



REPORTE TRIBUTARIO

Nº99
NOVIEMBRE 2018

**MODIFICACIONES A LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA CONTENIDAS EN EL PROYECTO DE LEY QUE MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CHILENA
PARTE 2**

Estimados lectores,

En esta nonagésima novena edición del Reporte Tributario, N°99 noviembre/2018, continuaremos con el estudio de las principales propuestas contenidas en el proyecto de ley de modernización a la legislación tributaria presentado por el gobierno durante el mes de agosto.

En este trabajo, abordaremos temas como las modificaciones a la tributación que afecta a la enajenación de acciones, derechos sociales y otros bienes; cambios a las normas sobre término de giro; cambios a disposiciones sobre renta presunta; modificaciones a las normas sobre crédito por impuestos pagados en el extranjero y modificaciones a las normas referidas a exceso de endeudamiento. Como podrán desprender al leer las materias señaladas, el proyecto de ley abarca disposiciones diversas y cuya modificación puede tener un impacto significativo en la forma de operar de los contribuyentes, razón por la cual, a pesar de ser recién un proyecto, hemos creído de gran importancia difundir el conocimiento de estas propuestas.

El Centro de Estudios Tributarios sigue trabajando para colaborar en la difusión de las materias relacionadas con tributación. En ese contexto, 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.

MODIFICACIONES A LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA CONTENIDAS EN EL PROYECTO DE LEY QUE MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CHILENA – PARTE 2.

I. INTRODUCCIÓN

 Continuando con la difusión de las principales modificaciones que propone el Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria chilena, en el presente reporte abordaremos los cambios en materia de enajenaciones de acciones, derechos y otros bienes, modificaciones a las normas de término de giro y al régimen de renta presunta, así como también se mencionarán algunos de los cambios en materia de tributación internacional.

En cuanto a la enajenación de acciones, derechos y otros bienes, si bien es cierto no se generan cambios a la forma de determinar el costo y el mayor valor, aparece la reincorporación de un impuesto único y sustitutivo que afectará tanto a los residentes como a los no residentes en Chile.

A raíz de los cambios propuestos al régimen general de tributación, se proponen modificaciones a las normas sobre término de giro, procediendo a gravarse las rentas acumuladas a dicha fecha con un impuesto de tasa 35%, el cual se determinará sobre aquellas rentas que se entiendan retiradas, remesadas o distribuidas a contribuyentes de los impuestos finales.

Al régimen de presunción de rentas se hacen pequeñas modificaciones, resaltando la tributación en base a una Renta Líquida Imponible que determinará el Servicio de Impuestos Internos en base a un porcentaje sobre los ingresos brutos de la empresa cuando ésta sobrepase el límite anual de ingresos de alguna actividad a la que le aplica este régimen.

En materia de tributación internacional, se propone una importante simplificación en materia de créditos por impuestos pagados en el extranjero, concentrándose tal materia en un nuevo artículo 41 A, con un tope individual y uno general de 35%, exención del Impuesto de Primera Categoría por rentas extranjeras para personas naturales y simplificaciones en materia de acreditación de los impuestos pagados.

Finalmente, en las normas transitorias del proyecto se plantean algunas materias de especial interés, como lo es una versión del Impuesto Sustitutivo al FUT y una norma que plantea alternativas para subsanar diferencias de capital propio tributario.

Una vez más, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile hace un esfuerzo para poner el presente material docente a disposición de la comunidad estudiantil, cuerpo docente, asesores y demás personas interesadas en las materias tributarias. Por lo tanto, los invitamos a seguir en esta continua actualización y estudio de estos temas de interés.

II. MODIFICACIONES A LA TRIBUTACIÓN QUE AFECTA A LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES, DERECHOS SOCIALES Y OTROS BIENES



El tratamiento tributario a considerar al momento de enajenar acciones, derechos, bienes raíces, entre otros bienes, está actualmente normado en el artículo 17 N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹. El Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria² propone una serie de modificaciones sobre la materia, destacándose las siguientes:

Aplicación de las disposiciones del N°8 del artículo 17 de la LIR. En primera instancia se deja claro que, como regla general, el tratamiento tributario de los mayores valores a que se refiere el N° 8 del artículo 17 de la LIR rige para las personas naturales, no aplicando estas disposiciones cuando los bienes enajenados forman parte de su empresa individual.

Enajenación de acciones de sociedades anónimas, en comandita por acciones y derechos sociales de sociedades de personas³. En términos generales, se efectúa un ordenamiento de la norma actualmente existente, no modificándose lo referido a la conformación del costo para fines tributarios ni tampoco la forma de determinar el mayor valor en la enajenación de este tipo de bienes⁴.

En cuanto a la tributación del mayor valor de los bienes en comento, se identifican los siguientes cambios:

- i. Los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile deberán tributar únicamente sobre la base percibida, afectándose con un impuesto único y sustitutivo de tasa 20%.
- ii. Los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile podrán optar por tributar sobre base percibida o devengada.
 - a. Si optan por tributar sobre base percibida, se afectarán con el impuesto único y sustitutivo de tasa 20% o bien podrán optar por gravar dicho mayor valor con el Impuesto Global Complementario.
 - b. Si optan por base devengada, aplicarán las mismas reglas actualmente vigentes, es decir, el mayor valor se entenderá devengado durante el período de años comerciales en que las acciones o derechos que se enajenan han estado en poder del enajenante, hasta un máximo de 10 años.

¹ En adelante, indistintamente LIR.

² En adelante, indistintamente PdL.

³ Normadas en la letra a) del N°8 del artículo 17 de la LIR.

⁴ Se elimina la rebaja al mayor valor en la enajenación de acciones o derechos de empresas acogidas al régimen de renta atribuida.

- iii. En caso de enajenación a relacionados aplicará la tributación sólo sobre base devengada⁵.

Enajenación de bienes raíces. Respecto de las disposiciones actualmente establecidas en la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, referidas al tratamiento tributario del mayor valor generado en la enajenación de bienes raíces, se destacan los siguientes cambios propuestos por el PdL:

- i. Se elimina como requisito el plazo de 4 años para efectos de considerar como ingreso no renta el mayor valor que se determine en la subdivisión de terrenos urbanos o rurales y en la venta de edificios por pisos o departamento. Del mismo modo, y para los mismos efectos, se elimina el requisito de plazo de 1 año en todos los demás casos.
- ii. Los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile deberán tributar únicamente sobre base percibida.
- iii. En caso de enajenación a relacionados aplicará la tributación sólo sobre base devengada.

Enajenación de pertenencias mineras y derechos de agua, y de bonos o demás títulos de deuda. Respecto de este tipo de bienes se identifica como único cambio propuesto por el PdL el hecho de que la tributación del mayor valor que se genere en la enajenación de ellos tributará únicamente sobre base percibida.

III. MODIFICACIONES PROPUESTAS A LAS NORMAS SOBRE TÉRMINO DE GIRO



Conforme a las modificaciones propuestas por el PdL respecto de los actuales regímenes de tributación, en el nuevo artículo 38 bis se identifican los siguientes cambios:

- i. El impuesto por término de giro que aplica a las empresas con contabilidad completa, de tasa 35%, se determinará sólo sobre aquella parte de las rentas acumuladas a tal fecha que les corresponda a los propietarios contribuyentes de los impuestos finales o no obligados a llevar contabilidad.

Este impuesto también aplicará a aquellas empresas acogidas a la Cláusula Pyme, las que para estos efectos deberán determinar su capital propio tributario considerando su activo realizable valorizado a costo de reposición, y los bienes del activo inmovilizado a su valor actualizado al término de giro, conforme a las normas de los artículos 41 y 31 N° 5 de la LIR, según corresponda.

- ii. Las empresas acogidas a la Cláusula Pyme que en el ejercicio anterior al término de giro hayan optado por tributar en base a la propuesta ofrecida por el Servicio de Impuestos

⁵ Según se desprende del nuevo inciso segundo del N° 8 del artículo 17 de la LIR que propone el PdL.

Internos⁶, podrán optar por declarar y pagar el impuesto de término de giro según la propuesta que podrá efectuar el SII.

- iii. Se establece expresamente que en caso que la empresa haya optado por pagar el Impuesto de Primera Categoría Voluntario, podrá deducir de la Renta Líquida Imponible del ejercicio de término de giro, hasta el monto positivo que resulte de ésta, la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente la tasa del Impuesto de Primera Categoría, que no haya sido ajustada previamente.

IV. MODIFICACIONES PROPUESTAS A LAS NORMAS SOBRE RENTA PRESUNTA



Respecto de las normas referidas al régimen de tributación en base a renta presunta, establecidos en el artículo 34 de la LIR actualmente vigente, el PdL propone las siguientes modificaciones:

- i. Para efectos del control del límite de ingresos se reemplaza el libro de compras y ventas por la información de los documentos tributarios electrónicos.
- ii. Se eliminan del texto del artículo las normas de relación para efectos del cómputo de los ingresos, referenciando ahora a las reglas generales de relación propuestas por el PdL en el nuevo N° 17 del artículo 8 del Código Tributario.
- iii. Para efectos del cómputo de los ingresos de las empresas relacionadas, se sumará en todo caso sólo la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural mantiene con dicha empresa.
- iv. En aquellos casos en que, en el año, de manera individual, se sobrepase el límite de ingresos que corresponde a cada actividad, se establece la obligatoriedad de tributar en base a una RLI que establecerá el SII en base a un porcentaje aplicable sobre los ingresos brutos de las empresas.
- v. Se propone incorporar al texto permanente de la LIR las disposiciones contenidas en el numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 de 2014, es decir, se propone agregar:
 - Las normas sobre valoración de inventario de activos y pasivos, y utilidades acumuladas por el retiro o exclusión del régimen, distinguiendo por tipos de actividad: explotación de bienes raíces agrícolas, actividad minera, actividad de transporte.

⁶ En adelante, indistintamente, SII.

- Sistemas de contabilidad que podrán llevar las empresas para acreditar la renta efectiva.

V. MODIFICACIONES A LAS NORMAS SOBRE CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO



En lo concerniente a las normas vigentes en la LIR, referidas a la determinación y uso de créditos por impuestos pagados en el extranjero, para efectos de evitar la doble tributación en Chile, el PdL propone una serie de modificaciones que pretenden simplificar el sistema actualmente vigente. Entre las principales modificaciones se encuentran las siguientes:

- Unificación de normas.** En términos generales, se unifican y concentran en el artículo 41 A de la LIR las normas referidas al uso de créditos por impuestos pagados en el exterior que afectaron a las rentas obtenidas por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile.
- Tipos de rentas.** Se describen los tipos de rentas de fuente extranjera cuyos impuestos pagados en el extranjero pueden ser utilizados como crédito.
- Impuestos extranjeros utilizables como crédito.** Se explicitan y describen ordenadamente los impuestos soportados en el extranjero que pueden ser utilizados como crédito en Chile.
- Tope único.** Para determinar el monto de crédito por impuestos pagados en el extranjero, se unifica la utilización del tope del 35% de la Renta Neta de Fuente Extranjera, tanto para las rentas generadas en países con los cuales Chile tenga vigente un convenio para evitar la doble tributación como aquellas rentas obtenidas en países con los cuales no exista tal convenio.
- Exención del Impuesto de Primera Categoría.** Las rentas de fuente de fuente extranjera percibidas, o devengadas conforme al artículo 41 G, por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, siempre que no formen parte de los activos asignados a su empresa individual, se encontrarán exentas de Impuesto de Primera Categoría.
- Acreditación de los impuestos pagados en el extranjero.** Para efectos de acreditar los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero será suficiente una traducción no oficial de los antecedentes, salvo que por motivos fundados se requiera una traducción oficial en un proceso de fiscalización conforme al artículo 59 del Código Tributario.
- Alternativa a inscripción en el RIE⁷.** Para efectos de hacer uso del crédito por impuestos pagados en el extranjero, el contribuyente deberá estar inscrito en el RIE o, en vez de

⁷ Registro de Inversiones en el Extranjero.

inscribirse en el registro, podrá presentar una declaración jurada en la forma y plazo que señale el SII mediante resolución.

VI. MODIFICACIONES A LAS NORMAS REFERIDAS A EXCESO DE ENDEUDAMIENTO



Respecto de las disposiciones contenidas en el artículo 41 F de la LIR, referidas a la tributación sobre el exceso de endeudamiento, el PdL propone las siguientes modificaciones:

- i. Se cambia la redacción de la hipótesis de relación por operaciones back to back, señalando expresamente que se considerará como beneficiario efectivo a los terceros relacionados, siempre que éstos se encuentren domiciliados o residentes en el extranjero y sean los beneficiarios finales de los intereses del financiamiento.
- ii. Se amplía la figura a la cual no le aplica la tributación por exceso de endeudamiento referida al financiamiento de uno o más proyectos en Chile, recogiendo la posibilidad de que “por otras circunstancias” los créditos queden comprendidos bajos las normas de relación, haciendo de esta forma no tan restrictiva la aplicación de esta norma liberadora de tributación.

VII. ALGUNAS NORMAS TRANSITORIAS DE INTERÉS



Dentro de los 36 artículos transitorios que propone el PdL, existen algunos de interés que pasamos a señalar a continuación.

Impuesto Sustitutivo al FUT. El artículo vigesimoquinto transitorio establece la posibilidad de que contribuyentes acogidos a los actuales regímenes generales de tributación sobre renta atribuida o parcialmente integrado, que mantengan saldos de FUT⁸ al término del año 2018, puedan optar por pagar sobre dichas cantidades un impuesto sustitutivo de los impuestos finales, el cual tiene las siguientes características y condiciones:

- Tasa única de 30%.
- Pueden optar a este régimen los contribuyentes que hayan iniciado actividades antes del 1° de junio de 2018.
- La opción podrá ejercerse hasta el último día hábil bancario de los años comerciales 2019 y 2020, respecto de los saldos de FUT existentes al 31 de diciembre de 2018 y 2019, respectivamente.

⁸ Fondos de utilidades tributables.

- Se establece la forma de determinar la base imponible del impuesto diferenciando según el tipo de régimen tributario de la empresa y del año respectivo.
- Contra el impuesto sustitutivo que se determine procederá la imputación del crédito por Impuesto de Primera Categoría, atendiendo para su asignación al año respecto en el cual se ejerza la opción.
- Si de la imputación señalada en el punto anterior resultare un excedente de crédito por Impuesto de Primera Categoría, éste se extinguirá.
- Con la declaración y pago del impuesto sustitutivo se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de tales cantidades.
- Las rentas que resulten efectivamente gravadas con el impuesto sustitutivo, una vez declarado y pagado dicho tributo, podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas a partir de ese momento y en la oportunidad que se estime conveniente. Si estas rentas son percibidas por contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas desde dichas entidades a contar de tal fecha, en cualquier momento.
- El impuesto sustitutivo y los gastos financieros y otros incurridos para su aplicación, deberán deducirse de las respectivas rentas que se afectaron con dicho tributo sustitutivo.

Diferencias de Capital Propio Tributario. A través del artículo trigésimo segundo transitorio se propone una norma que permitirá a las empresas subsanar sus diferencias de capital propio tributario que generen diferencias impositivas, a causa de, por ejemplo: falta de reconocimiento de ingresos anotados como anticipos, aplicación incorrecta de la corrección monetaria, errores de cómputo u otros. Algunas de las características de esta norma son las siguientes:

- A nivel de empresa fuente:
 - ✓ Las diferencias que se generen estarán liberadas de multas.
 - ✓ Podrá optar por rectificar todas las declaraciones anuales de impuestos respectivas o reconocer las diferencias de una sola vez.
 - ✓ El mayor Impuesto de Primera Categoría que resulte podrá reconocerse en el registro SAC⁹. Tratándose de una empresa acogida al régimen parcialmente integrado, habrá que distinguir si dicho crédito tiene o no la obligación de restitución.
 - ✓ Si resultase un menor impuesto a pagar, la empresa podrá optar por no ajustar dicho crédito y otorgar a tal diferencia la calidad de Impuesto de Primera Categoría Voluntario.
- A nivel de empresas receptoras.

⁹ Saldo acumulado de créditos.

- ✓ Harán un agregado al registro REX¹⁰ por el monto de los retiros o distribuciones que no debieron ser certificados e informados como afectos a los impuestos finales.
 - ✓ Dados ciertos supuestos, si la empresa receptora estuvo acogida al régimen de renta atribuida, esta última deberá ajustar su RLI del año tributario 2019, en un monto equivalente al mayor retiro o distribución que le haya sido certificado e informado como afecto a los impuestos finales.
 - ✓ En caso de retiros o distribuciones informados o certificados como no afectos a los impuestos finales, debiendo haber correspondido ser informados y certificados como afectos a tales tributos, la empresa receptora deberá efectuar una deducción al REX; si no existe saldo positivo en este último registro, se efectuará una deducción a todo evento al registro SAC equivalente al crédito por IDPC que habría correspondido en caso de tratarse de un retiro, remesa o distribución.
- A nivel de los propietarios.
 - ✓ Si a causa de las modificaciones efectuadas por las empresas se generan diferencias de impuestos en los propietarios contribuyentes de los impuestos finales, la empresa podrá solucionar tales diferencias a través de su propia declaración anual de impuestos, sin que proceda la rectificación de la declaración de impuestos de los propietarios. Estos desembolsos se considerarán como partidas del inciso primero del artículo 21 de la LIR.
 - ✓ En caso de que las diferencias informadas por la empresa disminuyan la base declarada y se generen impuestos en exceso, los propietarios podrán rectificar sus declaraciones conforme al artículo 126 del Código Tributario.

VIII. CONCLUSIONES



El PdL establece la reincorporación de un impuesto único y sustitutivo al mayor valor generado en la enajenación de acciones y derechos, no proponiéndose cambios a la forma de determinar el costo y el mayor valor, dicho tributo afectará tanto a los residentes en Chile como a los no residentes.

En el ámbito de las normas de término de giro, se propone gravar las rentas acumuladas a dicha fecha con un impuesto de tasa 35%, sin considerar en la base imponible de tal tributo las rentas que se entiendan retiradas o distribuidas a contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa.

¹⁰ Registro de rentas exentas e ingresos no renta.

Cuando las empresas acogidas al régimen de renta presunta sobrepasen el límite anual de ingresos que les corresponda aplicará una tributación en base a una Renta Líquida Imponible que determinará el SII en base a un porcentaje sobre los ingresos brutos de la empresa.

El PdL propone una simplificación en materia de créditos por impuestos pagados en el extranjero, concentrando para tales efectos dicha materia en el artículo 41 A, homologa el tope del crédito a utilizar en un 35%, se establece una exención del Impuesto de Primera Categoría por rentas extranjeras para personas naturales y se simplifica la acreditación de los impuestos pagados.

Finalmente, las normas transitorias del PdL plantean una serie de consideraciones y beneficios, de las cuales destacamos en este reporte una nueva versión del Impuesto Sustitutivo al FUT y una norma que plantea alternativas para subsanar diferencias de capital propio tributario.



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