

Aplicación del incentivo al ahorro para medianas empresas establecido en la letra C.- del Art. 14 ter de la Ley sobre impuesto a la Renta (LIR), en el ejercicio de término de giro. Tratamiento tributario de las sumas rebajadas por dicho concepto al momento del término de giro.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual se consulta sobre la aplicación del incentivo al ahorro para medianas empresas establecido en la letra C.- del Art. 14 ter de la LIR en el ejercicio de término de giro. De igual forma consulta sobre el tratamiento tributario, al momento del término de giro, de las sumas rebajadas de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría por dicho concepto, en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen semi integrado establecido en la letra B.- del artículo 14 de la LIR.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que, en el régimen semi integrado las rentas pendientes de tributación determinadas al término de giro son rentas que no deben ser incluidas en las bases imposables de los impuestos finales Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, ya que dicha tributación se satisface con el pago del impuesto de 35% que efectúa la empresa.

No obstante lo anterior, agrega, el Nº 3 del artículo 38 bis de la LIR, permite la posibilidad de reliquidar la determinación del impuesto definitivo tratándose de propietarios, titulares de una EIRL, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del IGC.

Para reliquidar la compañía debe informar a los dueños el monto de la determinación de rentas que se entienden distribuidas/retiradas por cada uno de éstos. Para lo anterior, señala, no existe un certificado que abarque este tema, por lo que solicita indicar el formato y Nº de certificado por medio del cual la compañía debe informar a sus propietarios para que estos puedan o no optar por reliquidar.

Señala además, que las micro, pequeñas y medianas empresas tienen derecho al beneficio establecido en la letra C del artículo 14 ter de la LIR, el cual consiste en una rebaja por reinversión de utilidades en la empresa, que asciende a un 50% de la RLI ajustada por los retiros, remesas y distribuciones del ejercicio, con tope de 4.000 Unidades de Fomento (UF).

Para hacer uso del beneficio los contribuyentes deben cumplir con ciertos requisitos, como el de pertenecer al régimen de tributación de las letras A o B del artículo 14 de la LIR, y que el monto de los ingresos promedio de los últimos 3 años comerciales no sobrepase las UF 100.000, debiendo considerarse para este cálculo aquellos ingresos obtenidos por las empresas relacionadas al contribuyente.

En relación con lo señalado formula las siguientes consultas ya que, según indica, tanto el Suplemento Tributario AT 2018, como las Circulares y los Oficios que abordan estos temas no lo aclaran:

- ¿Un contribuyente del régimen de tributación de la letra B del artículo 14 de la LIR, si efectúa término de giro, puede aprovechar el beneficio y efectuar la deducción en la RLI en el año de término de giro?
- ¿Qué sucede con los montos que posee este contribuyente en el registro de Control de Inversiones 14 Ter letra C, deberá considerar al momento de término de giro como un agregado en la RLI el monto total que controla en este registro?
- ¿Un contribuyente del régimen de tributación de la letra A del artículo 14 de la LIR, si efectúa término de giro, puede aprovechar el beneficio y efectuar la deducción en la RLI en el año de término de giro?

II.- ANÁLISIS.

En primer lugar, cabe señalar que el ejercicio de término de giro de los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, vale decir, el período correspondiente al 1º de enero de dicho año -o el de inicio de actividades cuando así corresponda- y el día del término de sus actividades, corresponde, para los efectos del cumplimiento de dicho impuesto, a un ejercicio o período tributario sujeto a las normas generales de dicho

impuesto, cuyo resultado se determina también de acuerdo con las disposiciones generales aplicables a los contribuyentes de la Primera Categoría.

Ahora bien, la disposición en análisis, vale decir la letra C.- del artículo 14 ter de la LIR, establece en su inciso primero, lo siguiente: *"Los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de esta ley, sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los tres últimos años comerciales, incluyendo aquel respecto del cual se pretende invocar el incentivo que establece esta letra, podrán optar anualmente por efectuar una deducción de la renta líquida imponible gravada con el Impuesto de Primera Categoría hasta por un monto equivalente al 50% de la renta líquida imponible que se mantenga invertida en la empresa."*

En consecuencia, los contribuyentes de la Primera Categoría sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14, no tienen derecho a la rebaja establecida en la letra C.- del artículo 14 ter de la LIR, respecto de las rentas afectas a dicho impuesto determinadas por el ejercicio de su término de giro, lo anterior atendido a que conforme a lo señalado en el artículo 38 bis, las cantidades que resulten al término del giro de una empresa acogida a las reglas de Primera Categoría, incluida la RLI del ejercicio de término de giro, no se mantendrán invertidas en la empresa, incumplándose con ello la condición que establece la norma precedentemente transcrita para la procedencia del incentivo al ahorro para medianas empresas.

Por su parte y de acuerdo a lo señalado por este Servicio a través de su jurisprudencia¹, el nuevo sistema tributario vigente a contar del 1° de enero de 2017, determina las rentas acumuladas en las empresas en términos patrimoniales. Para dichos efectos, la ley establece que el cálculo de los incrementos de patrimonio existentes en la empresa se efectúe a través de la depuración del capital propio tributario, por cuanto en dicho capital se encuentran los resultados obtenidos por las empresas. Este criterio puede observarse, por ejemplo, en el cálculo del registro RAI y naturalmente al momento de determinar la base imponible de término de giro.

De este modo, cuando una empresa obligada a determinar su renta efectiva según contabilidad completa efectúe su término de giro a contar del 1° de enero de 2017, al depurar su capital propio tributario de las cantidades que de acuerdo a la LIR no deben pagar impuestos, determinará el total de incrementos de patrimonio, o dicho de otro modo, el total de rentas o cantidades pendientes de tributación que aún permanecen en la empresa, entre las cuales se encuentran obviamente, aquellas rentas que han sido rebajadas en conformidad a lo dispuesto por la letra C.- del artículo 14 ter de la LIR, que se mantienen o permanecen dentro de la empresa.

En consecuencia, si bien los contribuyentes sujetos a los regímenes de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, al término de giro no deben efectuar ningún tipo de ajuste respecto de las rentas acumuladas o que permanecen dentro de la empresa, ello para los fines de la aplicación de la tributación establecida en el artículo 38 bis de la LIR, cabe expresar que, para los fines de la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría en el especial caso de los contribuyentes de la letra B), debe tenerse presente lo dispuesto en el inciso final de la letra C.- del artículo 14 ter de la LIR, en concordancia con lo establecido por el N° 2 del artículo 38 bis.

En efecto, el número 2 del artículo 38 bis de la LIR, establece al efecto lo siguiente: *"2.- Los contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa indicadas en el inciso siguiente, incrementadas en una cantidad equivalente al 100% del crédito por Impuesto de Primera Categoría y el crédito por impuestos finales incorporados ambos separadamente en el registro a que se refiere la letra d), del número 2, de la letra B), del artículo 14, por parte de sus propietarios, contribuyentes del artículo 58, número 1), comuneros, socios o accionistas, en la proporción en que éstos participan en las utilidades de la empresa o en su defecto, en la proporción que hayan aportado efectivamente el capital, o éste haya sido suscrito cuando no se hubiere aportado siquiera una parte de éste, para afectarse con la tributación que a continuación se indica."*

Por su parte, el inciso final de la letra C.- del artículo 14 ter de la LIR dispone sobre el particular lo siguiente: *"Los contribuyentes sujetos al régimen de la letra B) del artículo 14, deberán considerar como parte de la renta líquida imponible del año siguiente o subsiguientes, según corresponda, para gravarse con el impuesto de primera categoría, una cantidad anual equivalente al 50% del monto total de los retiros, remesas o distribuciones afectos al impuesto global complementario o adicional efectuados desde la empresa durante el ejercicio, hasta completar la suma deducida de la renta líquida imponible por aplicación de esta norma en él o los ejercicios precedentes."*

En consecuencia, si bien los contribuyentes de las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, no deben hacer ningún ajuste para los fines de la determinación de las sumas sujetas a la tributación establecida en el artículo 38 bis de la LIR, estos últimos contribuyentes, vale decir, los de la letra B), en la determinación de la Renta líquida Imponible de Primera Categoría del año de su término de giro, deben agregar, para gravarse con el Impuesto de Primera Categoría, el equivalente al monto total de los retiros, remesas o distribuciones afectos

¹ Oficio N° 218, de 01.02.2018.

al Impuesto Global Complementario o Adicional efectuados desde la empresa durante el ejercicio, hasta completar la suma deducida de la renta líquida imponible por aplicación de esta norma en él o los ejercicios precedentes. Vale decir, en el caso del término de giro se debe agregar el saldo total, existente a la fecha del término de giro, de las sumas deducidas de la renta líquida imponible por aplicación de la norma establecida en la letra C.- del artículo 14 ter, que no hayan sido agregados a la RLI en los ejercicios precedentes, es decir el “Saldo por reversar” determinado en la letra B, del Anexo N° 4, de la Resolución Ex. SII N° 130 de 30.12.2016.”

Finalmente, y en relación con su solicitud de indicar el formato y N° de certificado por medio del cual la compañía debe informar a sus propietarios para que estos puedan o no optar por efectuar la reliquidación establecida en el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, es necesario señalar que actualmente no existe un certificado o formulario específico mediante el cual se informen las rentas o cantidades que le correspondan al empresario, comunero, socio o accionista a la fecha de término de giro. Por lo cual, para estos efectos es factible la presentación del Formulario N°1940 sobre “Declaración Jurada Anual sobre retiros, remesas y/o dividendos distribuidos y créditos correspondientes efectuados por contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y sobre saldo de retiros en exceso pendiente de imputación” y la utilización del Modelo de Certificado N° 53 para el caso de contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR; y el Formulario 1941 sobre “Declaración Jurada anual sobre retiros, remesas y/o dividendos distribuidos y créditos correspondientes, efectuados por contribuyentes sujetos al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, y sobre saldo de retiros en exceso pendientes de imputación” y la utilización del Modelo de Certificado N° 54 para el caso de contribuyentes sujetos al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Los contribuyentes de los regímenes de tributación establecidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, no pueden hacer uso del incentivo al ahorro para medianas empresas establecido en la letra C.- del artículo 14 ter, respecto de la RLI de Primera Categoría determinada por el ejercicio de término de giro, toda vez que la RLI no se mantendrá invertida en la empresa, incumplándose con ello la condición que establece la norma precedentemente citada para la procedencia del incentivo al ahorro para medianas empresas.

Los contribuyentes del régimen de tributación establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, deben agregar a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría correspondiente al año de término de giro, el saldo total, existente a la fecha del término de giro, de la suma deducida de la renta líquida imponible por aplicación de la norma establecida en la letra C.- del artículo 14 ter, que no haya sido agregado a la RLI en los ejercicios precedentes, es decir el “Saldo por reversar” determinado en la letra B, del Anexo N° 4, de la Resolución Ex. SII N° 130 de 30.12.2016, lo anterior en conformidad a lo dispuesto en el inciso final de dicho artículo, en concordancia con lo dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3034, de 16.12.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos