

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 57 BIS, LETRA A), N°5 - LEY N° 20.780, DE 2014 - CIRCULAR N° 11, DE 2015. (ORD. N° 402, DE 12.02.2016)

FORMA DE COMPUTAR EL PLAZO DE CUATRO AÑOS DE AHORRO NETO POSITIVO A PARTIR DEL AÑO 2017, RESPECTO DE INVERSIONES EFECTUADAS AL AMPARO DEL ARTÍCULO 57 BIS DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la forma de computar el plazo de cuatro años de Ahorro Neto Positivo a partir del año 2017, respecto de inversiones efectuadas al amparo del artículo 57 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), de acuerdo a las normas transitorias de la Ley N° 20.780.

I.- ANTECEDENTES.

Solicita un pronunciamiento sobre la correcta interpretación de numeral VI, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, relativo a las inversiones efectuadas al amparo del artículo 57 bis de la LIR, y su tratamiento durante el período transitorio 2015 y 2016, así como la posterior regulación de los ahorros invertidos a la fecha de derogación del artículo 57 bis; derogación que se efectúa a contar del ejercicio 2017.

Señala que, de conformidad con esa norma transitoria, a contar del 1° de enero de 2017 se considerará, para el solo efecto de poder cumplir con el plazo de 4 años establecido en el N°5 de la letra A.- del artículo 57 bis de la LIR, que se produce un Ahorro Neto Positivo (ANP) si el contribuyente, a partir de 2017, no efectúa giros o retiros de las inversiones acogidas a esa disposición legal, hasta que se cumpla con el plazo de 4 años establecido en ella.

En relación a lo que expone y conforme a los argumentos que señala, solicita aclarar que se cumple con el plazo de 4 años de existencia de ANP, a partir del año 2017, para efectos de lo dispuesto en el N°5 de la letra A.- del artículo 57 bis de la LIR, si el contribuyente no efectúa giros o retiros a partir de esa fecha, no debiendo considerarse para estos efectos la proporción de aquellos giros o retiros cuya prorrata no fue utilizada en 2016, para efectos de calcular el ahorro neto de dicho ejercicio.

Señala que la Circular N°11, de 2015, expresa que si el contribuyente, al 1° de enero de 2017, aún no cumple el plazo de 4 años con saldos de ANP, podrá considerar los ejercicios sucesivos siguientes para tales efectos, siempre que en dichos períodos no efectúe giros o retiros de las inversiones acogidas al artículo 57 bis de la LIR.

Agrega que de acuerdo a la Circular, lo señalado debe entenderse considerando que el ANP de cada ejercicio se determina comparando el saldo de ahorro neto, compuesto a partir del año comercial 2017 sólo por remanente de años anteriores o de las cantidades proporcionales no incluidas en el ejercicio 2016, y el monto de los giros o retiros considerados proporcionalmente por el número de meses que resten hasta el término del año calendario.

A modo de ejemplo, señala que de efectuarse una inversión en diciembre de 2016, el ejercicio 2017 contará con una proporción de ahorro no utilizada en el ejercicio anterior

(11/12), siendo posible incluso efectuar giros o retiros durante 2017 en la medida que no superen el saldo de ahorro a utilizar en dicho ejercicio a efectos de calcular el ANP o Ahorro Neto Negativo ANN.

Indica que no obstante lo anterior, de acuerdo a la citada Circular, el ANN puede tener su origen en la proporción de giros o retiros no considerados en la determinación del ahorro neto del año comercial 2016, o bien, de giros o retiros efectuados a contar del año comercial 2017.

A su juicio, conforme a la citada Circular, de efectuarse un retiro o giro en diciembre de 2016, una proporción de ese giro (1/12) será computado para efectos de determinar el ANP o ANN correspondiente a 2016, y el resto se computará como un retiro o giro correspondiente al año 2017. No obstante, una consecuencia no prevista en la citada Circular, es que esto derivaría en que atendido que a partir de 2017 no es posible efectuar inversiones o ahorros al amparo del artículo 57 bis de la LIR, la proporcionalidad del giro no utilizada en 2016 produciría siempre un ANN (a partir de 2017), aun cuando no se efectúen retiros materiales y la cuenta en la práctica se mantenga conforme a la inversión realizada hasta 2016.

Conforme a los argumentos que expresa, solicita aclarar que al referirse la Ley N°20.780 en su artículo tercero transitorio, N° VI que, "se considerará para efectos de cumplir con el plazo establecido en el número 5° de citado artículo, que se produce un ahorro neto positivo a contar del 1° de enero de 2017, si el contribuyente no efectúa giros o retiros a partir de esa fecha hasta que cumpla con el señalado plazo en dicho numeral", se refiere a retiros o giros efectivamente realizados a partir de 2017 y no a la proporción de aquellos giros o retiros cuya prorrata no fue utilizada en 2016, para efectos de calcular el ahorro neto de dicho ejercicio y siempre referido sólo para el cómputo del plazo de 4 años antes señalado y no para el resto de la normativa aplicable a tal proporcionalidad.

II.- ANÁLISIS.

En primer lugar, cabe señalar que en atención a que la Ley N° 20.780 deroga el artículo 57 bis de la LIR, a contar del 1° de enero del año 2017, a partir de esa fecha los contribuyentes de los impuestos Único de Segunda Categoría y Global Complementario, no podrán efectuar nuevas inversiones acogidas al beneficio tributario que contempla dicha norma. La misma Ley establece asimismo que, los retiros que efectúen los contribuyentes a contar del 1° de enero de 2017, de inversiones acogidas a las disposiciones del artículo 57 bis de la LIR, materializadas con anterioridad a la fecha señalada y que cumplan los requisitos contemplados en tal disposición legal, se sujetarán en todo, al régimen tributario establecido en ella, con las adecuaciones contempladas en el artículo tercero de las disposiciones transitorias, numeral VI, de la Ley N° 20.780.

Entre las normas que serán aplicables a contar del ejercicio 2017 a esas inversiones, el N° 5, de la letra A, del artículo 57 bis de la LIR, dispone que si los contribuyentes afectos a sus normas retiran los respectivos ahorros, incluida su rentabilidad, deben enterar al Fisco un débito fiscal equivalente al 15% sobre el ANN que se determine en el período. No obstante, en el caso que el contribuyente tenga una cifra de ANP durante 4 años consecutivos, la tasa referida, para todos los giros anuales siguientes, se aplicará sólo sobre la parte del ANN que exceda del equivalente a 10 UTA, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre del año respectivo.

Al respecto, en la Circular N° 11, de 2015, este Servicio señaló que para la aplicación de lo dispuesto en la norma legal citada, considerando que a partir del año comercial 2017, no será posible efectuar nuevos depósitos o inversiones acogidas a tal disposición y, por consiguiente, sólo podría generarse ANP proveniente de los remanentes no utilizados o de las cantidades proporcionales positivas no incluidas en el ejercicio 2016, la Ley dispone que se considerará, para efectos de cumplir con el plazo de 4 años que establece el referido N° 5, de la letra A.-, que existe también un ANP a contar del 1° de enero de 2017, si el contribuyente no efectúa giros o retiros de tales inversiones a partir de esa fecha, hasta cumplir con el plazo indicado.

De esta forma, si el contribuyente, al 1° de enero de 2017, aún no cumple el plazo de 4 años con saldos de ANP, podrá considerar los ejercicios sucesivos siguientes para tales efectos, siempre que en dichos períodos no efectúe giros o retiros de las cantidades acogidas al artículo 57 bis de la LIR.

Agrega el mismo instructivo que lo anterior, debe entenderse considerando que el ANP de cada ejercicio se determina comparando el saldo de ahorro neto, compuesto a partir del año comercial 2017 sólo por remanente de años anteriores o de las cantidades proporcionales positivas no incluidas en el ejercicio 2016, y el monto de los giros o retiros considerados proporcionalmente por el número de meses que resten hasta el término del año calendario. Por tanto, de existir remanente de ANP proveniente de años anteriores, el contribuyente podría igualmente efectuar giros o retiros por un monto inferior a tal remanente y aun así determinar un ANP en el ejercicio si de tal comparación resulta un saldo positivo. De esta manera, para los años siguientes en que no hubiere remanente de ANP, resulta aplicable la norma transitoria que reconoce la existencia de un ANP cuando en el ejercicio respectivo el contribuyente no efectúe giros o retiros, hasta cumplir con el plazo indicado de 4 años.

Por consiguiente, de lo dispuesto por la norma legal en comento y las instrucciones citadas, se deriva que si el contribuyente, al 31 de diciembre de 2016, aún no cumple el plazo de 4 años con saldos de ANP, podrá considerar los ejercicios sucesivos siguientes para tales efectos, siempre que cumpla el requisito de que en dichos períodos, esto es, a partir del año 2017, no efectúe giros o retiros de las cantidades acogidas al artículo 57 bis de la LIR; y por consiguiente, para estos efectos, no se deberá estimar la proporción de giros o retiros no incluidos en la determinación del ahorro neto del año 2016, al no tratarse, como lo exige la Ley, de giros o retiros efectuados a contar de esa fecha, sino que a una proporción de retiros o giros efectuados con anterioridad al 1 de enero de 2017.

Dicha proporción sólo se deberá considerar para efectos de aplicar las demás normas del artículo 57 bis, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, y particularmente como se explica en la Circular N° 11, para establecer el ANP o ANN del año comercial 2017 y siguientes, el que se constituirá por dicho remanente más los giros efectivos que se realicen a contar de ese año.

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme a lo señalado, en relación a la consulta específica formulada, si el contribuyente al 1° de enero de 2017, aún no cumple el plazo de 4 años con saldos de ANP, podrá considerar los ejercicios sucesivos siguientes para tales efectos, siempre que en dichos períodos no efectúe giros o retiros de las cantidades acogidas al artículo 57 bis de la LIR,

no debiendo considerarse para estos efectos la proporción de aquellos giros o retiros que no fue utilizada en el año 2016, para calcular el ahorro neto de dicho ejercicio, ya que no cumple la condición de tratarse de giros o retiros realizados en el ejercicio respectivo a partir del año 2017.

VICTOR VILLALÓN MÉNDEZ
DIRECTOR (S)

Oficio N° 402, de 12.02.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos