

## OPCIONES E IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS PARA LOS CONTRIBUYENTES ACOGIDOS A LOS DEROGADOS ARTÍCULOS 14 BIS Y 14 QUÁTER

### María Elena Oviedo Duarte

Contador Auditor, Universidad de Chile.  
Ingeniera en Información y Control de Gestión, Universidad de Chile.  
Magíster en Tributación, FEN U. Chile.



### RESUMEN

El presente trabajo, tiene por objetivo describir las opciones de régimen tributario al cual pueden acceder los contribuyentes que al 31 de diciembre del 2014, se encontraban acogidos al artículo 14 bis y 14 quáter de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>57</sup>.

La Ley N° 20.780<sup>58</sup>, derogó los artículos 14 bis y 14 quáter, por lo cual, a partir del 1 de enero del 2015, ningún contribuyente puede acogerse a dichos sistemas, no obstante, la ley permitió que aquellos que se encontraban acogidos a dichos sistemas al 31 de diciembre del 2014, pudieran mantenerse en ellos, hasta el 31 de diciembre del 2016.

En consideración a lo señalado, en el presente trabajo, se analizarán los regímenes a los cuales pueden optar los contribuyentes ya acogidos al artículo 14 bis y 14 quáter y

<sup>57</sup> En adelante 14 bis o 14 quáter.

<sup>58</sup> Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el sistema Tributario, publicado en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014.

las implicancias tributarias que tendrá producto de la reforma que eliminó dichos regímenes de tributación

## **1.- INTRODUCCIÓN**

La Ley N° 20.780 derogó el régimen tributario contemplado en el artículo 14 bis, es decir, la tributación del impuesto de primera categoría e impuestos finales, sobre los retiros efectuados, sin considerar el origen de las rentas.

A su vez, también derogó la exención tributaria contemplada para los contribuyentes acogidos al artículo 14 quáter, la cual consistía en eximir de la tributación con el impuesto de primera categoría, aquellas rentas que permanecieran en la empresa, hasta un tope de 1.440 UTM.

Dado lo anterior, a partir del 1 de enero del 2015 ningún contribuyente podrá acogerse al régimen establecido en el artículo 14 bis, ni optar a la exención tributaria establecida en el artículo 14 quáter.

Sin embargo, al 31 de diciembre del 2014 existe un “stock” de contribuyentes acogidos a dichos artículos, los cuales pueden permanecer acogidos a dichos artículos, hasta el 31 de diciembre del 2016, por lo cual, el presente trabajo analizará la situación de estos contribuyentes y sus implicancias tributarias.

Con el objetivo de facilitar la comprensión de las consecuencias tributarias, el análisis se separará entre aquellos contribuyentes acogidos al artículo 14 bis y aquellos acogidos al artículo 14 quáter.

A su vez, para aquellos contribuyentes acogidos al 14 bis, se distinguirá entre los contribuyentes que durante el año 2015 ó 2016, deciden abandonar dicho régimen, y aquellos que permanecen hasta el 31 de diciembre de 2016.

## **2.- CONTRIBUYENTES DEL ARTÍCULO 14 BIS**

Como se señaló anteriormente, la Ley N° 20.780 derogó el régimen tributario contemplado en el artículo 14 bis, que consistía que los contribuyentes tributarán con el impuesto de primera categoría e impuestos finales, sobre la base de los retiros efectuados durante el año, sin importar el origen de dichas rentas.

No obstante lo anterior, la ley permitió que los contribuyentes que al 31 de diciembre del 2014 se encontraban en dicho régimen, pudieran permanecer en él, hasta el 31 de diciembre del 2016, para lo cual, se mantendrían vigentes las normas del artículo 14 bis, sólo para aquellos contribuyentes.

Lo anterior, implica que desde el 1 de enero del 2015, ningún contribuyente puede ingresar a dicho régimen, pero los que ya habían ingresado, se pueden mantener y seguir tributando de la misma forma, hasta el 31 de diciembre del 2016.

Adicionalmente, aquellos contribuyentes que permanezcan en el régimen al 31 de diciembre del 2016, obligatoriamente tendrán que cambiarse al régimen general establecido en el artículo 14, pudiendo elegir entre el sistema de tributación de rentas atribuidas y el sistema semiintegrado, o bien, acogerse al sistema contemplado en el artículo 14 ter.

## **2.1 Contribuyentes del artículo 14 bis que durante el año 2015 y 2016, abandonan el régimen tributario**

Los contribuyentes que al 31 de diciembre del 2014 permanecían en el artículo 14 bis, podrán seguir acogidos a dicho régimen, hasta el 31 de diciembre del 2016.

Sin embargo, durante los años 2015 y 2016, tienen la opción de abandonar dicho sistema, y acogerse al régimen general de tributación contemplado en el artículo 14, o bien, acogerse al régimen establecido en el artículo 14 ter.

### **2.1.1 Cambio al régimen general**

Los contribuyentes acogidos al régimen contemplado en el artículo 14 bis, pueden optar por cambiarse al régimen general contemplado en el artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la Renta, el cual, para los años 2015 y 2016, establece que los contribuyentes deberán tributar con el impuesto de primera categoría, sobre la renta efectiva determinada en base a contabilidad completa y FUT, y tributarán con los impuestos finales, sobre las cantidades retiradas o distribuidas.

Para cambiarse al régimen general, deben permanecer al menos tres años en el régimen del artículo 14 bis, y dar aviso al Servicio de Impuestos Internos en el mes de octubre del año anterior a aquél en que se deseen cambiarse de régimen.

Cabe destacar, que en caso de no cumplir con alguno de los siguientes requisitos<sup>59</sup>, estarán obligados a regresar al régimen general, dando aviso al Servicio de Impuestos

---

<sup>59</sup>De acuerdo a lo indicado en el inciso noveno del artículo 14 bis.

Internos en el mes de enero del año en que vuelven al régimen (es decir, el año siguiente al cual se dejen de cumplir los requisitos):

- a) Que los ingresos anuales por ventas, servicios u otras actividades de su giro en los últimos tres ejercicios no hayan excedido un promedio anual de 5.000 unidades tributarias mensuales,
- b) Que no posean ni exploten a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades,
- c) Que no formen parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor.

Se destaca, que ya sea por cambio voluntario u obligatorio, los contribuyentes deberán determinar la diferencia entre el capital propio inicial y sus aumentos y disminuciones, con el capital existente al término del ejercicio, y dicha diferencia registrarla a contar del 1° de enero del año siguiente, en el fondo de utilidades tributables establecido en la letra A) del artículo 14 como afectas al impuesto global complementario o adicional, sin derecho a los créditos de los artículos 56, número 3), y 63.

Para determinar los capitales propios, se seguirán las siguientes reglas<sup>60</sup>:

- a) Se determinará la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas.
- b) Formarán parte del capital propio los valores del empresario o socio de sociedades de personas que hayan estado incorporados al giro de la empresa.
- c) En el caso de contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en esta categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa.
- d) Los aumentos del capital propio ocurridos en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precio al consumidor, en el período comprendido entre el último día del mes, anterior al del aumento y el último día del mes, anterior al del balance.
- e) Las disminuciones de capital propio ocurridas en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del retiro y el último día del mes anterior al del balance.

---

<sup>60</sup>De acuerdo a lo establecido en los incisos segundo y tercero, del artículo 14 bis, y a lo establecido en el N°1 del artículo 41 de la LIR.

- f) Los retiros personales del empresario o socio, los dividendos repartidos por sociedades anónimas y toda cantidad que se invierta en bienes o derechos que la ley excluya del capital propio, se considerarán en todo caso disminuciones de capital y se reajustarán en la forma indicada anteriormente.
- g) El valor de los bienes físicos del activo inmovilizado existentes al término de giro se determinará reajustando su valor de adquisición de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al del término de giro y aplicando la depreciación normal en la forma señalada en el N° 5° del artículo 31.
- h) El valor de los bienes del activo realizable se fijará respecto de aquellos bienes en que exista factura, contrato, convención o importación para los de su mismo género, calidad y características en los doce meses calendario anteriores a aquél en que se produzca el término de giro, considerando el precio más alto que figure en dicho documento o importación; respecto de aquellos bienes a los cuales no se les puede aplicar la norma anterior, se considerará el precio que figure en el último de aquellos documentos o importación, reajustando su valor de adquisición de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al del término de giro.
- i) Respecto de los productos terminados o en proceso, su valor actual se determinará aplicando a la materia prima las normas indicadas en el punto anterior, considerando la mano de obra por el valor que tenga en el último mes de producción, excluyéndose las remuneraciones que no correspondan a dicho mes.

### **Ejemplo N°1:**

El señor Jorge Pérez, empresario individual, se encuentra acogido al régimen señalado en el artículo 14 bis, y al 31 de diciembre del 2014, decidió optar al régimen de tributación general, para lo cual presenta la siguiente información:

Capital inicial actualizado al 31 de diciembre del 2014                      \$12.340.056

## BALANCE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014

Caja	14.379.200	Proveedores	422.972.830
Banco	224.650.122	Remuneraciones por pagar	23.500.000
Clientes	468.909.102	Acreedores varios	45.657.308
Estimación deudores incobrables	(12.000.000)	IVA débito fiscal	3.600.700
Anticipo proveedoreess	516.157	PPM por pagar	378.078
Existencias	211.093.033	Imposiciones por pagar	573.400
IVA crédito fiscal	27.381.205	Impuesto único por pagar	349.383
PPM	5.209.761	Provisión vacaciones	25.000.000
Letras por cobrar	1.500.000	Otras provisiones	16.606.125
Letras endosadas	500.000	Responsabilidad por letras endosadas	500.000
Muebles y útiles	6.725.000	Capital	10.000.000
Depreciación acumulada	(2.300.000)	Revalorización capital	2.340.056
Derecho de marca	10.300.000	Retiros	(10.000.000)
<b>TOTAL ACTIVOS</b>	<b>956.863.580</b>	Resultados acumulados	365.081.329
		Resultado del ejercicio	50.304.371
		<b>TOTAL PASIVOS</b>	<b>956.863.580</b>

Adicionalmente, entrega los siguientes datos:

- a) En marzo del 2014, adquirió un departamento DFL 2 para darlo en arriendo (en su calidad de persona natural), por un valor de \$35.000.000.
- b) Los derechos de marca, corresponden a una estimación efectuada por el contribuyente.
- c) La cuenta “Otras provisiones”, se compone de:
  - Costo Fletes estimados \$ 3.498.536
  - Mantenciones estimadas \$ 1.532.621
  - Factura luz 12/2014 \$ 1.669.171
  - Agua 12/2014 \$ 1.599.104
  - Gastos estimados \$ 8.306.693
- d) Los retiros fueron efectuados en diciembre del 2014.
- e) El activo fijo y depreciación, se encuentran valorizados de acuerdo a las normas tributarias.
- f) El stock de existencias, corresponde a mercaderías compradas durante el ejercicio, cuyo valor más alto corresponde a:
  - Mercaderías Alfa 2.150 unidades \$33.600
  - Mercaderías Beta 1.800 unidades \$22.500
  - Mercaderías Gama 2.200 unidades \$44.800

**Desarrollo ejemplo N°1**

Capital inicial \$12.340.056

Capital final \$460.270.573

## DETERMINACIÓN DEL CAPITAL FINAL

Total Activos		956.863.580
Más:		14.506.967
Estimación deudores incobrables	12.000.000	
Depreciación acumulada	2.300.000	
Ajuste por valorización existencias	206.967	
Menos:		(10.800.000)
Letras endosadas	(500.000)	
Derecho de marca	(10.300.000)	
<b>Activo depurado</b>		<b>960.570.547</b>
Pasivo exigible		(500.299.974)
Proveedores	(422.972.830)	
Remuneraciones por pagar	(23.500.000)	
Acreedores varios	(45.657.308)	
IVA débito fiscal	(3.600.700)	
PPM por pagar	(378.078)	
Imposiciones por pagar	(573.400)	
Impuesto único por pagar	(349.383)	
Otras provisiones	(3.268.275)	
<b>CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO</b>		<b>460.270.573</b>
Diferencia entre capital inicial y final	\$447.930.517.	

Por lo tanto, el contribuyente a partir del 01 de enero del 2015, debió registrar una utilidad de \$450.270.573 sin derecho a crédito, en su registro FUT.

### 2.1.2 Cambio al régimen establecido en el artículo 14 Ter

Los contribuyentes acogidos al régimen contemplado en el artículo 14 bis, pueden optar por cambiarse al régimen contemplado en el artículo 14 ter de la Ley sobre impuesto a la Renta, el cual contempla que los contribuyentes que se acojan a este régimen, deberán tributar anualmente con el impuesto de primera categoría y con los impuestos finales, sobre la diferencia entre los ingresos y egresos del contribuyente.

Se deja presente, que para acogerse a este régimen, los contribuyentes acogidos al artículo 14 bis, debieron permanecer a los menos tres años en dicho régimen y cumplir los siguientes requisitos:

Para los años 2015 y 2016<sup>61</sup>:

- a) Tener un promedio anual de ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro, no superior a 50.000 unidades de fomento en los tres últimos años comerciales anteriores al ingreso al régimen, y mientras se encuentren acogidos al mismo. Si la empresa que se acoge tuviere una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva de ésta. Con todo, los ingresos señalados, no podrán exceder en un año de la suma de 60.000 unidades de fomento.

Se destaca, que el requisito del artículo 14 bis, es tener ingresos promedios del giro, inferiores a 5.000 UTM, y permanecer al menos tres años en dicho régimen, antes de cambiarse al régimen contemplado en el artículo 14 ter, por lo cual, este requisito se encuentra cumplido.

- b) Tratándose de contribuyentes que opten por ingresar en el ejercicio en que inicien actividades, su capital efectivo no podrá ser superior a 60.000 unidades de fomento, según el valor de ésta al primer día del mes del inicio de las actividades.

Se destaca que este requisito no es aplicable para los casos en análisis, dado que corresponden a contribuyentes que se encuentran acogidos al artículo 14 bis y desean ingresar al régimen establecido en el artículo 14 ter.

- c) No podrán acogerse al artículo 14 ter, los contribuyentes que obtengan ingresos provenientes de las actividades que se señalan a continuación, y éstos excedan en su conjunto el 35% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo:
  - i) Cualquiera de las descritas en los números 1 y 2 del artículo 20. Con todo, podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas.
  - ii) Participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación.

---

<sup>61</sup>Ley N° 20.780, artículo segundo transitorio, N°2.



Se destaca que los contribuyentes acogidos al artículo 14 bis, deben cumplir con el requisito de no pertenecer a los contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor, pero para ingresar al artículo 14 ter, tampoco pueden pertenecer a contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de partícipes.

- iii) De la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión. En todo caso, los ingresos provenientes de este tipo de inversiones no podrá exceder del 20% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.

Para los efectos señalados en esta letra, se considerarán sólo los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los activos, valores y participaciones señaladas.

Se destaca que el requisito del artículo 14 bis, indica que el contribuyente no debe poseer ni explotar a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades anónimas.

A su vez, el SII ha establecido mediante el oficio 309 del 2014, que lo anterior significa que *“los contribuyentes no deben tener como actividad principal la posesión o explotación a cualquier título de derechos sociales o acciones de sociedades anónimas, sociedades por acciones, sociedades en comandita por acciones o sociedades legales o contractuales mineras, ya sea que dichas sociedades se encuentren constituidas en Chile o en el extranjero”*.

Para determinar esta circunstancia, se debe tener presente que de acuerdo con el inciso décimo del artículo 14 bis de la LIR, los contribuyentes quedarán excluidos del régimen que contempla dicha norma, cuando sus ingresos anuales provenientes de actividades descritas en los numerales 1 ó 2 del artículo 20 de la misma ley, superen el equivalente a 1.000 UTM.

- d) No podrán acogerse las sociedades cuyo capital pagado pertenezca en más del 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o que sean empresas filiales de éstas últimas.

Adicionalmente, dicha opción debe ser efectuada entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario en el que se incorporen al referido sistema, mediante el formulario 3264.

El cambio de régimen, tendrá los siguientes efectos tributarios<sup>62</sup>:

- a) La diferencia determinada entre el capital propio inicial y sus aumentos con el capital existente al término del ejercicio, se considerará retirada en su totalidad por el empresario individual, propietario o dueño de la empresa unipersonal o empresa individual de responsabilidad limitada acogida al artículo 14 bis, y deberá cumplir respecto de ella, en el año tributario correspondiente, con la tributación de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según proceda, con derecho al crédito de Primera Categoría asociado a dichos retiros y a los demás créditos que procedan en el régimen especial de estos contribuyentes.

Es decir, dicha diferencia deberá tributar con las normas de término de giro<sup>63</sup>, tributando con un impuesto único de tasa 35% o bien, tributando dichas rentas con el impuesto global complementario, con la tasa promedio aplicada durante los últimos seis años.

A su vez, si resulta una pérdida tributaria, deberá considerarse un egreso en el primer ejercicio siguiente<sup>64</sup>.

- b) Los bienes físicos que conforman el activo fijo de la empresa unipersonal o individual, a su valor neto tributario (descontadas las depreciaciones correspondientes), según lo dispuesto por los artículos 41 N° 2 y 31 N° 5 de la LIR, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio al cual se acogen al régimen de contabilidad simplificada del artículo 14 ter de la LIR; y
- c) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor de costo tributario, según libro (costo de reposición según el N° 3 del artículo 41 de la Ley de la Renta), se consideran como un egreso del día 1° de enero del ejercicio comercial al cual se acogen al régimen de contabilidad simplificada del artículo 14 ter de la LIR.

---

<sup>62</sup>Circular N° 17 del 2007 del SII.

<sup>63</sup>Artículo 38 bis, vigente durante los años 2015 y 2016.

<sup>64</sup> Criterio indicado en Circular N°17 del 2007, ítem egresos a considerar para la determinación de la base imponible del artículo 14 Ter.

## **Ejemplo N°2**

Considerar los mismos datos indicados en el ejemplo N°1, y una tasa promedio del impuesto Global complementario ascendiente a 20%.

## **Desarrollo ejemplo N°2**

La diferencia entre el capital final e inicial asciende a \$447.930.517, sobre la cual se deberá tributar con el impuesto de término de giro, tasa 35%, establecido en el artículo 38 bis de la LIR, es decir, pagar un impuesto de \$156.775.681.

El contribuyente, tiene la opción de tributar dichas rentas con la tasa promedio del IGC, en cuyo caso, el impuesto a pagar, ascendería a \$89.586.103.-

## **2.2 Contribuyentes del artículo 14 bis que permanecen en el régimen hasta el 31 de diciembre del 2016**

El artículo tercero transitorio, N° II de la Ley N° 20.780, indica que los contribuyentes que se mantengan en el régimen establecido en el artículo 14 bis, hasta el 31 de diciembre del 2016, se incorporarán a partir del 1 de enero del 2017, al régimen general de tributación, ya sea bajo el sistema de tributación de renta atribuida o bajo el sistema semiintegrado.

Para indicar a cuál de los dos regímenes desean ingresar, tienen que presentar una declaración ante el SII, dentro de los meses de junio a diciembre de 2016.

En caso de no presentar dicha declaración<sup>65</sup>, los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades y sociedades de personas, en estos dos últimos casos cuando sus comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, se incorporarán al régimen de tributación bajo renta atribuida, y los demás contribuyentes, se incorporarán al régimen de tributación semiintegrado.

Adicionalmente, el artículo tercero transitorio N° II, N° 3, establece que los contribuyentes que al 31 de diciembre del 2016, se encuentren acogidos al régimen de tributación del artículo 14 bis, pueden optar por ingresar al régimen establecido en el artículo 14 ter.

---

<sup>65</sup>Ley N° 20.780, artículo 1, N°4, nuevo artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la Renta.

A continuación, se verá la consecuencia tributaria de cambiarse al régimen general o al régimen contemplado en el artículo 14 ter, vigentes a partir del 1 de enero del 2017.

### **2.2.1 Cambio al nuevo régimen general contemplado en el artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta**

El artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a partir del 1 de enero del 2017<sup>66</sup>, establece dos opciones de tributación, los cuales corresponden a la tributación bajo la modalidad de renta atribuida o bajo el sistema semiintegrado.

El sistema de renta atribuida, en síntesis, consiste en que los contribuyentes deberán tributar en el mismo año en el cual se generen las rentas (independiente de su percepción), con los impuestos de primera categoría e impuestos finales.

En el sistema de tributación semiintegrado, los contribuyentes deberán tributar con el impuesto de primera categoría sobre las rentas percibidas o devengadas y cuando perciban los propietarios dichas rentas, deberán tributar con los impuestos finales, pudiendo utilizar como crédito sólo una parte del impuesto de primera categoría.

El artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la Renta, representa el régimen general de tributación, y los contribuyentes pueden optar por cualquiera de las dos opciones contempladas en dicho artículo.

Se destaca, que una vez elegida una opción, ya sea tributar bajo el sistema de renta atribuida o bajo el sistema parcialmente integrado, los contribuyentes deberán permanecer en dicho régimen, al menos cinco años comerciales consecutivos.

Los contribuyentes que al 31 de diciembre del 2016, se encuentren acogidos al régimen de tributación establecido en el artículo 14 bis, y se incorporen al régimen general, ya sea bajo el sistema de renta atribuida o bajo el sistema parcialmente integrado, deberán determinar la diferencia entre el capital propio inicial y sus aumentos con el capital existente al término del ejercicio, y dicha diferencia registrarla a contar del 1° de enero del año siguiente, en el fondo de utilidades tributables, como rentas afectas a los impuestos finales.

Es decir, el efecto será igual al producido en el escenario que un contribuyente acogido al artículo 14 bis, decida o esté obligado, a ingresar al régimen general de tributación, durante los años 2015 y 2016.

---

<sup>66</sup>Norma incorporada mediante la Ley N° 20.780.

### 2.2.2 Cambio al nuevo artículo 14 ter

El artículo tercero transitorio N° II, N° 3, de la Ley N° 20.780, establece que los contribuyentes que al 31 de diciembre del 2016, se encuentren acogidos al régimen de tributación establecido en el artículo 14 bis, podrán optar por incorporarse al régimen simplificado contemplado en el artículo 14 ter, para lo cual, deberán cumplir con los mismos requisitos<sup>67</sup> señalados en la letra b) del punto 2.1.

A su vez, los contribuyentes que al 31 de diciembre del 2016, se encuentren acogidos al artículo 14 bis y deseen ingresar al régimen establecido en el artículo 14 ter, deberán determinar la diferencia entre el capital propio inicial y sus aumentos con el capital existente al término del ejercicio, y dicha diferencia se gravará al término del año comercial 2016, conforme a lo dispuesto en el artículo 38 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, según el texto de esta norma vigente a esa fecha.

El artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente al 31 de diciembre del 2016<sup>68</sup>, establece que la diferencia entre el capital propio inicial y sus aumentos con el capital existente al término del ejercicio, se considerará retirada y tributará con un impuesto único de tasa 35%.

A su vez, dicho artículo, señala que el empresario, socio o accionista podrá optar por declarar las rentas o cantidades referidas como afectas al impuesto global complementario del año del término de giro de acuerdo con las siguientes reglas:

1.- A estas rentas o cantidades se les aplicará una tasa de impuesto global complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los 6 ejercicios anteriores al término de giro.

Si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales.

2.- Las rentas o cantidades indicadas en el número anterior gozarán del crédito del artículo 56, número 3), el cual se aplicará con una tasa del 35%.

Para estos efectos, el crédito deberá agregarse en la base del impuesto en la forma prescrita en el inciso final del número 1 del artículo 54.

---

<sup>67</sup>Ley N° 20.780, artículo 1, N°6.

<sup>68</sup>Artículo segundo transitorio, N° 6, Ley N° 20.780.

### **3.- CONTRIBUYENTES DEL ARTÍCULO 14 QUÁTER**

La Ley N° 20.780, derogó la exención tributaria contemplada para los contribuyentes acogidos al artículo 14 quáter, la cual consistía en eximir de la tributación con el impuesto de primera categoría, aquellas rentas que permanecieran en la empresa, hasta un tope de 1.440 UTM.

Sin embargo, dicha norma, permitió que los contribuyentes continuaran acogidos a dicha exención, hasta el 31 de diciembre del 2016<sup>69</sup>.

A partir del 1 de enero del 2017, los contribuyentes ya no podrán acogerse a dicha franquicia, debiendo tributar por la totalidad de las utilidades generadas, con el impuesto de primera categoría e impuestos finales.

Se destaca que independientemente del momento en que dichos contribuyentes dejen de beneficiarse con dicha franquicia, la consecuencia tributaria será la que deberán tributar con el impuesto de primera categoría por la totalidad de las utilidades generadas.

Adicionalmente, al momento de retirar las utilidades acogidas a la franquicia establecida en el artículo 14 quáter, deberán tributar con los impuestos finales sin derecho a crédito por impuesto de primera categoría.

### **4.- CONCLUSIÓN**

La Ley N° 20.780, derogó los artículos 14 bis y 14 quáter, por lo cual, a partir del 1 de enero del 2015, ningún contribuyente puede acogerse a dichos regímenes, sin embargo, aquellos que ya se encontraban acogidos al 31 de diciembre del 2014, podían continuar acogidos a dichos regímenes, hasta el 31 de diciembre del 2016.

Los contribuyentes acogidos al artículo 14 bis, tributan con el impuesto de primera categoría e impuestos finales sobre los retiros efectuados, sin consideración del origen de dichas rentas, mientras que los contribuyentes acogidos al artículo 14 quáter, pueden postergar la tributación con el impuesto de primera categoría, sobre aquellas rentas que permanecieran en la empresa, hasta un tope de 1.440 UTM.

---

<sup>69</sup>Artículo tercero transitorio N° VIII, Ley N° 20.780.

Dada la derogación de dichos regímenes, los contribuyentes deben decidir si permanecer en ellos hasta el 31 de diciembre del 2016, o cambiarse de régimen con anterioridad a dicha fecha.

Los contribuyentes acogidos al artículo 14 bis, pueden optar por cambiarse al régimen establecido en el artículo 14 ó artículo 14 ter, de la Ley sobre impuesto a la Renta, para lo cual, deberán determinar la diferencia entre el capital propio inicial y sus aumentos con el capital existente al término del ejercicio.

Si el contribuyente se acoge al artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta, ya sea el vigente para los años 2015 y 2016, o el nuevo artículo 14 vigente a partir del 01 de enero del 2017, deberá registrar dicha diferencia, a contar del 1° de enero del año siguiente, en el fondo de utilidades tributables, como rentas afectas a los impuestos finales.

En cambio, si el contribuyente decide acogerse al artículo 14 ter, ya sea al vigente durante los años 2015 y 2016, o el nuevo artículo 14 ter vigente a partir del 01 de enero del 2017, deberá considerar dicha renta retirada, tributando con un impuesto único de tasa 35% o bien, tributando dichas rentas con el impuesto global complementario, con la tasa promedio aplicada durante los últimos 3<sup>70</sup> años.

Sin embargo, se aprecia que la consecuencia de la derogación del artículo 14 quáter, consiste en que dichos contribuyentes deberán tributar con el impuesto de primera categoría por la totalidad de las utilidades generadas, sin poder seguir gozando de la exención establecida en el artículo 40 N°7 de la Ley sobre impuesto a la Renta.

## **5.-BIBLIOGRAFÍA**

Decreto Ley N°824, Ley sobre impuesto a la Renta. Diario Oficial de la República de Chile, 31 de diciembre de 1974.

Ley N° 20.780, Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajusten en el Sistema Tributario, Diario Oficial de la República de Chile, 29 de septiembre de 2014.

---

<sup>70</sup> La norma vigente al 31 de diciembre del 2014, indica que la reliquidación del IGC, se efectúa con la tasa promedio de los últimos 3 años, sin embargo, esta norma fue modificada por la Ley N°20.780 del 2014, en la cual la tasa promedio del IGC se determinará con el promedio de los últimos 6 años.

### **Jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos**

- Circular 17 del 2007
- Circular 5 del 2009
- Circular 69 del 2014
- Circular 10 del 2015
- Oficio 2545 de 1998
- Oficio 567 del 2002
- Oficio 6522 del 2003
- Oficio 4268 del 2004
- Oficio 2493 del 2004
- Oficio 1325 del 2013
- Oficio 309 del 2014