

Estimados lectores,

En esta septuagésima cuarta edición del Reporte Tributario, Nº74 Agosto/2016, seguiremos con el estudio de aspectos relacionados con la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y, al igual que en los últimos números, será complementada con algunos alcances de la Ley 20.899 sobre simplificación.

En este reporte analizaremos el beneficio al que pueden optar las micro, pequeñas y medianas empresas, consistente en una rebaja a la renta líquida imponible por concepto de reinversión de utilidades en la empresa. Esta rebaja corresponde a un 50% de una Renta Líquida ajustada, con un tope de UF 4.000. Por su importancia, vale la pena analizar en detalle los requisitos para acogerse al beneficio, especialmente el relacionado con el tope del promedio anual de los ingresos de su giro, que no debe superar el equivalente a 100.000 unidades de fomento en los 3 últimos años comerciales, ya que esta norma está ideada para beneficiar a los contribuyentes de menores ingresos.

Los invitamos a visitar www.cetuchile.cl, sitio en el que podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Invitamos asimismo a todos los lectores a interiorizarse detalladamente de las labores y actividades que desarrolla el Centro de Estudios Tributarios (CET UChile).

Profesor Gonzalo Polanco Zamora
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET Universidad de Chile.

REFORMA TRIBUTARIA – RENTA ATRIBUIDA. REBAJA A LA RLI POR REINVERSIÓN DE UTILIDADES EN LA EMPRESA.

I. INTRODUCCIÓN



Continuando con el análisis del régimen de Renta Atribuida incorporado por la Reforma Tributaria en la letra A del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a partir del 1° de enero del año 2017, en el presente Reporte Tributario analizaremos el beneficio al que pueden optar las micro, pequeñas y medianas empresas, consistente en una rebaja a la renta líquida imponible por concepto de reinversión de utilidades en la empresa.

Una de las críticas al régimen de renta atribuida es que éste desincentiva la reinversión de las utilidades, toda vez que la tributación de las rentas generadas en un período queda totalmente cumplida en ese mismo ejercicio, por lo que al momento del retiro de dichas utilidades no se generará tributación alguna.

Como una medida de mitigación del afecto antes señalado, se incorporó en la letra C del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta el beneficio aludido en el primer párrafo, el cual corresponde a un 50% de una Renta Líquida ajustada, con un tope de UF 4.000. Para hacer uso del beneficio, los contribuyentes deben cumplir ciertos requisitos.

Invitamos a nuestros lectores a analizar el tema propuesto, toda vez que puede significar un ahorro importante para el universo de empresas al cual está dirigido este beneficio.

II. REBAJA A LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE¹ POR REINVERSIÓN DE UTILIDADES EN LA MISMA EMPRESA



Con el objeto de incentivar la reinversión de utilidades en la misma empresa que las genera, la Reforma Tributaria incorporó una opción a la que pueden acogerse las micro, pequeñas y medianas empresas, la que consiste básicamente en una rebaja directa a la base imponible del Impuesto de Primera Categoría² generada en un año y que no sean retiradas o distribuidas a los propietarios en dicho período.

Este beneficio se estableció a través de la letra C) del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual contempla la mecánica y requisitos que se deben cumplir para hacer uso del beneficio, los que analizaremos a continuación.

¹ En adelante, indistintamente, LIR.

² En adelante, indistintamente, IDPC.

III. REQUISITOS PARA OPTAR A LA REBAJA.



Para optar a la rebaja antes señalada los contribuyentes deberán cumplir copulativamente con los siguientes requisitos:

1. Determinar una Renta Líquida Imponible positiva en el año comercial en que se pretende invocar la rebaja en comento.
2. Determinar su renta efectiva según contabilidad completa. En base a este requisito, quedan fuera de la posibilidad de optar a esta rebaja aquellos contribuyentes que determinen su renta en base a una presunción o determinen su renta efectiva en base a contabilidad simplificada.
3. Estar acogidos a uno de los regímenes generales de tributación establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, es decir, al régimen de renta atribuida o al de imputación parcial de créditos. Según lo anterior, quedarían fuera de este beneficio los contribuyentes acogidos al régimen simplificado contenido en la letra A) del artículo 14 ter de la misma ley.
4. Que el promedio anual de los ingresos de su giro no supere el equivalente a 100.000 unidades de fomento³ en los 3 últimos años comerciales, incluyendo aquellos ingresos del año en cual se pretende invocar la rebaja.
5. Que los ingresos provenientes de la posesión o explotación a cualquier título de derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, contratos de asociación o cuentas en participación e instrumentos de renta fija no excedan del 20% del total de sus ingresos del ejercicio. Cabe señalar que, respecto a este tema, a través de la Circular N° 29, del año 2016, el SII ha interpretado que para determinar este 20% debe considerarse incluso el mayor valor generado en la enajenación de dichos instrumentos o inversiones.

Al respecto, cabe mencionar que, en principio, el inciso quinto de la letra C del artículo 14 ter de la LIR establece que no podrán acceder a este beneficio aquellos contribuyentes que posean o exploten, a cualquier título, tales instrumentos o inversiones. Sin embargo, al final del mismo inciso, la ley admite lo planteado en el párrafo anterior.

6. Ejercer la opción dentro del plazo que existe para presentar la declaración anual de impuestos a la renta, debiendo manifestarlo de manera expresa en la forma que establezca el Servicio de Impuestos Internos⁴ mediante resolución⁵.

³En adelante, indistintamente, UF.

En este sentido, y considerando que se trata de una opción para el contribuyente, en caso que ésta no sea ejercida en el plazo antes dicho y en la forma que establezca el SII, caducará el derecho del contribuyente respecto de ese año comercial, sin perjuicio de poder optar al beneficio en los años siguientes.

IV. CONSIDERACIONES A TENER PRESENTE PARA DETERMINAR EL PROMEDIO DE LOS INGRESOS DEL GIRO



A continuación se exponen algunas consideraciones que los contribuyentes deben tener presente al momento de evaluar el cumplimiento del requisito referido al monto de los ingresos de su giro para acogerse al beneficio en análisis:

1. Como ingresos del giro deberán considerarse aquellos propios de la actividad del contribuyente, sea que se trate de ventas o servicios, y con independencia del hecho de estar afectos, exentos o no gravados con el Impuestos al Valor Agregado.

Dicho lo anterior, aquellos ingresos extraordinarios proveniente de operaciones aisladas, como la enajenación de bienes del activo inmovilizado y el mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales, por ejemplo, no deben considerarse para el cálculo de los ingresos promedio.

2. Como ya se esbozara anteriormente, para determinar el promedio de los ingresos del giro se deben considerar los últimos 3 años comerciales, incluyendo aquel respecto del cual se pretende invocar la rebaja. Para estos efectos, el año del inicio de actividades y el del término de giro contarán, individualmente, como un año comercial⁶.

En aquellos casos en que el contribuyente que quiera hacer uso de la rebaja tenga una existencia menor a 3 años comerciales, el cálculo del promedio de los ingresos se efectuará considerando los años de existencia efectiva, es decir, los contribuyentes que cumplan los requisitos pueden acogerse al beneficio desde el primer año de actividades.

3. Los ingresos de cada mes deben expresarse en unidades de fomento, según el valor de ésta en el último día del mes respectivo. En la siguiente tabla se expone un ejemplo de la determinación de los ingresos del giro, expresados en UF:

⁴ En adelante, indistintamente, SII.

⁵ A la fecha de publicación de este Reporte, el SII no ha publicado ninguna resolución sobre la materia.

⁶ Conforme a lo establecido en el N° 8 del artículo 2 de la LIR.

Año Comercial 2016				Año Comercial 2017			
Mes	Ventas Netas	Valor UF	Ingresos en UF	Mes	Ventas Netas	Valor UF	Ingresos en UF
Enero	\$ 53.455.111	\$ 25.629,09	2.085,72	Enero	\$ 54.654.655	\$ 26.800,33	2.039,33
Febrero	\$ 35.135.453	\$ 25.717,40	1.366,21	Febrero	\$ 51.354.410	\$ 27.100,54	1.894,96
Marzo	\$ 23.423.553	\$ 25.812,05	907,47	Marzo	\$ 32.153.153	\$ 27.400,75	1.173,44
Abril	\$ 32.135.480	\$ 25.906,80	1.240,43	Abril	\$ 35.456.454	\$ 27.700,96	1.279,97
Mayo	\$ 25.534.355	\$ 25.993,05	982,35	Mayo	\$ 26.554.515	\$ 28.001,17	948,34
Junio	\$ 35.534.353	\$ 26.052,07	1.363,97	Junio	\$ 30.632.563	\$ 28.301,38	1.082,37
Julio	\$ 13.153.535	\$ 26.141,65	503,16	Julio	\$ 18.623.658	\$ 28.601,59	651,14
Agosto	\$ 35.135.153	\$ 26.209,10	1.340,57	Agosto	\$ 56.000.663	\$ 28.901,80	1.937,62
Septiembre	\$ 75.687.545	\$ 26.209,10	2.887,83	Septiembre	\$ 60.589.985	\$ 29.202,01	2.074,86
Octubre	\$ 45.336.500	\$ 26.209,10	1.729,80	Octubre	\$ 42.356.987	\$ 29.502,22	1.435,72
Noviembre	\$ 43.513.210	\$ 26.209,10	1.660,23	Noviembre	\$ 46.952.368	\$ 29.802,43	1.575,45
Diciembre	\$ 85.120.222	\$ 26.209,10	3.247,74	Diciembre	\$ 91.236.548	\$ 30.102,64	3.030,85
Total	\$ 503.164.470		19.315,49	Total	\$ 546.565.959		19.124,05

Ingresos Promedio = (UF 19.315,49 + UF 19.124,05) / 2 = UF 19.219,77

Según se aprecia en esta tabla, los ingresos mensuales del giro fueron transformados al valor de la UF⁷ del último día del mes respectivo. Si los años comerciales expuestos fueran los únicos en los que efectivamente ha existido el contribuyente, el cálculo del promedio de ingresos sería de UF 19.219,77, por lo que cumpliría con dicho requisito para hacer uso de la rebaja a la RLI.

4. Se deberán sumar, a los ingresos propios del giro del contribuyente, aquellos obtenidos por sus empresas relacionadas en el período respectivo, en los términos establecidos en la letra a), del número 1, de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR.

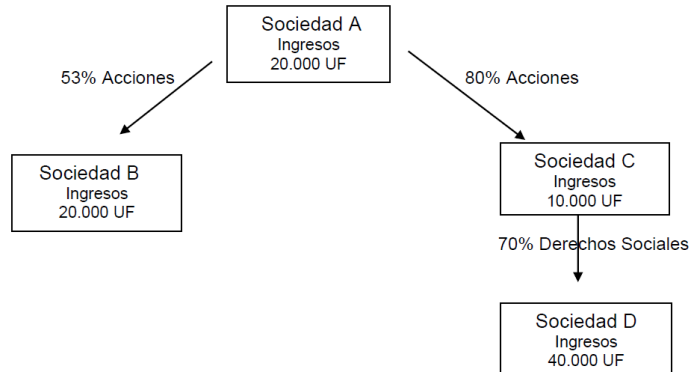
De acuerdo a lo expresado en la citada norma, se considerarán relacionados con una empresa o sociedad, cualquiera sea la naturaleza jurídica:

- i. El controlador y las controladas. En este caso, deberá entenderse por 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. Estas últimas se considerarán como controladas. Para estos efectos no se considerará lo dispuesto en los incisos segundo y siguientes del artículo 98⁸ de la ley N° 18.045, sobre mercado de valores.

⁷ Respecto de la tabla expuesta, desde el mes de septiembre de 2016 hasta diciembre de 2017 los valores de la UF son inventados para efectos de desarrollar el ejemplo.

⁸ Referidos a presunciones de actuación conjunta.

A continuación se expone el siguiente esquema⁹, el cual ejemplifica lo antes señalado.



Según este esquema, la Sociedad A es la controladora, puesto que es dueña, en forma directa, del 53% de la Sociedad B y del 80% de la Sociedad C, y en forma indirecta controla el 56%¹⁰ de la Sociedad D. En este caso, la Sociedad A está relacionada con B, C y D, en calidad de controladora, y dichas sociedades están relacionadas con A, en calidad de controladas.

Además, en virtud a lo señalado en el numeral ii) siguiente, las sociedades B, C y D también están relacionadas entre sí, dado que tienen un controlador común, por lo que, para evaluar si tienen derecho a optar por la rebaja en análisis, deberán sumar la totalidad de sus ingresos, lo que da un total de UF 90.000, y en el evento que este fuera el único año comercial a evaluar, todas las empresas podrían acogerse a la opción de rebaja de la RLI.

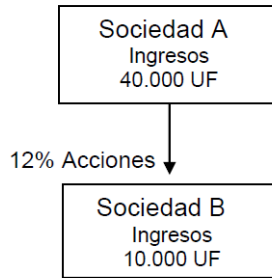
- ii. Todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común.
- iii. Las entidades, empresas o sociedades en las que es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

A continuación se expone el siguiente esquema¹¹, el cual ejemplifica lo antes señalado.

⁹ Esquema extraído de la Circular N° 43 de 2016, que instruye respecto al régimen simplificado de la letra A del artículo 14 ter, para efectos de hacer más ilustrativa la definición de controladora y controlada.

¹⁰ $80\% \times 70\% = 56\%$.

¹¹ Esquema extraído de la Circular N° 43 de 2016, que instruye respecto al régimen simplificado de la letra A del artículo 14 ter.



En este caso, la Sociedad A se encuentra relacionada con la sociedad B, puesto que la primera posee más del 10% de propiedad de la segunda. Sin embargo, la sociedad B no está relacionada con A. Dado lo anterior, la Sociedad A debe sumar a sus ingresos un total de UF 1.200, monto que se determina multiplicando la participación de A por el monto de los ingresos de B, esto es $12\% \times \text{UF } 10.000$, generando un ingreso total de de A ascendente a UF 41.200, con lo que, si este fuese el único año comercial a evaluar, tendría derecho a la rebaja de la RLI.

- 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 relacionados entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que correspondan a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad.

En los casos señalados en los numerales i) y ii) anteriores, 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.

Respecto de las empresas relacionadas según lo dispuesto en los numerales iii), iv) y v) anteriores, que no estén bajo la 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 derecho a voto. Cuando el porcentaje de participación en el capital sea distinto al porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o derecho a voto, se deberá considerar el porcentaje de participación que sea mayor.

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

V. MONTO DEL BENEFICIO Y TOPE A CONSIDERAR PARA DETERMINAR LA REBAJA A LA RLI



Además de los requisitos señalados en el punto anterior, al momento de optar al beneficio los contribuyentes deberán tener presente que:

1. El monto de la rebaja ascenderá al 50% de la Renta Líquida Imponible, determinada esta última conforme a lo establecido en el Título II de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
2. La rebaja calculada, según lo dicho en el punto 1 anterior, no podrá superar del equivalente a 4.000 unidades de fomento, según el valor de ésta al último día del año comercial por el cual se invoca el beneficio.

VI. MECÁNICA PARA DETERMINAR LA REBAJA A LA RLI



A continuación se propone una mecánica para determinar la rebaja a la RLI por concepto de reinversión de las utilidades en la misma empresa:

1. En primer lugar se debe determinar la RLI del ejercicio, conforme a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.
2. Luego, procederemos a determinar los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, los cuales deben actualizarse de acuerdo a la variación del IPC ocurrida entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo.
3. Determinar el monto de la RLI ajustada, el cual se obtiene restando a la RLI del ejercicio el monto de los retiros, remesas o distribuciones reajustados del período.
4. Posteriormente, corresponde calcular el 50% de la RLI ajustada, lo que constituirá en monto máximo del beneficio.
5. Luego, se procede a comparar el 50% de la RLI ajustada con el tope del equivalente a 4.000 unidades de fomento, constituyendo el menor de ellos la rebaja a la RLI por concepto de reinversión de utilidades en la empresa.
6. Finalmente, se procede a determinar la RLI definitiva, la que se afectará con el IDPC, con tasa 25% y que será atribuida a los propietarios.

VII. CASO PRÁCTICO



A efectos de visualizar operativamente todo lo antes analizado, se expone el siguiente caso práctico, siguiendo la mecánica propuesta en el punto anterior:

1. Determinación de la Renta Líquida Imponible.

Tal como se señaló anteriormente, la RLI se determinará conforme a estipulado en los artículos 29 al 33 de la LIR.

Resultado según balance al 31.12.2019		\$ 600.000.000
<u>Agregados:</u>		\$ 5.280.500
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 780.500	
Provisión de vacaciones	\$ 4.500.000	
<u>Deducciones:</u>		\$ -
No hay.	\$ -	
Renta Líquida Imponible al 31.12.2019, antes de la rebaja por reinversión.		\$ 605.280.500

Se deberá tener presente este resultado, puesto que de él se deducirá la rebaja que determinaremos en el desarrollo de este caso.

2. Determinar el monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, actualizados a la fecha de cierre del ejercicio.

Retiros, Remesas y Distribuciones del Ejercicio:

	\$	Factor actualiz.	Retiros actualiz.
Retiros socio 1	\$ 20.000.000	1,023	20.460.000
Retiros socio 2	\$ 25.000.000	1,019	25.475.000
Retiros socio 3	\$ 18.000.000	1,015	18.270.000
Total	\$ 63.000.000		64.205.000

Los factores de actualización fueron inventados para reflejar el procedimiento de corrección monetaria sobre los retiros.

3. Determinación de la RLI ajustada por los retiros efectivos.

Renta Líquida Imponible al 31.12.2019, antes de la rebaja por reinversión.	\$ 605.280.500
(-) Retiros actualizados del ejercicio.	-\$ 64.205.000
Renta Líquida Ajustada	\$ 541.075.500

Esta Renta Líquida ajustada es la que se utilizará para determinar el monto del beneficio, según se expone en el punto siguiente.

4. Cálculo del 50% de la RLI Ajustada.

Determinada la RLI ajustada por los retiros del ejercicio, se está en condiciones de calcular el monto de la rebaja que señala la LIR, la cual asciende al 50% de la aludida Renta Líquida Imponible ajustada.

Renta Líquida Ajustada	\$ 541.075.500
Monto de la Rebaja (50% de la RLI Ajustada)	\$ 270.537.750

La rebaja determinada corresponde al monto máximo del beneficio que el contribuyente podrá deducir de la RLI, el cual debe ser comparado con el tope establecido por la LIR, tal como se muestra en el punto siguiente.

5. Comparación 50% de la RLI Ajustada con el Tope de las UF 4.000.

Como se señaló anteriormente en este reporte, la rebaja calculada en el número anterior tiene un tope, el cual asciende a UF 4.000, según el valor de esta al último día del año en que se invoca la rebaja.

Monto de la Rebaja (50% de la RLI Ajustada)	\$ 270,537,750
Tope UF 4.000 (valor UF \$26.500,12, supuesto)	\$ 106,000,480

En este caso, resultó ser menor el monto equivalente de las UF 4.000, por lo que será este monto el que se podrá deducir de la RLI como rebaja por reinversión de utilidades en la empresa.

6. Determinación de la RLI definitiva.

Renta Líquida Imponible al 31.12.2019, antes de la rebaja por reinversión.	\$ 605,280,500
Rebaja por Reinversión de Utilidades en la Empresa.	-\$ 106,000,480
RLI al 31.12.2019, afecta al IDPC.	\$ 499,280,020
IDPC, tasa 25%.	\$ 124,820,005

Finalmente, la RLI definitiva, que se gravará con el IDPC, se obtendrá aplicando lo expuesto en el punto 1 anterior menos la rebaja determinada.

Esta Renta Líquida Imponible definitiva será la que finalmente se atribuya a los contribuyentes de los impuestos finales.

VIII. CONCLUSIÓN.



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 un tope de

UF 4.000.

Para hacer uso del beneficio los contribuyentes deben cumplir con ciertos requisitos, siendo de gran relevancia el pertenecer al régimen de tributación de la letra 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.

Para determinar el monto de la rebaja se debe seguir una mecánica, la cual parte con la determinación de la RLI de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, se rebajan los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, determinando así una RLI ajustada a la cual se le aplica el 50% para calcular el monto máximo de la rebaja, debiendo comparar dicho monto con el tope de las UF 4.000, procediendo a rebajar el monto menor.

Finalmente, la RLI afecta al IDPC, y que posteriormente se atribuirá a los propietarios, se determina rebajando el beneficio determinado de la renta líquida determinada conforme a las normas del título II de la LIR.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE