

Un incentivo de postergación de pago de impuesto que es muy atractivo para los tiempos actuales: art. 14 ter C de la LIR

Estimados(as):

Hay un incentivo para las **empresas medianas** en la norma establecida en la letra C del art. 14 ter de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), que permite postergar el pago del impuesto de Primera Categoría, por hasta 4.000 UF. Tienen acceso a este incentivo las empresas que han tenido **un ingreso del giro promedio anual** no superior a 100.000 UF en los tres últimos períodos, considerando que tales recursos son reinvertidos en la empresa (se mantienen los recursos en la empresa).

Nota: Pueden optar todas las empresas, **no solamente las medianas**, ya que el requisito es tener ingresos del giro menor a las 100.000 UF, sin importar el tamaño de la empresa, su forma jurídica o su antigüedad.

Esta rebaja se permite **tanto para las empresas que tributan en el régimen atribuido (letra A), como también para aquellas que están en el régimen semi integrado (letra B), del artículo 14 de la LIR.** En ambos casos se rebaja la base afecta, por lo que se deja de pagar impuesto a nivel de empresa y, para el caso de aquellas que están en el régimen atribuido, también se rebaja la cantidad de utilidades que son asignadas a los dueños (por ello, también se rebaja el monto del Impuesto Global Complementario que correspondería declarar).

Así, para analizar el año que se debe declarar próximamente, se considera la UF al 31.12.2018 que es de \$27.565,79, lo que determina que el promedio, requisito del incentivo, deberá ser inferior a \$ 2.756.579.000. Para éste cálculo se consideran sólo los ingresos del giro habitual del contribuyente, no considerándose ventas de activo fijo o ganancias de capital, lo cual no está dentro de la actividad habitual del contribuyente. El cálculo se hace en UF, considerando el valor de ésta al final de cada período mensual en el que se han obtenido los ingresos del giro (se dividen los ingresos por dicho valor, obteniendo así el monto en UF por mes).

Para el cálculo del límite, **el contribuyente debe sumar los ingresos obtenidos por sus entidades relacionadas** (filiales), por lo que no siempre el cálculo se hace exclusivamente con los ingresos de la empresa.

Se consideran como relacionadas: el controlador y las controladas; todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común; 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; el gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es partícipe en más del 10%; las entidades relacionadas con una persona natural y que cumplan con las disposiciones indicadas en dicha norma.

¿Cómo se calcula el monto a rebajar?

El beneficio es una deducción de la Renta Líquida Imponible gravada con el IDPC (impuesto de primera categoría), del equivalente al 50% de la Renta Líquida Imponible **que se mantenga invertida en la empresa**, con un límite de 4.000 UF. Por ello, al cálculo hay que rebajar previamente el monto **de todos** los retiros o pagos de dividendos efectuados durante el año, ya que esos recursos no están reinvertidos en la empresa (gravados o no gravados). Instrucciones específicas en Circular N°49, de 2016, páginas 13-15 http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2016/circu49.pdf

Situación Año 1 para ambos regímenes (Artículo 14 A y B)

Paso 1: Determinación Pre-RLI	
Utilidad según balance	\$ 90.000.000
Más: Gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR	\$ 10.000.000
RLI afecta al IDPC	\$ 100.000.000
Paso 2: Determinación Monto máximo de la rebaja	
Menos: Retiros del ejercicio actualizados afectos o no afectos a IGC o IA	-\$ 40.000.000
RLI del IDPC que se mantiene invertida en la empresa	\$ 60.000.000
Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa, letra C), art. 14 ter LIR 50% s/\$ 60.000.000 inferior a 4.000 UF	-\$ 30.000.000
Paso 3: Determinación RLI definitiva	
RLI afecta al IDPC	\$ 100.000.000
Menos: Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa	-\$ 30.000.000
RLI definitiva sobre la cual se calcula el IDPC	\$ 70.000.000

(*) Esta es la Renta que en definitiva será atribuida a los propietarios de la empresa.

En el ejercicio respectivo, se atribuye una RLI de \$ 70.000.000, suma que debe incorporarse al registro RAP a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Los \$ 30.000.000 restantes, al no formar parte de la RLI no estarán afectos a IDPC ni deben ser atribuidos así como tampoco se anotan de manera directa en registro alguno, sin perjuicio de que forman parte del patrimonio de la empresa, y deberán ser informados en la declaración de impuestos respectiva en la forma que establezca el Servicio.

En resumen, si esta empresa se acoge al uso del beneficio en el presente año (año tributario 2019), posterga el pago de \$7.500.000, si está en régimen atribuido (25% x 30.000.000) más lo que le correspondería pagar a los dueños por su Global Complementario. Si la empresa está en el régimen semi integrado, el ahorro transitorio para ella es de \$ 8.100.000 (27% x 30.000.000).

¿Esta rebaja tiene efecto en la tasa de PPM obligatorio para los años siguientes?

Cuando se aplique por primera vez el beneficio, la base imponible bajará, lo que obviamente produce un ajuste del impuesto a pagar. Por otro lado, el contribuyente tendrá que recalcular su tasa de PPM que se aplique a contar de abril del año siguiente, para lo cual debe tomar como impuesto final **el que definitivamente se determine** después de realizar la rebaja permitida en el art. 14 ter C. Claramente ello afecta a la tasa que se aplicará para los ingresos brutos del próximo período. En lo sucesivo, el cálculo se seguirá realizando pos aplicación de la rebaja de base que permite la norma, es decir, se considera el impuesto efectivamente determinado pos rebaja del monto que se permite reinvertir (Oficio 703, de 13.04.2018 http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja703.htm)

¿Cómo se debe materializar la opción?

Aquellos contribuyentes que estén tributando en el régimen atribuido (Letra A del art. 14), deben informar que se acogen al beneficio en la Declaración Jurada 1923 (cuyo plazo para presentarse vence el 29.03.2019). Aquellos contribuyentes que están sujetos a las normas de la Letra B) del art. 14 de la LIR, es decir, los que tributan en el sistema "semi integrado", deben indicar esta opción en la Declaración Jurada 1926 (cuyo plazo de presentación vence el 07.05.2019). Ambos deberán informar en el ítem sobre Base Imponible de Primera Categoría y Datos contables, en la partida N° 37 "Deducción según letra C.- del artículo 14 ter" "Deducción 50% (14 ter letra C) según letra C.- del artículo 14 ter".

¿Cuáles son los efectos para los años posteriores a la aplicación de la rebaja?

Considerando que al momento de utilizar el beneficio lo que se realiza es la postergación del pago de IDPC, lo que se debe medir en los años posteriores es si los futuros retiros, **para el caso del régimen semi integrado (Letra B) del art. 14)**, tributarán por las utilidades que están “postergadas” de tributación. Por ello, la misma norma establece el mecanismo que se debe aplicar para los años posteriores, indicando que debe ser parte de la RLI, del año siguiente o subsiguientes, para gravarse con el IDPC una cantidad anual equivalente al 50% del monto de los retiros o dividendos afectos a impuesto final, del mismo período, hasta completar el valor postergado de tributación en períodos anteriores, sin derecho a crédito (no se pagó IDPC por esa cifra).

Por ello, en el ejercicio posterior, para el caso de las rentas futuras, se deberá realizar el mismo cálculo, es decir, la utilidad afecta a IDPC se considera como un nuevo período, rebajando los retiros o remesas del mismo ejercicio, pudiendo nuevamente postergar solamente el 50% del saldo positivo. Por el contrario, si hay un saldo negativo, hay que analizar que para el caso del régimen atribuido, ello significa una base afecta a IDPC y también al Impuesto Global Complementario.

Cálculo de reverso año siguiente: Sólo para contribuyentes del artículo 14 B, régimen semi integrado	
Paso 1: Determinación Pre-RLI	
Utilidad según balance (Año 2)	\$ 540.000.000
Más: Gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR	\$ -
RLI afecta al IDPC	\$ 540.000.000
Paso 2: Determinación Monto máximo de la rebaja	
Menos: Retiros del ejercicio actualizados afectos o no afectos a IGC o IA	-\$ 200.000.000
RLI del IDPC que se mantiene invertida en la empresa	\$ 340.000.000
Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa, letra C), art. 14 ter LIR	
50% s/\$ 340.000.000 o Tope inferior a 4.000 UF por \$29.000 (\$116.000.000)	-\$ 116.000.000
Paso 3: Determinación RLI definitiva	
RLI afecta al IDPC	\$ 540.000.000
Menos: Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa	-\$ 116.000.000
Mas: Reverso 50% retiros del año (\$100.000.000), con Tope del saldo de las deducciones acumuladas en los años anteriores (re inversiones que han perdido su condición de invertidas en la propia empresa)	\$ 30.000.000
RLI definitiva sobre la cual se calcula el IDPC en el año 2	\$ 454.000.000

Pero supongamos que en el año siguiente no tiene tanta utilidad, sino un valor más bajo, donde se verá que el beneficio puede ser de corto plazo. El contribuyente tiene una utilidad antes del cálculo de \$50.000.000 y que lo retiró durante el año en su totalidad, es decir, sus retiros ya realizado en el año 2 son \$50.000.000. El cálculo para ese año, considerando que el año 1 postergó el pago del impuesto por \$30.000.000, será el siguiente:

Reverso año siguiente: Sólo para contribuyentes del artículo 14 B		
Paso 1: Determinación Pre-RLI		
Utilidad según balance (Año 2)		\$ 50.000.000
Más: Gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR		\$ -
RLI afecta al IDPC		\$ 50.000.000
Paso 2: Determinación Monto máximo de la rebaja		
Menos: Retiros del ejercicio actualizados afectos o no afectos a IGC o IA		-\$ 50.000.000
RLI del IDPC que se mantiene invertida en la empresa		\$ -
Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa, letra C), art. 14 ter LIR		
50% s/\$ 0 o Tope inferior a 4.000 UF por \$29.000 (\$116.000.000)		\$ -
Paso 3: Determinación RLI definitiva		
RLI afecta al IDPC		\$ 50.000.000
Menos: Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa		\$ -
Mas: Reverso 50% de los retiros del año ($\$50.000.000 * 50\% = \$25.000.000$), con Tope del saldo de las deducciones acumuladas en los años anteriores, en este caso \$30.000.000 que fueron deducidos de la RLI del año anterior		\$ 25.000.000
RLI definitiva sobre la cual se calcula el IDPC en el año 2		\$ 75.000.000
Control Inversiones 14 Ter, Letra C		
Inversión efectuado el año 1		\$ 30.000.000
Inversión efectuada el año 2		\$ -
Reverso deducción efectuada año 2		-\$ 25.000.000
Saldo por Reversar		\$ 5.000.000

Nota: En el proyecto de ley sobre modernización tributaria se elimina la distorsión de cálculo, al existir sólo un sistema de tributación, no generándose la compensación vigente hasta hoy.

Para el caso del **régimen atribuido** (Letra A del art. 14), al no considerarse como utilidades tributables los montos acogidos al beneficio de la postergación, no hay efectos directos, ya que al postergarse el IDPC también se posterga el impuesto final, al no existir atribución por los valores de las utilidades que postergaron su tributación. Dicho de otra forma, actualmente **es más beneficioso el incentivo para las empresas que deciden postergar el pago estando en el régimen atribuido**, dado que ello permanecerá como tal hasta que decidan “retirar” un monto superior al valor de la RLI que se genere en cada año posterior. Por el contrario, si siempre retiran una porción de la utilidad del año, pueden postergar siempre el 50% del monto de la utilidad obtenida en cada período, siendo el límite de 4.000 UF anuales.

Recomendación:

Evaluar el acogerse al beneficio, sin importar el régimen de tributación, esperando que no existan diferencias en el trato futuro, lo que permite ir postergando la tributación de las utilidades que no se retiren, que es el verdadero fin del incentivo: reinversión.

Saludos,



OMAR A. REYES RÍOS

Ricardo Lyon 222, Of 703, Providencia

Fono: +56 222 701 000 • www.circuloverde.cl