontraban sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR; el 50% del crédito establecido en el N° 3 del artículo 56 y en el artículo 63, ambos de la LIR respecto tanto de sus propias rentas amparadas en el Decreto con Fuerza de Ley N° 341 como el correspondiente a los retiros, dividendos o participaciones percibidas de empresas en las cuales participe amparadas también el referido Decreto con Fuerza de Ley; y, el crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría correspondiente a los retiros, dividendos o participaciones percibidas de empresas en las cuales participe. Esta regla es aplicable para los años comerciales 2017 en adelante.

Por último, en relación con su consulta sobre la inclusión como ingresos en la base imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría de los beneficios provenientes del Decreto Ley N°889 de 1975 (regulado actualmente por la Ley N° 19.853) y del Decreto con Fuerza de Ley N°15 de 1981, cabe aclarar en primer término que la bonificación a la mano de obra establecida originalmente en el Decreto Ley N° 889, que se encuentra actualmente instituida en el artículo 1° de la Ley N° 19.853 , del 2003; así como, el artículo 38 del Decreto Ley N°3.529, que creó el Fondo de Fomento y Desarrollo de las Regiones Extremas, con cargo al cual se efectúa la bonificación a las inversiones y reinversiones productivas de los pequeños y medianos inversionistas de dichas regiones y su estatuto establecido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 15, de 1981, del Ministerio de Hacienda; se encuentran ambos beneficios en la actualidad plenamente vigentes.

Establecida la vigencia de ambas bonificaciones, cabe hacer presente que el tratamiento tributario de tales beneficios se estableció expresamente en las siguientes disposiciones legales:

Inciso primero del artículo 10 de la Ley N° 19.946, de 2004: “Artículo 10.- La bonificación a la contratación de mano de obra establecida en la Ley N°19.853, que obtengan los empleadores actuales o futuros de la Primera Región, de las Provincias de Chiloé y Palena, en la X Región, de la XI Región y de la XII Región, constituirá renta para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta en un cien por ciento de la bonificación.”[\[2\]](#)

Artículo 2° de la Ley N° 17.989 de 1981: “Artículo 2°.- Las bonificaciones que perciban los pequeños y medianos inversionistas, otorgadas con cargo al Fondo de Fomento y Desarrollo a que se refiere el artículo 38 del Decreto Ley N° 3.529, de 1980, no constituirán renta para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, de 1975.”[\[3\]](#)

Aclarado el tratamiento tributario que por Ley se estableció para ambas bonificaciones, corresponde analizar ahora si dicho tratamiento tributario resulta procedente en el especial caso de los contribuyentes sujetos a las normas de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR, especialmente lo dispuesto por el artículo 2° de la Ley N° 17.989 de 1981, que calificó a las bonificaciones que perciban los pequeños y medianos inversionistas, otorgadas con cargo al Fondo de Fomento y Desarrollo a que se refiere el artículo 38 del

Decreto Ley N° 3.529, de 1980, como ingresos no constitutivos de renta para los efectos de la LIR.

Al respecto cabe reiterar lo ya señalado anteriormente, respecto a que los contribuyentes que ejerzan la opción de sujetarse a las disposiciones de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR, deben cumplir con las disposiciones de dicho artículo a plenitud, dado el carácter de voluntario de toda opción. De lo dicho y considerando lo dispuesto por la letra b) del N° 3 de la letra A.- del artículo 14 ter, de la LIR, norma que dispone que para la determinación de la base imponible se deben incluir todos los ingresos y egresos, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas gravadas o exentas de la LIR, sólo cabe concluir que en el caso de los contribuyentes acogidos a las disposiciones de dicho artículo, la bonificación en cuestión, vale decir, la que perciban los pequeños y medianos inversionistas, otorgadas con cargo al Fondo de Fomento y Desarrollo a que se refiere el artículo 38 del Decreto Ley N° 3.529, de 1980, constituyen ingresos de tales contribuyentes para los fines de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría. Al mismo tratamiento tributario debe sujetarse en el caso de estos contribuyentes, la bonificación a la contratación de mano de obra establecida en la Ley N° 19.853.

III.- CONCLUSIÓN.

Los contribuyentes de la Zona Franca de Iquique a los que se refiere su consulta, sujetos al régimen de excepción que establece el artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda están habilitados para ejercer la opción de sujetarse al régimen tributario que establece la letra A.- del artículo 14 Ter de la LIR, en la medida obviamente que cumplan con las condiciones y requisitos que esta última norma dispone para tales efectos.

La Ley N° 20.899, a través de su artículo 8°, número 4., letras d. y e., agregó respectivamente en los números 6) y 7), del artículo 17 de la Ley N° 20.780, a las rentas que se atribuyan en conformidad al artículo 14 ter, dentro de aquellas rentas que no obstante estar exentas del impuesto de Primera Categoría en conformidad con lo dispuesto en el decreto con fuerza de ley N° 341, de 1977 sobre Zonas Francas, tienen derecho al 50% del crédito establecido en el N° 3 del artículo 56 y en el artículo 63, ambos de la LIR. Lo anterior implica que los contribuyentes que ejerzan la opción indicada en el párrafo anterior mantienen la exención del impuesto de Primera Categoría establecida en el referido Decreto con Fuerza de Ley N° 341.

Conforme con el artículo 14 ter y de acuerdo con las disposiciones de la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial de 08.02.2016, los contribuyentes acogidos a dicho régimen tributario se encuentran afectos al Impuesto de Primera Categoría y deben incorporar en la base imponible afecta a dicho impuesto, los retiros, dividendos o participaciones percibidas que en su origen hayan sido afectadas con el IDPC, incrementándolos 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 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.

En relación con las bonificaciones a la contratación de mano de obra establecida en la Ley N° 19.853 y la que perciban los pequeños y medianos inversionistas, otorgadas con cargo al Fondo de Fomento y Desarrollo a que se refiere el artículo 38 del Decreto Ley N° 3.529, de 1980, cabe expresar que ambos beneficios constituyen ingresos para los fines de la determinación de la base imponible de los contribuyentes del artículo 14 ter de la LIR, ello en conformidad a lo dispuesto por la letra b) del N° 3 de la letra A.- del artículo 14 ter, de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2398, de 06.11.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Oficio N° 1.569, de 05.07.2011.

[2] Instrucciones del Servicio en Circular N° 27 de 2004.

[3] Instrucciones del Servicio en Circular N° 39 de 1992.