

UNIVERSIDAD CATOLICA DE LA SANTISIMA CONCEPCIÓN

FACULTAD DE DERECHO



“RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA”

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 20.780

Autor

XIMENA DEL PILAR TAPIA OYANADER

Profesor Guía

GUSTAVO GUTIERREZ GONZALEZ

CONCEPCION – CHILE

2015

A mi hijo Vicente, eres mi motivación para
salir adelante y buscar siempre lo mejor para ti
Amor incondicional...

*“El éxito en la vida no se mide por lo que logras
sino por los obstáculos que superas”*

INDICE TEMATICO.

INTRODUCCION

CAPITULO I: ASPECTOS GENERALES 5

- I. SURGIMIENTO DEL REGIMEN DE TRIBUTACION SIMPLIFICADA..... 6

CAPITULO II: REGIMEN DE TRIBUTACION SIMPLIFICADA TRANSITORIO 8

- II. CARACTERISTICAS 9

- III. CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN ACOGERSE AL SISTEMA 10

- IV. REQUISITOS PARA INGRESAR AL REGIMEN..... 12

- V. CONTRIBUYENTES QUE NO PUEDEN ACOGERSE AL SISTEMA 18

- VI. FORMALIDADES PARA EL INGRESO..... 20

- 1) FECHA DE AVISO PARA INGRESAR AL SISTEMA 20

- 2) FECHA A CONTAR DE LA CUAL RIGE EL REGIMEN 22

- VII. NORMAS TRIBUTARIAS APLICABLES A LOS CONTRIBUYENTES QUE INGRESEN
O ABANDONEN EL REGIMEN..... 22

- VIII. TRATAMIENTO TRIBUTARIO CONTRIBUYENTES SUJETOS AL RÉGIMEN DEL
ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR 25

- IX. LIBROS Y REGISTROS QUE SE DEBEN LLEVAR 39

- X. PERMANENCIA Y RETIRO DEL RÉGIMEN 41

- XI. OTROS BENEFICIOS PARA MICRO, PEQUEÑA Y MEDIANAS EMPRESAS 46

CAPITULO III: REGIMEN DE TRIBUTACION SIMPLIFICADA DEFINITIVO 52

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN.

Nuestro país se vio en la necesidad de analizar si nuestro sistema de tributación a la renta resultaba consistente con el actual estado de desarrollo y si mediante él, se cumplían satisfactoriamente las finalidades que se le imponen al Estado, como financiar el gasto público, establecer algún incentivo a una determinada industria o actividad, fomentar el ahorro y la inversión, etc.

A raíz de esto con, fecha 29 de Septiembre de 2014 se publico la Ley 20.780, reforma tributaria que modifica el sistema de tributación a la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Dentro de las materias comprendidas en la reforma, se encuentra el sistema de tributación simplificada, régimen opcional de tributación establecido especialmente para las micro, pequeñas y medianas empresas (Mipyme), consagrado en el artículo 14 ter de la Ley de Impuesto a la Renta.

Este régimen opcional, si bien mantiene la esencia del régimen original que rigió hasta el 31 de Diciembre de 2014 en cuanto a seguir siendo un sistema de tributación y contabilidad simplificada, incorpora importantes innovaciones. Consagrado en el N° 2) del artículo segundo transitorio de la Ley 20.780 que regirá por los años 2015 y 2016 y en el N° 6) del artículo 1° de la mencionada Ley, que contiene el texto definitivo, que regirá a partir del 01 de Enero de 2017.

El nuevo artículo 14 ter contempla dos letras, A Y B. la primera de ellas que lleva por titulo “Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez”, es la que en definitiva reemplaza la normativa anterior a la reforma. La letra B contiene una exención del impuesto adicional a ciertos servicios contratados en el exterior.

El régimen anterior vigente, contenía restricciones de acceso de acuerdo al tipo societario y a la condición de que se tratara de contribuyentes del IVA, entre otras. Dichas restricciones o limitaciones no se contemplan en la nueva normativa, lo que lleva a plantearnos la siguiente interrogante: ¿Las innovaciones introducidas al régimen de tributación simplificada, flexibilizan sus requisitos, para que un amplio sector de contribuyentes se acoja a sus beneficios?

En una primera aproximación, Gonzalo Araya Ibañez, autor de “Reforma Tributaria, Mipyme”, señala que el nuevo 14 ter es un artículo ampliado y potenciado, refiriéndose principalmente al universo de contribuyentes que tienen acceso al régimen en comento.

El objetivo general de esta investigación consiste en describir el nuevo régimen de tributación simplificada, haciendo hincapié en las diferencias con el régimen anterior a fin de resolver nuestro problema de investigación, determinando así su extensión.

En el ámbito de recolección de datos nos encontramos con la limitante de que al ser un tema que pertenece a una reforma contemporánea a nuestro estudio, el material bibliográfico es escaso y de difícil adquisición. Por ello, como referencia principal utilizaremos la Ley 20.780 y la circular N° 69 de 30 de diciembre de 2014 emitida por el Servicio de Impuestos Internos, que imparte las instrucciones relativas a este nuevo régimen.

CAPITULO I:

ASPECTOS GENERALES

I. SURGIMIENTO DE ARTICULO 14 TER Y PRINCIPALES CARACTERISTICAS¹.

El artículo 14 ter fue incorporado a la Ley sobre Impuesto a la Renta a través de la Ley N.º 20.170, publicada en el Diario Oficial con fecha 21 de febrero de 2007, el cual, posteriormente, fue modificado por la Ley N.º 20.291 publicada en el Diario Oficial con fecha 15 de septiembre de 2008. Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos emitió las circulares N.º 17 y N.º 5 de fechas 14 de marzo de 2007 y 13 de enero de 2009, respectivamente.

Básicamente este régimen simplificado consistía en que los contribuyentes debían tributar anualmente con el impuesto de Primera Categoría y con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, considerando como base imponible la diferencia entre los ingresos y egresos.

Para estos efectos, se consideraban todos los ingresos del giro percibidos durante el ejercicio, sin atender su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas. Por lo tanto, este régimen desconocía cualquier franquicia que beneficiara a las rentas percibidas, porque aún cuando constituían ingresos exentos o ingresos no constitutivos de renta, tales cantidades debían formar parte de los ingresos que serán gravados con los impuestos antes señalados.

Esta característica del régimen constituía una desventaja para los contribuyentes que optaban por someterse a sus disposiciones, quienes, entre otras cosas, debían evaluar el tipo de renta que percibían, por cuanto perdían los beneficios que estos pudieran reportarles.

Otra materia relacionada con los ingresos es que no se consideraban aquellos que provenían de activos fijos físicos que no pudieran depreciarse de acuerdo a la Ley sobre Impuesto a la Renta, como es el caso de los terrenos, aplicándose en tal circunstancia lo dispuesto en los artículos 17 y 18 del referido cuerpo legal.

En cuanto a los egresos, este artículo definía expresamente la partidas que se consideran como tales, entre las cuales mencionaba las cantidades por concepto de compras, pagos por

¹ Reporte tributario n°52, Centro de estudios tributarios de la Universidad de Chile

remuneraciones, honorarios, intereses pagados, impuestos pagados que no sean de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las pérdidas de ejercicios anteriores y los que provengan de activos fijos físicos, salvo los que no puedan depreciarse

La norma en análisis establecía además una presunción de egreso, ascendiente al 0,5% de los ingresos, con un límite máximo de 15 UTM y con un mínimo de 1 UTM, por concepto de gastos menores no documentados, créditos incobrables, donaciones y otros, en sustitución de los gastos señalados en el artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta.

Finalmente, este régimen libera a los contribuyentes de algunas obligaciones tributarias y de mantener determinados registros contables que afectan a la generalidad de los contribuyentes. En consecuencia los contribuyentes quedan liberados de llevar contabilidad, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, como también de llevar el registro del fondo de utilidades tributables y de practicar la corrección monetaria del artículo 41 de la Ley de la Renta.

Otra característica particular de estos contribuyentes son sus pagos provisionales mensuales, los cuales se determinan aplicando una tasa fija del 0,25% sobre todos sus ingresos, tanto percibidos como devengados.

Finalmente, este régimen no permitía la deducción de ningún crédito o rebaja en contra del impuesto de Primera Categoría por concepto de exención o franquicia tributaria, entre las cuales se encuentra la exención de 1 UTA que establece el N.º 6 del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto la Renta.

CAPITULO II:

REGIMEN DE TRIBUTACION SIMPLIFICADA TRANSITORIO DEL ART° 14 TER

(2015-2016)

I. CARACTERISTICAS.

La Ley 20780 sobre Reforma Tributaria, ha incorporado un nuevo régimen Simplificado de Tributación enfocado en las Micro, Pequeñas y Medianas empresas.

Este régimen está consagrado en el artículo 14 ter letra A de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el que entrara definitivamente en vigencia a contar del 1 de enero de 2017.

No obstante la ley ha establecido la existencia de un régimen simplificado del artículo 14 ter letra A transitorio durante los años comerciales 2015 y 2016, consagrado en el artículo segundo transitorio numeral 2) de la Ley.

En términos generales podemos señalar que el nuevo régimen de tributación simplificada pretende extenderse a un mayor número de contribuyentes, aumentando los niveles de ingreso y capital para su incorporación.

Los contribuyentes que se acojan a este régimen, declararán y pagarán el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre la base de sus ingresos anuales netos devengados (ingresos menos egresos).

Se simplifica también el cálculo de pagos provisionales mensuales, fijando una tasa del 0.25 % sobre los ingresos mensuales.

También se incluye la liberación de algunas obligaciones tributarias como llevar contabilidad completa, confección de balances, aplicación de la corrección monetaria, efectuar depreciaciones, realización de inventarios, entre otras. Además se incorpora la deducción inmediata como gastos de las inversiones y compras.

Respecto a este régimen transitorio se refiere el presente capítulo.

II. CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN ACOGERSE AL SISTEMA

1) CONTRIBUYENTES DE PRIMERA CATEGORIA SUJETOS AL ART° 14 DE LA LIR

Pueden acceder a este régimen especial, todos los contribuyentes que tributen en Primera Categoría, independiente que se trate de personas naturales o jurídicas².

La normativa anterior limitaba el acceso solo a los empresarios individuales y empresas de responsabilidad limitada, obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa por rentas del art° 20 de la LIR y que fueran contribuyentes al valor agregado.

2) CONTRIBUYENTES DE PRIMERA CATEGORIA QUE INICIEN ACTIVIDADES

Pueden acogerse al régimen en la medida que su capital efectivo al primer día del mes del inicio de actividades no supere las 60.000 UF.

Otro cambio significativa introducido por la reforma, pues en el régimen anterior se exigía que los contribuyentes que iniciaren actividades y quisieran acogerse a este sistema debían poseer un capital efectivo que no excediera de 6000 UTM al mes.

2.1) Concepto de Capital Efectivo ³:

Con capital efectivo se considera al total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden, con que el contribuyente inicia sus actividades.

Dentro de los activos que forman parte del capital efectivo pueden incluirse por ejemplo, dinero en efectivo, maquinarias, bienes físicos del activo inmovilizado, existencias, acciones, cuotas de fondos, etc.

² Para estos efectos, no es relevante la forma en que determinen sus rentas de Primera Categoría.

³ Conforme a lo establecido en el artículo 2 número 5 de la LIR.

2.2) Forma de valorizar los bienes que conforman el capital efectivo

Esta valorización se debe hacer por el valor real de los activos a la fecha en que inicien sus actividades conforme a las siguientes reglas:

- i. Los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizan según su valor de adquisición, debidamente reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el periodo comprendido entre el mes que anteceda al de su adquisición y el mes que anteceda a aquel en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales que autorice la Dirección Nacional del SII.
- ii. Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva a la fecha en que se determine el capital inicial efectivo, aplicándose las normas contempladas en el número 3 del art° 41 de la LIR.

3) CONTRIBUYENTES DE PRIMERA CATEGORIA QUE TRIBUTEN BAJO REGIMEN DE RENTA PRESUNTA.

Los contribuyentes que tributen conforme a las normas de la Primera Categoría sujetos al régimen de renta presunta establecido en los artículos 20 n°1, 34, o 34 bis de la LIR, podrán optar por incorporarse al régimen de renta del art° 14 ter, en la medida que cumplan con los requisitos para mantenerse en dicho régimen.

En el régimen anterior al vigente, para los contribuyentes que venían de otros regímenes de tributación (no solo renta presunta), se exigía que el promedio anual de los ingresos del giro en los últimos 3 ejercicios no excediera de 5000 UTM y en ninguno de ellos excediere de 7000 UTM.

4) CONTRIBUYENTES ACOGIDOS AL 14 TER VIGENTE EL AÑO 2014.

Los contribuyentes que se encuentren acogidos al 31 de diciembre de 2014 al régimen del art° 14 ter vigente a esa fecha. Estos contribuyentes ingresarán automáticamente al régimen transitorio del art° 14 ter a contar del 1 de enero de 2015, sin necesidad de efectuar trámite alguno al respecto. Lo anterior, sin perjuicio que deban cumplir los requisitos establecidos en el régimen para mantenerse en este.

III. REQUISITOS PARA INGRESAR AL REGIMEN DEL ART° 14 TER

1) REQUISITOS GENERALES

Bajo el objetivo específico que nos hemos planteado de realizar paralelamente a la descripción del sistema de tributación simplificada, una comparación con el sistema vigente al 31 de diciembre de 2014, parece necesario en este punto efectuar previamente la mención de los requisitos exigidos en el antiguo régimen:

- A) Ser empresario individual o empresa individual de responsabilidad limitada
- B) Ser contribuyente al valor agregado (IVA).
- C) No tener por giro o actividad la tenencia o explotación de bienes raíces agrícolas y no agrícolas y actividades de capitales mobiliarios; no realizar negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo las necesarias para el desarrollo de su actividad principal.
- D) No poseer ni explotar a cualquier título, derechos sociales o acciones de sociedades, ni formar parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor.
- E) En caso de contribuyentes que se hayan iniciado en Primera Categoría en años anteriores al año en que se acogen al régimen, tener un promedio anual de ingresos de su giro no superior a 5000 UTM en los últimos tres ejercicios.
- F) Si se trata del primer ejercicio de operaciones en Primera Categoría, deberá poseer un capital efectivo no superior a 6000 UTM.

La ley 20780 introduce los siguientes cambios en relación a los requisitos generales de acceso al régimen de tributación simplificada, exigiéndose al efecto:

- A) Ser contribuyente del impuesto de primera categoría sujeto a las normas del artículo 14 de la LIR.

Por tanto, pueden acceder a este régimen especial todos los contribuyentes cuyos ingresos provengan de la realización de una actividad clasificada en la Primera Categoría, independiente de su conformación jurídica (si se trata de personas naturales o jurídicas) o de la forma en que determinen sus rentas. De acuerdo a esto, quedan excluidos todos aquellos contribuyentes que obtengan renta por actividades clasificadas en la segunda categoría salvo que hayan optado por

declarar sus rentas de acuerdo a la primera categoría conforme lo permite el n° 2 del art° 42 de la LIR.

B) Tener un promedio anual de ingresos no superior a 50.000 UF en los últimos tres ejercicios, sin acceder en ningún caso de 60.000 UF en algunos de esos periodos.

Cabe señalar que si en uno o más de esos años el contribuyente no hubiere obtenido ingresos, igualmente se consideraran dichos ejercicios para el cálculo del promedio referido.

Antes de efectuar las consideraciones necesarias en este punto, parece necesario señalar que este debe ser el requisito que demuestra con mayor claridad la flexibilización del sistema ya que el promedio anual de ingresos se amplía de 5.000 UTM (requisito del régimen anterior) a 50.000 UF. Misma situación para los contribuyentes que inicien actividades, pues con la nueva normativa se flexibilizo el monto del capital efectivo requerido para incorporarse a este régimen simplificado aumentando su monto de 6.000 UTM a un máximo de 60.000 UF.

B.1) Consideraciones:

i. Para la determinación del promedio antes indicado, deberán considerarse ejercicios consecutivos y si el contribuyente tuviere una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se calculara con los ejercicios de existencia efectiva de esta, considerando como un ejercicio completo el correspondiente al de inicio de actividades.

ii. En todo caso, en cualquiera de los años comerciales que se considere para el cálculo del promedio de ingresos señalados, los ingresos percibidos o devengados por las ventas y servicios de su giro o actividad no pueden haber excedido de la suma de 60.000 UF.

De esta manera, si el contribuyente tiene una existencia de solo 1 año, deberá cumplir con el requisito de que los ingresos de ese año no excedan las 60.000 UF. Luego, considerando los ingresos de su segundo año, el promedio de ingresos no podrá exceder las 50.000 UF.

B.2) Forma de calcular los ingresos:

1. Los ingresos del giro comprenden las sumas provenientes de ventas, exportaciones, servicios u otras operaciones que conforman el giro del contribuyente, ya sea, que estas se encuentren gravadas, no gravadas o exentas del Impuesto al Valor Agregado.
2. Para los efectos de este cálculo, se debe excluir el IVA recargado en las operaciones afectas a dicho tributo, como también los demás impuestos especiales, adicionales o específicos que se recarguen en el precio del producto o servicio que corresponda.
3. Asimismo, solo se den considerar los ingresos del giro, esto es, los que provienen de la actividad habitual del contribuyente, excluyéndose aquellos que sean extraordinarios o esporádicos, como ocurre en los originados en ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que en este último caso, no se encuentren dentro del giro de la empresa.
4. Se deben considerar tanto los ingresos percibidos como los devengados por el contribuyente en el ejercicio comercial respectivo.

No es relevante para estos efectos que en alguno de los ejercicios comerciales o en algunos de los meses no se hayan efectuado ventas o servicios o no se hayan obtenido otros ingresos del giro.

5. El monto neto de las ventas, servicios u otros ingresos del giro de cada mes se debe convertir a su valor UF, dividiendo la suma de dicho monto mensual, por el valor que tenga la citada unidad el último día del mes respectivo.
6. Para el cálculo del límite máximo de 50.000 UF o 60.000 UF, según corresponda, el contribuyente deberá sumar a sus propios ingresos los obtenidos por sus entidades relacionadas en el ejercicio respectivo.

ENTIDADES RELACIONADAS

Otra innovación introducida en el nuevo régimen de tributación simplificada es el relativo a incluir en el computo de los ingresos señalados en el apartado anterior, los obtenidos por las empresas relacionadas.

Las entidades relacionadas constituyen una realidad en la sociedad económica contemporánea. Pese a ello, solo en dos ámbitos del derecho se ha reconocido esta relación, el Derecho Comercial

y el Derecho Tributario aunque no existe un régimen jurídico general sobre el tema⁴. Debido a lo expuesto, se plantea el problema de encontrar material de apoyo para tratar esta materia por lo cual nos abocaremos al contenido en la Ley de Mercado de Valores N°18045, artículos 96 al 100.

El punto de partida en esta materia es definir los conceptos generales aplicables.

Así, de acuerdo a las normas antes mencionadas de la Ley 18045 sobre Mercado de Valores, se consideran relacionados, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las respectivas entidades, los siguientes⁵:

- A) Los que formen parte del mismo grupo empresarial.
- B) Los controladores.
- C) Las empresas relacionadas.

A) Los que formen parte del mismo grupo empresarial⁶:

Concepto de grupo empresarial:

Conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a estos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten.

Conforme a lo anterior forman parte de un mismo grupo empresarial:

- Una sociedad y su controlador
- Todas las sociedades que tienen un controlador común y este último.

⁴ Fernando Fueyo. (" Los contratos de colaboración empresarial", editorial jurídica, Santiago, 1990)

⁵ Conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la Ley 18045 sobre Mercado de Valores, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) del referido artículo 100.

⁶ De acuerdo al artículo 96 de la Ley 18045 sobre Mercado de Valores.

- Toda entidad que determine la Superintendencia de Valores y Seguros considerando la concurrencia de una o más de las circunstancias que enumera el artículo 96 de la Ley 18046 sobre Mercado de Valores.

B) Los controladores⁷:

Es controlador de una sociedad, toda persona o grupo de personas con acuerdo de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas, participa en su propiedad y tiene poder para realizar de las siguientes actuaciones:

1. Asegurar la mayoría de votos en la juntas de accionistas y elegir a la mayoría de los directores tratándose de sociedades anónimas, o asegurar la mayoría de votos en las asambleas o reuniones de sus miembros y designar al administrador o representante legal o a la mayoría de ellos, entre otro tipo de sociedades.
2. Influir decisivamente en la administración de la sociedad.

C) Las empresas relacionadas⁸

Son relacionadas con una empresa o sociedad las siguientes personas:

1. Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la empresa o sociedad.
2. Las personas jurídicas que tengan, respecto de la empresa o sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N° 18045.
3. Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos.
4. Toda persona que por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un

⁷ Conforme a lo establecido en los artículos 97 al 99 de la Ley 18045.

⁸ En virtud del artículo 100 de la Ley 18045 sobre Mercado de Valores.

10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.

La Superintendencia de Valores y Seguros, puede establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

- a) Por si sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad.
- b) Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés.
- c) Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica o
- d) Por su cargo o posición esta en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgado públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.

Llama la atención que no es el SII quien quede facultado para establecer la relación entre personas ya sea natural o jurídica y esto solo se puede entender por la aplicación extensiva de estas normas de relación a varios ámbitos del Derecho.

No se considerara relacionada a la sociedad una persona por el solo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones o si solo es empleado no directivo de esa sociedad.

Para determinar los límites de ingresos anuales señalados, se sumaran los ingresos convertidos a UF de los tres ejercicios comerciales anteriores consecutivos del contribuyente y si tuviere una existencia inferior a tres ejercicios, los de existencia efectiva de esta y los ingresos convertidos a UF de cada una de las entidades relacionadas en los mismos periodos, dividiendo el total que resulte por el número de años de actividad de la empresa, el que debe ser como máximo igual a tres.

Para una mejor comprensión de este punto, recurriremos a un ejemplo a fin de demostrar la forma de computar los ingresos de una empresa que quiera acogerse al artículo 14 ter y su relacionada⁹.

INGRESOS	Empresa que opta por 14 ter	Empresa relacionada	Promedio ingresos
Ingresos año 2012	50.000 UF	0	50.000 UF
Ingresos año 2013	35.000 UF	35.000 UF	70.000 UF
Ingresos año 2014	25.000 UF	25.000 UF	50.000 UF
PROMEDIO	36.666 UF	30.000 UF	56.666 UF

En este caso la empresa no puede optar al artº 14 ter porque el promedio de los ingresos de los últimos 3 años supera el límite de las 50.000 UF y además en un año el promedio de ingresos excedió las 60.000 UF.

IV. CONTRIBUYENTES QUE NO PUEDEN ACOGERSE AL SISTEMA

La ley establece una serie de hipótesis en los que aun cuando los contribuyentes cumplan con los requisitos generales no podrán acogerse a este régimen.

1) Cuando el conjunto de los ingresos del contribuyente, provenientes de las siguientes actividades que se indican, excedan de una cantidad equivalente al 35% del total de los ingresos brutos obtenidos por este en el año comercial respectivo:

- i. Ingresos provenientes de la explotación de bienes raíces no agrícolas conforme al artº 1 del artº20 de la LIR
- ii. Ingresos provenientes de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario

⁹ Manual de Reforma tributaria, Capítulo I Nuevo Régimen Tributario para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.

de cualquier clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación, conforme lo establecido en el artº 20 de la LIR.

- iii. Ingresos provenientes de la participación en contratos de asociación o cuentas en participación, ya sea, en calidad de gestor o participe.

Sobre lo anterior, cabe destacar que deberán sumarse los ingresos provenientes de las tres actividades mencionadas anteriormente, junto a los indicados en el número siguiente. Si en conjunto, los ingresos que deriven de estas actividades superan el 35% del total de los ingresos del contribuyente, se excederá el límite establecido y por consiguiente, no podrá optar por acogerse a este régimen.

En el régimen anterior al vigente se prohibía el acceso a estos contribuyentes independiente del porcentaje total de ingresos brutos obtenidos.

2) Contribuyentes que detentan la posesión o tenencia, a cualquier título, de derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de Fondos de Inversión y que estos excedan el 20% de los ingresos brutos totales del ejercicio.

Para estos efectos, solo deben considerarse 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.

Así por ejemplo, en el caso de las acciones de sociedades, solo deben considerarse para tales efectos los dividendos que dichas sociedades distribuyan, no así los ingresos que se obtengan por la enajenación de las mismas.

Cabe señalar que el régimen transitorio innovó en este punto, pues elimina la restricción de acceso que establecía el régimen anterior y en este caso se permite la obtención de ingresos provenientes de la posesión o tenencia de los bienes señalados anteriormente en la medida que no excedan del 20 % de los ingresos totales del ejercicio. Por lo tanto y con el objetivo de enfatizar en las innovaciones podemos decir a modo de resumen, que en el régimen anterior (vigente hasta 2014) no se permitía el acceso al régimen de tributación simplificada a los contribuyentes en comento. Bajo la normativa actual, se permite con la restricción del porcentaje anteriormente señalado.

Regla especial respecto al cómputo de los ingresos sujetos al límite del 20% o 35% mencionado en los números 1 y 2 anteriores:

Los ingresos de las actividades señaladas anteriormente deberán determinarse en relación con el total de los ingresos brutos a que se refiere el artº 29 de la LIR, percibidos o devengados por el contribuyente en el año comercial respectivo, sean o no de su giro.

3) Las sociedades cuyo capital pagado pertenezca en más de un 30% a socios o accionistas que sean sociedades con cotización bursátil o a empresas que sean filiales de estas últimas sociedades.

Para estos efectos se entiende que una sociedad emite acciones con cotización bursátil cuando dichas acciones cumplan con los requisitos establecidos para tales efectos por la Superintendencia de Valores y Seguros a través de una norma de carácter general.

Nuevamente se verifica que se amplió el universo de contribuyentes que pueden acceder al nuevo régimen simplificado, pues la normativa actual permite que las sociedades ingresen al régimen, pero como este está dirigido para las micro, pequeñas y medianas empresas se agrega como restricción de incorporación que dicho porcentaje de capital pagado no pertenezca a los socios o accionistas que anteriormente se mencionan.

V. FORMALIDADES PARA EL INGRESO

1) FECHA DE AVISO PARA INGRESAR AL SISTEMA

a) Contribuyentes de la primera categoría que lleven contabilidad completa acogidos al régimen de tributación del artº 14 de la LIR.

Deberán dar aviso al SII entre el 1 de enero y hasta el 30 de abril del año en que opten por acogerse a este régimen, por medio de la presentación del formulario n° 3264

b) Contribuyentes de primera categoría que inicien actividades en la medida que cumplan con los requisitos establecidos por el artº 14 de la LIR.

Se debe dar aviso al SII dentro del plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, mediante la presentación del formulario n°4415.

c) Contribuyentes del impuesto de primera categoría que tributen bajo el régimen de renta presunta.

Casos en que se puede encontrar una empresa acogida a un régimen de renta presunta y que voluntaria u obligatoriamente abandone dicho régimen:

i. Regla general:

Se debe dar aviso entre el 1 de enero al 30 de abril del año en que se incorporan a dicho régimen, mediante la presentación del formulario n° 3264.

ii. Contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1 de enero del año 2016 y que opten voluntariamente por abandonar dicho régimen.

Deben dar el aviso respectivo al SII dentro del mes de octubre del año anterior a aquel en que deseen incorporarse a este régimen, mediante la presentación del formulario n°3264.

iii. Contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta establecido en el art° 34 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2016 y que deban abandonar el régimen de renta presunta por incumplimiento de alguno de los requisitos para mantenerse en el.

Estos podrán optar por incorporarse al régimen vigente a partir del 1 de enero de 2017, en la medida que cumplan con los requisitos que establece dicha disposición. En este caso deberán dar aviso al SII entre el 1 de enero y hasta el 30 de abril del año siguiente a aquel en que dejen de cumplir los requisitos, mediante la presentación del mismo formulario n° 3264.

c) Contribuyentes que al 31 de diciembre del 2014 estén acogidos al artículo 14 ter vigente a esa fecha.

Estos contribuyentes se entenderán acogidos de pleno derecho al nuevo régimen de la letra A del art1 14 ter de la misma ley a partir del 1 de enero de 2015, sin que para ello deban dar cumplimiento a formalidades o requisitos especiales.

2) FECHA A CONTAR DE LA CUAL RIGE EL REGIMEN

A contar del 1 de enero del año en que se ingresa o a partir de la fecha de inicio de las actividades.

VI. NORMAS TRIBUTARIAS APLICABLES A LOS CONTRIBUYENTES QUE INGRESEN O ABANDONEN EL REGIMEN.

1) Al ingresar al régimen simplificado

a) Contribuyentes del régimen general de la Primera Categoría obligados a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa y a llevar registro FUT.

Estos contribuyentes deberán entender retiradas, remesadas o distribuidas, al término del ejercicio anterior a aquél en que ingresan al régimen simplificado, para su afectación como rentas de dicho ejercicio con el IGC o IA, según corresponda, la cantidad mayor que resulte entre las que se determinen de aplicar las operatorias señaladas en las letras i) e ii) siguientes:

Determinación diferencias

CONCEPTO	SUMA O RESTA
Valor del capital propio tributario al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado. Dicho capital propio deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR.	\$ (+)
Retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen. Dichos retiros en exceso deberán considerarse reajustados a la fecha señalada, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes anterior al término del ejercicio.	\$ (+)

Capital pagado o aportado efectivamente al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen. Para ello, deberán considerarse los aportes iniciales, más los aumentos y menos las disminuciones de capital posteriores que se hayan efectuado a la empresa, todos ellos, reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al cambio de régimen.	\$ (-)
El saldo positivo de las cantidades no constitutivas de renta y las rentas exentas de IGC o IA percibidas, existentes en el Fondo de Utilidades No Tributables determinadas al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen.	\$ (-)
TOTAL	\$ (=)

ii) Determinación diferencias

CONCEPTO	SUMA O RESTA
El saldo de utilidades tributarias pendientes de tributación existentes en el registro del Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen, vale decir, de las cantidades a las que se refiere la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (+)
El saldo de las inversiones efectuadas en acciones de pago y/o en aportes a sociedades de personas existentes al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen, vale decir, de las cantidades a las que se refiere el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (+)
TOTAL	\$ (=)

b) Tratamiento tributario de la cantidad determinada

La cantidad mayor que resulte de comparar el resultado de i) e ii), se entenderá retirada, remesada o distribuida, en la misma proporción en que se haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad. En el caso de los comuneros será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

En caso de mantenerse un saldo de las inversiones efectuadas en acciones de pago y en aportes a sociedades de personas, vale decir, de las cantidades que se consideran reinvertidas a las que se refiere el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, tales sumas se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas, por el propietario, comunero, socio o accionista que haya efectuado dicha inversión.

Por tanto, los propietarios, comuneros, socios o accionistas, se afectarán en el año tributario correspondiente con la tributación del IGC o IA, con derecho al crédito por IDPC que la empresa mantenga asociado a dichas utilidades tributables, sea en el registro FUT o en el registro de inversiones a que se refiere el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según corresponda.

VII. TRATAMIENTO TRIBUTARIO CONTRIBUYENTES SUJETOS AL RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR

A continuación nos referimos al tratamiento tributario aplicable a las rentas o pérdidas obtenidas por la empresa acogida al régimen simplificado tanto para ésta, como para sus propietarios, socios, accionistas o comuneros.

1) Determinación del resultado tributario

Este se determina considerando la **diferencia positiva o negativa** que resulte entre los **ingresos** que la ley señala, y los **egresos** efectivamente pagados del ejercicio, ambos de acuerdo a su valor nominal, sin aplicar reajuste o actualización alguna.

2) Ingresos que se deben considerar para la determinación del resultado tributario anual¹⁰:

a) Regla general

Como regla general, deben considerarse todos los **ingresos percibidos**¹¹ por el contribuyente, sin atender a su origen o fuente, si se trata o no de sumas no gravadas o

exentas por la LIR o si son ingresos proveniente o no de actividades del giro de la empresa.

Deben considerarse incluso los ingresos provenientes de dividendos o participaciones sociales. Sin embargo en estos casos, no procede reconocer el crédito por impuesto de primera categoría asociado a dichas rentas¹².

¹⁰ Según lo dispuesto por los números 2 y 3 de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR.

¹¹ Ingresos percibidos: Aquéllos que han ingresado materialmente al patrimonio de una persona. También debe entenderse que un ingreso devengado se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago. Es decir, la percepción comprende no sólo el pago efectivo, sino que también aquellos casos en que la obligación se cumple por alguna de las formas equivalentes al pago contempladas en el Código Civil, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc.

No obstante la regla general, en cuanto a que sólo deben reconocerse los ingresos percibidos, excepcionalmente deberán computarse también los siguientes **ingresos devengados**¹³:

- i. Ingresos que provengan de operaciones con entidades relacionadas¹⁴.
- ii. Los ingresos devengados por el contribuyente, cuando al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda, y aun no hayan sido percibidos.
- iii. Los ingresos devengados por el contribuyente, cuando tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses desde la fecha en que tal pago o cuota sea exigible, y aun no hayan sido percibidos.

b) Ingresos percibidos que no se consideran.

No deben considerarse aquellos ingresos provenientes de la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo con las normas establecidas en el N°5 y N°5 bis del artículo 31 de la LIR, sin perjuicio de la tributación que pueda afectarles conforme a lo dispuesto en los artículos 17 y 18 de la LIR. Este es el caso, por ejemplo, de los terrenos.

Tampoco deben considerarse los ingresos percibidos en el ejercicio que ya fueron incluidos en la base imponible cuando estuvieron devengados.

Tratándose de operaciones gravadas con Impuesto al Valor Agregado, en caso de que se perciba sólo una parte del valor total de la operación, el pago recibido debe imputarse en primer lugar a la parte correspondiente a los ingresos del régimen y finalmente al referido impuesto.

¹² Conforme lo dispuesto en la letra c) del número 3 del artículo 14 ter.

¹³ Ingresos devengados: aquellos sobre los cuales se tiene un título o derecho, independiente de su exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

¹⁴ Según lo explicado en cuanto a las entidades relacionadas.

3) Egresos que se deben considerar en la determinación de la renta líquida imponible

a) Regla general

Para la deducción de los egresos, como regla general sólo deben considerarse aquellos efectivamente pagados por el contribuyente, sin atender al origen o fuente de los ingresos que ayudan a generar, o si éstos corresponden a sumas no gravadas o exentas por la LIR.

Dentro del concepto de egreso, se pueden considerar los siguientes:

- i. Los desembolsos que se efectúan por pagos de servicios y compras de bienes del activo realizable y activo fijo físico depreciable. Así por ejemplo se cuentan los desembolsos efectuados en la adquisición de materias primas, insumos, maquinarias, vehículos (excluidos los automóviles, *station wagons* y similares), muebles y útiles, equipos, y otros.
- ii. Las pérdidas de ejercicios anteriores y los créditos que resulten incobrables¹⁵.
- iii. Pagos efectuados por préstamos u otros títulos de crédito o de deuda. En este caso sólo se considera egreso, la parte correspondiente a los intereses efectivamente pagados y no la parte correspondiente al capital que se amortiza mediante su pago.
- iv. La adquisición de bienes o servicios pagaderos a plazo o en cuotas. Al término del año comercial respectivo podrá deducirse sólo aquella parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente.
- v. Por último, también se aceptará como egreso, el 0,5% de los ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio, con un máximo de 15 UTM y un mínimo de 1 UTM, según el valor de ésta al término del ejercicio, todo ello por concepto de gastos menores no documentados.

b) Gastos aceptados

Es relevante mencionar que los egresos deben cumplir con los requisitos generales establecidos para los gastos en el artículo 31 de la LIR, y los requisitos particulares que establece la misma ley

¹⁵ Requisitos que deben cumplir los contribuyentes para deducir como gasto los créditos incobrables se encuentran contenidas en la circular n° 24 de 2008.

para cada tipo de egreso o gasto en particular, según corresponda y de acuerdo a la naturaleza de este régimen tributario. Por lo tanto, los egresos deben cumplir con los siguientes requisitos generales, sin perjuicio que deban cumplir también con aquellos de carácter particular, según la naturaleza del egreso:

1. Que se relacionen directamente con el giro o actividad que se desarrolla, o con la obtención de otras rentas por parte del contribuyente;
2. Que se trate de egresos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, o indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de egreso, debe entenderse como aquel desembolso de carácter inevitable u obligatorio, considerándose no sólo la naturaleza de éste, sino que además su monto, es decir, hasta que cantidad es, ha sido, o será necesario para producir la renta de la empresa.
3. Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los egresos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

Sobre este respecto, cabe destacar que excepcionalmente en este caso, no aplican los impuestos consagrados en el artículo 21 de la LIR sobre los egresos que sean considerados como gastos rechazados, sin perjuicio que deban cumplir con los requisitos señalados para que proceda su deducción como egreso.

c) Otras partidas que deben considerarse como un egreso.

También se deberán considerar como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado, las siguientes cantidades:

- i. Las pérdidas tributarias acumuladas y determinadas al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen conforme a las normas del artículo 31 N° 3 de la LIR, y que se encuentren registradas en el registro FUT. Estas se considerarán a su valor nominal, como

un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que los contribuyentes se acogen al régimen simplificado;

- ii. Los bienes físicos depreciables que conforman el activo fijo de la empresa, a su valor neto tributario (descontadas las depreciaciones correspondientes) determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen;
- iii. Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario (costo de reposición según el N° 3, del artículo 41 de la LIR) determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen.

4) Tributación que afecta a los contribuyentes sujetos al régimen

a) Impuesto de Primera Categoría que afecta a la empresa, comunidad o sociedad respectiva.

Según se ha señalado, la base imponible corresponde a la diferencia positiva entre la suma de los ingresos percibidos (y devengados en los casos que la ley señala) menos la suma de los egresos efectivamente pagados, de acuerdo a lo indicado en los ejercicios anteriores.

El resultado, en caso de ser positivo, estará afecto al IDPC, con la tasa de dicho tributo que esté vigente en el año comercial respectivo, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 20 de la LIR¹⁶

Dicho tributo, se debe declarar anualmente conforme a lo dispuesto en los artículos 65 N° 1 y 69 de la LIR, mediante la presentación de la declaración anual de impuesto a la renta, a través del Formulario N° 22.

En caso que el resultado anual determinado corresponda a una pérdida tributaria, ésta no se afectará con el IDPC, y podrá ser deducida como un egreso del ejercicio siguiente, a su valor nominal, es decir, sin aplicar reajuste o actualización alguna.

¹⁶ Por los ingresos obtenidos durante el año 2015 se aplicara un 22,5 %, por el año 2016 un 24% y a contar del año 2017 un 25%.

b) Impuesto Global Complementario o Adicional, que afecta a los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva.

Los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad que se mantengan al término del año comercial respectivo, se afectarán con el IGC o IA, en el mismo ejercicio en que la empresa se afecta con el IDPC, y sobre la misma base imponible sobre la cual se aplica dicho tributo, de acuerdo a las reglas que se indican a continuación:

b.1) Sociedades Anónimas, Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades por Acciones

La base imponible afecta a impuesto de cada socio o accionista, corresponderá a aquella parte de la base imponible afecta al IDPC determinada por la sociedad, que resulte de aplicar la proporción en que el socio o accionista respectivo ha suscrito y pagado¹⁷ o enterado el capital de la sociedad al término del año comercial al cual corresponde dicha renta.

b.2) Comunidades.

La base imponible afecta ha impuesto de cada comunero, corresponderá a la proporción que representan sus respectivas cuotas en los bienes comunes de que se trate al término del año comercial al cual corresponde dicha renta.

b.3) Empresas individuales y las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada y Sociedades por Acciones cuando existe un único accionista

La proporción de la renta referida corresponde en un 100% al dueño de la empresa individual, al titular de la EIRL, o al accionista de la sociedad por acciones, según corresponda.

c) Situación de comuneros, socios o accionistas contribuyentes de la Primera Categoría.

Si el socio, comunero o accionista de la empresa o sociedad, es a su vez otra empresa sujeta al IDPC, debe efectuarse la siguiente distinción:

¹⁷ Para calcular la proporción deberá considerarse el 100% del capital pagado por los socios y respecto de este, se hará la asignación proporcional de la renta a cada socio o accionista.

c.1) Comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Atendido que estos contribuyentes únicamente tributan sobre los ingresos percibidos, deberán computar sólo los retiros, dividendos, participaciones y demás ingresos que perciba efectivamente de la empresa o sociedad sujeta al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, de la cual es comunero, socio o accionista.

Dichas sumas, se incorporarán como parte de los ingresos percibidos del ejercicio para afectarse con el IDPC y el IGC o IA, según corresponda, en el mismo ejercicio.

Se hace presente que en contra del IDPC que se determine sobre dichos ingresos percibidos, **no procede el derecho a imputar como crédito**, el IDPC que pueda haber pagado la empresa o sociedad sujeta al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR en la que se participa, sobre las rentas que se retiran o distribuyen.

Como se señala en el párrafo anterior, es el único caso en que el comunero, socio o accionista no tiene derecho a utilizar el crédito por el impuesto de primera categoría, lo que equivale en la práctica a tributar dos veces en primera categoría por las mismas utilidades, constituyendo así, un gran desincentivo para acogerse a este régimen.

d) Comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta efectiva sin contabilidad completa, según el N° 1, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Dichos contribuyentes deberán considerar la proporción de la renta afecta al IGC o IA, que les corresponda en su calidad de comunero, socio o accionista de la empresa o sociedad sujeta a este régimen, gravándose sus propietarios, comuneros, socios o accionistas con el IGC o IA, en el mismo ejercicio en que se determine la renta por la empresa acogida al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR¹⁸.

¹⁸ De acuerdo al n° 1 de la letra B) del artículo 14 de la LIR según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2015.

Dicha proporción, corresponde a aquella en que el socio o accionista haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad. En el caso de los comuneros, a aquella que corresponde a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

Se hace presente que en contra del IGC o IA que se determine, se podrá imputar el crédito que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, pagado por la empresa, comunidad o sociedad acogida al régimen simplificado en dicho ejercicio, en la misma proporción que corresponda sobre la renta.

e) Comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta presunta, según el N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Atendido que el régimen de presunción de renta sólo ampara las actividades que determinadamente establece la Ley, la proporción de la renta afecta al IGC o IA, que les corresponda en su calidad de comunero, socio o accionista de la empresa o sociedad sujeta al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, se sujetarán a las mismas reglas señaladas en la letra anterior.

f) Comuneros, socios o accionistas que se encuentren sujetos al régimen general, según la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Estos contribuyentes deberán considerar la proporción que les corresponda en su calidad de comuneros, socios o accionistas de la empresa o sociedad, las que deben incorporarse al Fondo de Utilidades Tributables (FUT). Tales sumas, posteriormente, se afectarán con el IGC o IA, al momento de su retiro, remesa o distribución desde esta última empresa al que se podrá imputar el crédito que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, pagado por la empresa, comunidad o sociedad acogida al régimen simplificado en dicho ejercicio, en la misma proporción que corresponda sobre la renta.

La proporción referida, corresponde a aquella en que el socio o accionista haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad. En el caso de los comuneros, a aquella que corresponde a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

En las situaciones anteriormente descritas en las letras d), e) y f) se plantea el siguiente problema respecto de los socios o accionistas. La atribución de la utilidades se efectúa en estos casos en proporción a aquella parte suscrita y pagada o enterada del capital de la sociedad. Pero puede darse el caso en que el capital de la sociedad no se encuentre efectivamente pagado sino que únicamente suscrito. Para esta situación no hay norma legal expresa que solucione el problema, pero existe en la circular n° 37 del SII una norma de atribución que parece ser la regla general en esta materia tratándose de renta presunta. Dicha norma señala que la atribución deberá efectuarse en la forma que los socios, cooperados, comuneros o accionistas hayan acordado repartir o se repartan sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo respectivo o de la forma de distribución en el contrato social, los estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, y se haya informado de ello al Servicio, en la forma y plazo que éste fije mediante resolución, de acuerdo a lo establecido en el N° 6, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Solo en caso que no se apliquen las reglas anteriores la atribución se efectuara en relación al capital suscrito y pagado.

5) Crédito por IDPC en contra del IGC o IA.¹⁹

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas, podrán imputar como crédito en contra del IGC o IA que corresponda, aquél establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, por el IDPC que haya afectado a dicha renta en el mismo ejercicio.

Tal crédito procederá en la misma proporción en que los propietarios comuneros, socios o accionistas deben considerar la renta afecta al IGC o IA determinada por la empresa o sociedad, esto es, en la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad o empresa.

Se hace presente que en los casos señalados no procede el incremento por el crédito por IDPC que establecen los artículos 54 N° 1 y 62 de la LIR, atendido que los propietarios, comuneros,

¹⁹ Las instrucciones sobre la forma de determinar este crédito se encuentran contenidas en la circular n° 62 de 2014.

socios y accionistas se afectan con el IGC o IA sobre la renta bruta obtenida por la empresa o sociedad respectiva en el mismo ejercicio.

6) Créditos contra el Impuesto de Primera Categoría

Los contribuyentes sujetos a este régimen podrán imputar, únicamente, como crédito contra el IDPC, las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, en conformidad a lo establecido en el artículo 33 bis de la LIR²⁰.

Ahora bien, la Ley reemplazó el texto del artículo 33 bis de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015, modificando con ello, el crédito por inversiones en activo inmovilizado. No obstante la vigencia de la modificación referida, la Ley también establece el beneficio de manera transitoria entre el 1° de octubre de 2014 y hasta el 1° de octubre de 2015, considerando una tasa de crédito mayor, en los casos que indica.

A continuación se explica el beneficio permanente y luego la disposición transitoria:

a) Crédito por inversiones en activo fijo o inmovilizado, a contar del 1° de enero de 2015.

Las modificaciones introducidas a la norma señalada, dicen relación solamente con el establecimiento de porcentajes de crédito diferenciados según el nivel de ingresos que obtengan los contribuyentes y con la incorporación de reglas para determinar el porcentaje que corresponde en cada caso, de acuerdo al siguiente detalle:

a.1) Contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales que no superen las 25.000 UF, en los últimos 3 ejercicios.

Tales contribuyentes tendrán derecho a un crédito equivalente al 6% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, o terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento con opción de compra, según proceda.

a.2) Contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales superior a 25.000 UF y que no supere las 100.000 UF, en los últimos 3 ejercicios.

²⁰ Las instrucciones sobre la forma de determinar este crédito se encuentran en la circular n° 62 de 2014.

Estos contribuyentes tendrán derecho al crédito con el porcentaje que resulte de multiplicar 6%, por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales expresados en UF, sobre 75.000.

Para efectos del cálculo del crédito total en este caso se debe aplicar la siguiente fórmula:

$$6\% \times [(100.000 - \text{Ventas o Ingresos anuales expresados en UF}) / 75.000] = \% \text{ a aplicar}$$

Si el porcentaje que resulte al aplicar la fórmula referida es inferior al 4%, será este último porcentaje el que se aplicará para la determinación del crédito.

Para el cálculo del referido porcentaje, las ventas o ingresos anuales se expresarán en UF, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la UF al término de cada mes.

a.3) Contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales superiores a 100.000 UF, en los últimos 3 ejercicios

Estos contribuyentes tendrán derecho a un crédito equivalente al 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento con opción de compra, según corresponda.

a.4) Reglas comunes para los casos señalados en las letras anteriores

Para el cálculo del promedio de ventas o ingresos anuales señalados, los contribuyentes deberán considerar los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos y dicho resultado se divide por 3.

Se deben considerar las ventas o ingresos del giro, esto es, los que provienen de la actividad habitual del contribuyente, excluyéndose aquellos que sean extraordinarios o esporádicos.

Asimismo, las ventas o ingresos anuales se expresarán en UF, considerando para ello el valor de los ingresos netos mensuales según el valor de la UF al término de cada mes.

Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio de ventas o ingresos, se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva de dicha empresa. El período que va

desde la fecha de inicio de actividades del contribuyente hasta el término de ese año, se considerará como un ejercicio completo para los efectos señalados.

Los contribuyentes que efectúen inversiones conforme al artículo 33 bis, de la LIR, en el ejercicio correspondiente al inicio de actividades, tendrán derecho al crédito, atendido que no existen ventas o ingresos obtenidos en ejercicios anteriores.

b) Crédito por inversiones en activo fijo o inmovilizado vigente entre el 1° de octubre de 2014 y hasta el 1° de octubre de 2015

Las normas transitorias introducidas para la aplicación del crédito y por el período que transcurre desde el 1° de octubre de 2014 y hasta el 1° de octubre de 2015, dicen relación solamente con el establecimiento de porcentajes de crédito diferenciados según el nivel de ingresos que obtengan los contribuyentes, mayores que aquellos establecidos en la norma permanente vigente a contar del 1° de enero de 2015, y de la incorporación de reglas para determinar el porcentaje que corresponde en cada caso.

b.1) Contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales que no superen las 25.000 UF, en los últimos 3 ejercicios.

Tales contribuyentes tendrán derecho a un crédito equivalente al 8% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, o terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento con opción de compra, según proceda.

b.2) Contribuyentes que registren un promedio de ventas o ingresos anuales superior a 25.000 UF y que no supere las 100.000 UF, en los últimos 3 ejercicios.

Estos contribuyentes tendrán derecho al crédito con el porcentaje que resulte de multiplicar 8%, por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales expresados en UF, sobre 75.000.

Para efectos del cálculo del crédito total en este caso se debe aplicar la siguiente fórmula:

$$8\% \times [(100.000 - \text{Ventas o Ingresos anuales expresados en UF}) / 75.000] = \% \text{ a aplicar}$$

Si el porcentaje que resulte al aplicar la fórmula referida es inferior al 4%, será este último porcentaje el que se aplicará para la determinación del crédito.

Para el cálculo del referido porcentaje, las ventas o ingresos anuales se expresarán en UF, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la UF al término de cada mes.

b.3) Reglas comunes para los casos señalados en las letras anteriores

Aplican a este caso las mismas reglas comunes señaladas para la letra anterior. Asimismo, cabe agregar que el crédito determinado con los porcentajes analizados, rige para los bienes físicos del activo fijo o inmovilizado que se adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra desde el 1° de octubre de 2014 y hasta el 1° de octubre de 2015, ambas fechas incluidas.

7) Retención de Impuesto Adicional que debe efectuar la empresa.

Los contribuyentes acogidos a este régimen, se gravan al término del ejercicio con el IDPC sobre la diferencia entre los ingresos y egresos del periodo, ambos conforme a su valor nominal. Sobre la misma cantidad, se afecta con el IA su titular, propietario, comunero, socio o accionista sin domicilio ni residencia en el país.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el inciso 4°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, las empresas sujetas a dicho régimen, deberán efectuar una retención de IA sobre las cantidades determinadas, con la tasa vigente del referido tributo y siempre con derecho a deducir de dicha retención el crédito por IDPC.

Para estos efectos, se aplica directamente sobre la misma cantidad, la tasa del referido tributo que corresponda al ejercicio respectivo, sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito.

Si de la comparación de ingresos y egresos al término del ejercicio se determina un resultado negativo, no habrá obligación de efectuar ninguna retención de IA. Tampoco existe tal obligación, respecto de cualquier remesa de renta que se efectúe al exterior en cualquier período del año

comercial respectivo, ya que ésta sólo se practica al término de cada ejercicio sobre la base imponible determinada²¹.

a) Retención y pago del impuesto

La retención de IA deberá ser practicada, por la empresa, comunidad o sociedad respectiva, al término del ejercicio. Esta retención debe ser declarada y pagada hasta el día 12 del mes siguiente al de término del ejercicio respectivo mediante Formulario N°50, esto es, hasta el día 12 de enero del año siguiente.

Por su parte, el propietario, comunero o socio, contribuyente del IA sin domicilio ni residencia en Chile, deberá declarar y pagar el IA, mediante la presentación de una declaración anual de impuesto. Esta declaración deberá ser presentada en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior, pudiendo en dicha oportunidad darse de abono al IA que resulte, la suma retenida por la empresa al término del ejercicio respectivo, sin aplicar reajuste alguno, ya que dicha retención se efectúa a la fecha de cierre del ejercicio.

8) Pagos provisionales mensuales (PPMO)

a) Tasa general de PPMO

De acuerdo al inciso 1°, de la letra i), del artículo 84 de la LIR, estos contribuyentes efectuarán PPMO con una tasa de 0,25%, sobre los ingresos mensuales de su actividad.

Para tales efectos, considerarán, como regla general, sólo los ingresos percibidos por el contribuyente, y los ingresos devengados que extraordinariamente deba considerar conforme lo señalado anteriormente.

Se hace presente además, que de acuerdo a la Ley, los contribuyentes acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la LIR, podrán optar por rebajar la tasa de PPMO que deben aplicar sobre los ingresos brutos percibidos o devengados a partir del mes de octubre de 2014 y hasta el mes de septiembre de 2015, desde un 0,25% a un 0,2%.

21 La retención de IA debe efectuarse al término del ejercicio, pues en esa fecha se determina la base afectada a dicho impuesto.

b) Tasa especial de PPMO²²

Conforme a los párrafos 2° y 3°, de la letra i), del artículo 84 de la LIR, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile, podrán optar por aplicar una tasa de PPMO distinta a la señalada anteriormente, la que se determinará de la siguiente manera:

Se debe sumar la tasa efectiva del IGC que haya afectado a cada uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas, multiplicada por la proporción que represente su participación en las acciones o derechos en la empresa sobre la renta líquida imponible a cada uno de éstos, todo ello dividido por los ingresos brutos obtenidos por la empresa.

Lo anterior, puede graficarse en la siguiente fórmula:

$$\frac{[(\text{TIGC Socio 1}) \times (\text{RLI} \times \% \text{ Socio 1})] + [(\text{TIGC Socio 2}) \times (\text{RLI} \times \% \text{ Socio 2})] + [(\text{TIGC Socio N}) \times (\text{RLI} \times \% \text{ Socio N})] + [\dots]}{\text{IB}}$$

VIII. LIBROS Y REGISTROS QUE SE DEBEN LLEVAR

1) Registros y controles que se encuentran obligados a llevar los contribuyentes que se acojan al régimen.²³

Estos contribuyentes se encuentran obligados a llevar los siguientes registros y controles, sin perjuicio de las demás obligaciones de registro y control que establecen en general las leyes:

a) Libro de compras y ventas

Conforme a lo dispuesto en el artículo 59 del Decreto Ley N° 825 de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, los vendedores y prestadores de servicios afectos a los impuestos establecidos

²² De acuerdo a la modificación introducida en la letra i) del artículo 84 de la LIR, por el numeral 12 del artículo segundo de las disposiciones transitorias.

²³ Conforme a lo dispuesto en el número 3 de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR.

en los títulos II y III de dicho cuerpo normativo, deberán llevar los libros especiales que determina el Reglamento de dicha ley, y en la forma que el mismo establece, debiendo registrar en ellos todas sus operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados.

b) Libro de ingresos y egresos

La obligación de llevar este libro o registro, sólo alcanza a aquellos contribuyentes que no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas referido. En dicho libro, los contribuyentes deberán registrar tanto los ingresos percibidos como los devengados que obtengan, y por otra parte los egresos pagados y las cantidades adeudadas.

c) Libro de caja

La obligación de llevar este libro, alcanza a todos los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, sea que lleven el libro de compras y ventas o el libro de ingresos y egresos, según corresponda.

En este libro, los contribuyentes deberán registrar de manera cronológica el flujo de sus ingresos percibidos y devengados y egresos pagados o adeudados en las operaciones que realicen, incluyendo también los aportes, préstamos y cualquier otra cantidad que se reciba en la empresa y afecte la caja de la misma, así como también los pagos o devoluciones de esas sumas, los retiros o distribuciones de utilidades que se efectúen a favor de los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, y cualquier otro desembolso que se efectúe desde la empresa y afecte también la caja de la misma.²⁴

2) Obligaciones tributarias y registros de las cuales estarán liberados los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.²⁵

Estos contribuyentes estarán liberados, de las siguientes obligaciones tributarias y registros contables:

²⁴ De acuerdo a Resolución n°129 de 2014 del Servicio de Impuestos internos

²⁵ En virtud de lo dispuesto en el n° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

- i. Llevar contabilidad completa;
- ii. Practicar inventarios en cualquier época del año;
- iii. Confeccionar balances en cualquier época del año;
- iv. Efectuar depreciaciones de los bienes físicos del activo inmovilizado;
- v. Llevar el detalle de las utilidades tributables y otros ingresos que se contabilizan en el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas, a que se refiere la letra A) del artículo 14 de la LIR (Registro FUT); y
- vi. De aplicar el sistema de corrección monetaria establecido en el artículo 41 de la LIR.

No obstante, el contribuyente puede optar por llevar contabilidad completa, sin perjuicio de que el resultado tributario del ejercicio se determinará en la forma señalada anteriormente.

IX. PERMANENCIA Y RETIRO DEL RÉGIMEN

1) Permanencia en el régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR y retiro voluntario del mismo.

Los contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, deberán permanecer en él a lo menos durante cinco ejercicios comerciales consecutivos completos.

Después de cumplir el plazo señalado, los contribuyentes podrán retirarse voluntariamente de dicho sistema, debiendo para tal efecto dar aviso previo a este Servicio, durante el mes de octubre del año anterior a aquél en que decidan cambiar de régimen, mediante Formulario N° 3265.

No obstante la obligación de dar el aviso referido, los contribuyentes deberán mantenerse en el régimen hasta el 31 de diciembre del año en que presenten dicho aviso, quedando a contar del día 1° de enero del año siguiente, sujetos a todas las normas comunes del régimen al cual opten.

2) Casos en los cuales los contribuyentes deberán obligatoriamente abandonar el régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Se deberá abandonar obligatoriamente el régimen simplificado, cuando durante el año comercial respectivo el contribuyente se encuentre en una o más de las siguientes situaciones:

i. Cuando el promedio anual de los ingresos percibidos o devengados en los tres últimos ejercicios comerciales móviles, por ventas y servicios de su giro o actividad, supere el límite de 50.000 UF;

No obstante ello, la LIR permite que el contribuyente por una sola vez exceda el referido límite, hasta un tope de 60.000 UF, sin que por ello deba obligatoriamente abandonar el régimen. En caso que el contribuyente exceda por una segunda vez dicho límite, deberá abandonar obligatoriamente el régimen.²⁶

ii. Cuando el monto anual de sus ingresos percibidos o devengados en el año comercial respectivo por ventas y servicios de su giro o actividad, determinados conforme a lo dispuesto en la letra b) del II anterior, supere el límite de 60.000 UF.

En este caso, basta que el contribuyente exceda por una vez dicho límite, para que deba abandonar obligatoriamente el régimen.

iii. Cuando el conjunto de los ingresos provenientes de las siguientes actividades que se indican, excedan de una cantidad equivalente al 35% del total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el año comercial respectivo: Ingresos provenientes de la explotación de bienes raíces no agrícolas

- Ingresos provenientes de capitales mobiliarios
- Ingresos provenientes de la participación en contratos de asociación o cuentas en participación, ya sea en calidad de gestor o como partícipe.
- Los ingresos señalados en el numeral iv. siguiente.

iv. Cuando más del 20% de los ingresos brutos del ejercicio provengan de la posesión o tenencia, a cualquier título, de derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de Fondos de Inversión.

²⁶ De acuerdo al inciso final del n° 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

3) Obligaciones que deben cumplir los contribuyentes que abandonen el régimen

Los contribuyentes que deban retirarse obligatoriamente del régimen, deberán mantenerse en el citado sistema hasta el 31 de diciembre del año en que ocurra el hecho que los excluye del régimen y luego dar el aviso pertinente al SII, mediante Formulario N° 3265, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario siguiente a aquel en que se haya producido el incumplimiento de los requisitos.

Por su parte, los contribuyentes que opten por retirarse del régimen simplificado, deberán dar aviso al Servicio a partir del mes de octubre del año anterior a aquél en que deseen cambiar de régimen, mediante el mismo formulario señalado. De esta manera, tal aviso podrá darse a partir del mes de octubre del quinto año de permanencia en el régimen.

En ambos casos, los contribuyentes quedarán sujetos a todas las normas comunes de la LIR a contar del 1° de enero del año siguiente a aquél en que obligatoria o voluntariamente hayan dejado de pertenecer al régimen simplificado del artículo 14 ter.

Para tales efectos, estos contribuyentes deben observar las siguientes reglas:

a) Deberán practicar un inventario inicial para efectos tributarios.

Se deben acreditar las partidas que se incorporen o que contenga el inventario y que corresponderán a las existencias del activo realizable y los activos fijos físicos que el contribuyente mantenga al 31 de diciembre del último año comercial acogido al régimen, valorizadas dichas partidas en la siguiente forma:

- i. La existencia del activo realizable, se registrará a su costo de reposición, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3, del artículo 41 de la LIR.
- ii. Los activos fijos físicos, se registrarán a su valor actualizado al término de dicho ejercicio, aplicándose para tales efectos las normas de los artículos 31 N° 5 y 41 N° 2 de la LIR, considerando los años de vida útil normal para los fines del cálculo de la depreciación.

iv. Los demás activos que deban incorporarse al inventario inicial, se reconocerán al valor de costo tributario que corresponda al tipo de activo de que se trate, y según las reglas establecidas en la LIR.

b) Deberán determinar el saldo inicial, positivo o negativo, del registro FUT a que se refiere la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Para tales efectos deberán considerarse las pérdidas del ejercicio o acumuladas al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado y, como utilidades, el valor del activo realizable y de los activos fijos físicos conforme a las reglas mencionadas anteriormente.

c) Tratamiento tributario de las sumas determinadas conforme a las reglas anteriores.

El resultado positivo antes determinado, constituirá una utilidad tributaria que deberá registrarse como el saldo inicial de utilidades tributables en el registro FUT, para su tributación con el IGC o IA, cuando dichas utilidades sean retiradas, remesadas o distribuidas. La tributación de tales cantidades con los impuestos indicados, en tanto no han sido afectadas con el IDPC, no tienen derecho al crédito que por dicho concepto establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

En el caso que el resultado anterior sea negativo, dicho resultado constituirá una pérdida tributaria que se incorporará como un saldo inicial negativo en el registro FUT. El saldo inicial negativo o pérdida tributaria podrá deducirse en la forma dispuesta en el inciso 2°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR.

d) Deberán determinar el saldo inicial del capital propio tributario a que se refiere el artículo 41 de la LIR.

Los contribuyentes deberán determinar el capital propio tributario existente al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen, valorizando los activos existentes a dicha fecha, en la forma señalada anteriormente, y de acuerdo a lo establecido en el N° 1, del artículo 41 de la LIR.

En todo caso, en dicha determinación no deberán considerarse como parte de los activos, las cuentas por cobrar por ingresos devengados no percibidos al 31 de diciembre, y tampoco se considerará como parte del pasivo exigible, las cuentas por pagar a dicha fecha por gastos

adeudados, que no han sido considerados en la base imponible del IDPC en el ejercicio que corresponda. No obstante, respecto de estas partidas deberá aplicarse lo señalado en la letra f) siguiente

e) Deberán determinar el saldo inicial del registro FUNT a que se refiere el inciso 1°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Con motivo de la incorporación al régimen general, estos contribuyentes deberán determinar también el saldo inicial positivo de las cantidades correspondientes a ingresos no constitutivos de renta.

Para tales efectos, al capital propio tributario determinado conforme a las reglas señaladas anteriormente se le deberá restar el monto positivo que deba formar parte del FUT, calificado por la Ley como un ingreso diferido, y el valor del capital efectivamente aportado a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores ocurridos hasta el 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado.

Todas las sumas anteriores, reajustadas de acuerdo a la variación del IPC entre el mes en que se efectuó el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al término del último ejercicio acogido al régimen.

La diferencia positiva obtenida de la operación indicada en los párrafos precedentes, constituirá el saldo inicial positivo del registro FUNT a que se refiere el inciso 1°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

f) Situación de los ingresos devengados y no percibidos y los gastos adeudados no pagados.

Los ingresos devengados y no percibidos, así como los gastos adeudados y no pagados, al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado, y que en su condición de tales no formaron parte del resultado tributario en dicho régimen, deberán ser considerados por los contribuyentes al momento en que pasen al régimen general de tributación.

g) Reincorporación al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Los contribuyentes que se hayan retirado del régimen simplificado, ya sea en forma obligatoria o voluntaria, no podrán volver a incorporarse a dicho régimen sino hasta después de permanecer cinco años comerciales consecutivos acogidos al régimen general de la LIR en base a contabilidad completa.²⁷

2. Ingreso al sistema del artículo 14 ter de la LIR

La empresa al cumplir con los requisitos señalados ingresa al sistema del artículo 14 ter de la LIR a contar del 01.01.2015, dando el aviso correspondiente al SII entre el 01.01.2015 y el 30 de abril del mismo año, utilizando para tales efectos el Formulario N° 3264.

3. Rentas a cantidades que se deben considerar retiradas de la empresa al 31.12.2014

La empresa al 31.12.2014, debe determinar el monto de las rentas que a esa fecha están pendientes de tributación con los Impuestos Global Complementario o Adicional, las cuales a esa fecha se entenderán retiradas por parte de los socios y afectarse en el mismo ejercicio con los impuestos personales antes indicados.

X. OTROS BENEFICIOS PARA MICRO, PEQUEÑA Y MEDIANAS EMPRESAS

A continuación, se explican y muestran otros beneficios que la Ley sobre Reforma Tributaria incorporó para las micro, pequeñas y medianas empresas.

I. Exención de Impuesto Adicional (IA) por ciertos servicios prestados en el exterior a contar del 1° de enero de 2015

La letra B), del artículo 14 ter de la LIR, establece a contar del 1° de enero de 2015, una exención de IA que favorece a los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten ciertos servicios a las micro, pequeñas y medianas empresas, de acuerdo a lo que a continuación se instruye.

²⁷ De acuerdo al inciso 2 de la letra e) del n° 6 de la letra A) de artículo 14 ter de la LIR.

1) Rentas o cantidades exentas.

Conforme con las disposiciones contenidas en el N° 2, del artículo 59 de la LIR, por regla general, se encuentran afectas a IA las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. Dentro de dichas remuneraciones se incluyen aquellas obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, por la prestación de servicios de publicidad en el exterior, y por el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet.

Sin embargo, la letra B), del artículo 14 ter de la LIR, dispone que se encuentran exentas de IA, las cantidades establecidas en el N° 2, del artículo 59 de la LIR pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, como remuneración por la prestación de ciertos servicios siempre que se hayan prestado en el extranjero, a contar del 1 de enero del año 2015.

Las remuneraciones exentas de IA, corresponden a la proveniente de las siguientes prestaciones de servicios en el extranjero:

- i. Servicios de publicidad;
- ii. El uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet. Se incluyen por ejemplo, dentro de las prestaciones correspondientes a estos servicios, la suscripción y el uso a través de servidores situados en el exterior de portales y páginas web, software, bases de datos, entre otros.

2) Empresas beneficiadas

La exención referida beneficia a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, prestadores de los servicios señalados y las empresas constituidas, domiciliadas o residentes en Chile, que reciben las prestaciones exentas de impuesto, atendido que se ven liberadas de retener, declarar y pagar el IA.

Ahora bien, para que se aplique la exención, las empresas domiciliadas o residentes en Chile que reciban los servicios desde el exterior deben cumplir con los siguientes requisitos copulativos:

- i. Obtengan rentas de la primera categoría, clasificadas en el artículo 20 de la LIR;

ii. Se trate de empresas obligadas a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, aun cuando hayan optado por acogerse a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, o bien, se acojan a lo dispuesto en el artículo 14 bis o 14 quáter de la LIR, mientras dichas normas mantengan su vigencia.

iii. Obtengan un promedio anual de ingresos de su giro no superior a 100.000 UF en los tres últimos años comerciales, esto es, al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a aquél en que se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición las respectivas rentas.

Para la determinación del promedio antes indicado, deberán considerarse ejercicios consecutivos, y si el contribuyente tuviere una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se calculará computando los ejercicios de existencia efectiva de ésta, considerando como un ejercicio completo el correspondiente al inicio de actividades.

El total de los ingresos percibidos o devengados en el ejercicio, sin considerar aquellos obtenidos por sus empresas relacionadas y sin aplicarles reajuste alguno, se convertirán a UF, según el valor de ésta al último día de cada uno de los años comerciales respectivos. Si en uno o más ejercicios el contribuyente no hubiere obtenido ingresos, igualmente se considerarán dichos ejercicios en el promedio referido.

3) Norma de control

Se aplicará una tasa de IA de 20% sobre los referidos servicios, cuando el acreedor o beneficiario de las remuneraciones se encuentre en alguna de las siguientes situaciones:

i. Esté constituido, domiciliado o sea residente en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refieren los artículos 41 D y 41 H25 de la LIR;

ii. Cuando posea o participe en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 74 N° 4 de la LIR el impuesto Adicional debe ser re

tenido por el pagador de la renta, cuando la renta sea pagada, remesada al exterior, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado, y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención, utilizando para tales efectos el Formulario 50.

II. POSTERGACIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Conforme a lo dispuesto en el Art. 64, incisos primero y segundo, del D.L. N° 825, de 1974, los contribuyentes del IVA tienen hasta el día 12 de cada mes, para declarar y pagar los impuestos devengados en el mes anterior.

Dicho plazo se extiende hasta el día 20 de cada mes, para aquellos contribuyentes que presenten su declaración de impuestos a través de Internet y se encuentren autorizados como emisores de documentos tributarios electrónicos.

1) Beneficio otorgado en el pago del IVA

Estos contribuyentes, en la medida que cumplan con los requisitos señalados más adelante, podrán postergar el pago del IVA devengado en un período tributario, hasta dos meses después de las fechas de pago señaladas precedentemente.

2) Contribuyentes que pueden acogerse a este beneficio

a. Contribuyentes acogidos a lo dispuesto en la letra A del artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la renta.

b. Contribuyentes acogidos al régimen general de contabilidad completa o simplificada, cuyo promedio anual de los ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los últimos tres años calendario.

Para calcular el referido promedio anual deben sumarse los ingresos anuales del giro, expresados en unidades de fomento, de los tres ejercicios comerciales anteriores consecutivos, dividiendo el total que resulte por la cantidad de años comprendidos en el cálculo, es decir, por tres.

La conversión a unidades de fomento de los ingresos del giro, se deberá efectuar mensualmente, dividiendo los ingresos del giro de cada mes, por el valor que tenga la unidad de fomento en el mes respectivo.

Para estos efectos, se entenderá por “ingresos del giro” todas las cantidades o sumas provenientes de ventas, exportaciones, servicios u otras operaciones que conforman el giro habitual del contribuyente, ya sean gravadas, no gravadas o exentas del IVA, excluyendo el impuesto recargado en las operaciones afectas a dicho tributo, como también los demás impuestos especiales o específicos que se recarguen en el precio del producto o servicio que corresponda.

En consecuencia, al considerarse sólo los ingresos que provienen de las actividades u operaciones realizadas habitualmente por el contribuyente, según su actividad o giro, deben excluirse todas aquellas sumas o cantidades que se obtengan de actividades u operaciones realizadas en forma esporádica u ocasionalmente, como por ejemplo los ingresos por ventas de bienes físicos del activo inmovilizado.

3) Consideraciones

A. La postergación del pago del impuesto es aplicable al monto total de IVA devengado en un período tributario, por lo que no es posible impetrarlo sólo por una parte de éste;

B. El impuesto devengado debe ser declarado dentro de los 12 ó 20 días siguientes mediante Formulario 29, mientras que su pago puede verificarse dentro de los 2 meses siguientes a esa declaración, por medio del mismo Formulario 29. En este sentido, el beneficio no procede si la declaración del mes respectivo se presenta fuera de los plazos legales;

C. Si vencido el plazo en virtud del cual se postergó el pago del impuesto, éste no es enterado en arcas fiscales, el monto en mora generará, desde dicho vencimiento, los intereses y reajustes correspondientes, conforme al Art. 53, del Código Tributario;

D. La postergación en el pago del impuesto, no es aplicable al impuesto pagado en las importaciones, toda vez el beneficio en análisis sólo favorece a las operaciones cuya obligación de

pago se encuentra regulada en el inciso primero del Art. 64, del D.L. N° 825 y en el Art. 1°, del Decreto N° 1.001 del Ministerio de Hacienda.

E. Tampoco es aplicable la postergación del pago del impuesto a ninguno de los otros impuestos contenidos en el D. L. N° 825, de 1974, así como tampoco a ningún otro impuesto cuya declaración se efectúe mediante el formulario 29. Ello en atención a que la norma contenida en el nuevo inciso tercero, del Art. 64°, circunscribe el beneficio de postergación sólo al IVA.

4) Gradualidad en la aplicación del beneficio.

Sin perjuicio este beneficio comienza a regir a partir del año comercial 2015, el Art. 5°, de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, en su número 3), incorpora una norma de gradualidad en la aplicación del mismo, en el siguiente sentido:

a. Año comercial 2015: Sólo podrán acogerse a este beneficio los contribuyentes que registren ingresos de su giro hasta 25.000 unidades de fomento en el año comercial inmediatamente anterior.

b. Año comercial 2016: contribuyentes que registren ingresos de su giro hasta 100.000 unidades de fomento en el año comercial inmediatamente anterior.

Conforme a lo anterior, a contar del 1° de enero del 2015, podrán acogerse al beneficio los contribuyentes que cumplan los requisitos dispuestos por la norma legal, siempre que en el año comercial 2014 hayan registrado ingresos de hasta 25.000 unidades de fomento.

Lo mismo ocurrirá respecto del año comercial 2016, sólo que el monto máximo de ingresos que puede registrar, durante el año comercial 2015 no puede superar las 100.000 unidades de fomento.

Finalmente, y a contar del año 2017, esto es, desde el 1 de enero de 2017, para acogerse a la postergación del pago de IVA, el contribuyente debe cumplir solamente con uno de los requisitos dispuestos en la norma legal, a saber, ser contribuyente acogido a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter, de la LIR o bien ser contribuyente acogido al régimen general de contabilidad

completa o simplificada, cuyo promedio anual de los ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los últimos tres años calendario .

CAPITULO III:
REGIMEN DE TRIBUTACION SIMPLIFICADA DEFINITIVO
(2017)

REGIMEN DE TRIBUTACION SIMPLIFICADA, ARTICULO 14 TER DEFINITIVO.

De conformidad al numeral 6) del artículo primero del proyecto de ley, se sustituye a partir del 1° de enero de 2017 el artículo 14 ter, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

Este texto definitivo trae consigo modificaciones que armonizan con los nuevos regímenes¹ incluidos en el nuevo artículo 14, que entraría en vigencia también a contar del 1° de enero de 2017, como modificaciones particulares, que a continuación mencionaremos.

Entre las innovaciones que destacan :

- 1) La exención del impuesto de Primera Categoría que beneficia a estos contribuyentes cuyos propietarios, socios o accionistas sean exclusivamente contribuyentes del impuesto Global Complementario, quienes no tendrán derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría establecido en el artículo 56 N.º 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Cabe hacer presente que esta exención es opcional, la cual debe ser ejercida anualmente por los contribuyentes.

En el caso que se ejerza la opción señalada, los pagos provisionales efectuados por el contribuyente serán imputados por los propietarios en contra del impuesto Global Complementario, en la misma proporción que deba atribuirse la renta líquida imponible.

- 2) Otro cambio importante de este artículo permanente consiste en que la base imponible de los impuestos personales² no se determina en la proporción al capital suscrito o pagado, sino que corresponde a la renta que se les atribuya, conforme a lo dispuesto en el nuevo régimen tributario del artículo 14 letra A), agregando además, las rentas atribuidas provenientes de participaciones en otras empresas del mismo régimen señalado o contribuyentes que declaren renta efectiva no determinada en base a balance general o acogidas a renta presunta.

Situaciones especiales de ingreso al Régimen 14 Ter 2017

Al igual que en los casos anteriores, cuando un contribuyente se encuentre acogido al régimen general de tributación en base a contabilidad completa y balance general, deberá determinar las rentas pendientes de tributación, para efectos de gravarlas con los impuestos personales al momento del cambio de régimen. Sin embargo, en este caso particular a contar del 1° de enero de 2017 se encuentran vigentes los nuevos regímenes de las letras A y B del artículo 14 y no se encuentra vigente el registro FUT. Por lo tanto, el procedimiento para calcular las utilidades pendiente de tributación variará respecto a la metodología de años anteriores y será diferente según si el contribuyente se encuentra acogido a la letra A o B del artículo 14, de acuerdo al texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

En el caso de los contribuyentes que provienen del régimen impuesto de Primera Categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales el procedimiento será el siguiente:

CPTF (capital propio tributario final)		(+)
<u>CAPITAL APORTADO</u>		(-)
APORTES DE CAPITAL	(+)	
AUMENTOS DE CAPITAL	(+)	
DISMINUCIONES DE CAPITAL	<u>(-)</u>	
UTILIDADES TRIBUTADA O LIBERADAS		(-)
REGISTRO A (Renta atribuidas)	(+)	
REGISTRO C (Ingresos no rentas o exentos)	<u>(+)</u>	
BASE AFECTA A IGC		(=)

De acuerdo a la letra a) del N.° 2, del numeral 6) del artículo primero de la Ley, esta diferencia afecta a los impuestos personales y no tiene derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría a que se refieren los artículos 56 N.° 3 o 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

No obstante lo anterior, el saldo de crédito por impuesto de Primera Categoría controlado de conformidad a la letra f), del número 4 de la letra A) del artículo 14, podrá continuar siendo

imputado contra el impuesto de Primera Categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al artículo 14 ter.

En el caso de los contribuyentes que provienen del régimen impuesto de Primera Categoría con deducción parcial del crédito en los impuestos finales el procedimiento será el siguiente:

CPTF (capital propio tributario final)		(+)
<u>CAPITAL APORTADO</u>		(-)
APORTES DE CAPITAL	(+)	
AUMENTOS DE CAPITAL	(+)	
DISMINUCIONES DE CAPITAL	<u>(-)</u>	
UTILIDADES LIBERADAS DE TRIBUTACIÓN		(-)
Ingresos no rentas o exentos	<u>(+)</u>	
BASE AFECTA A IGC		(=)

Como se puede observar la forma de determinar la renta que tributará con motivo del cambio de régimen es similar al caso anterior, debido a que consiste simplemente en determinar las utilidades que se encuentran contenidas en el capital propio tributario descontando el capital aportado y las utilidades liberadas de tributación.

En relación con lo anterior, el N.º 2 del literal III, del artículo tercero transitorio, establece que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 mantengan saldo de utilidades tributables determinado conforme a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14, según su texto vigente a esa fecha, y opten por acogerse al artículo 14 ter, a partir del 01 de enero de 2017, deberán considerar como retiradas dichas cantidades, para afectarse con los impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Un caso novedoso ocurre cuando los contribuyentes acogidos al nuevo artículo 14 ter, según su texto vigente al 1º de enero de 2017, se incorporan a cualquiera de los regímenes del artículo 14, vale decir, la situación inversa a la revisada precedentemente.

Esta particularidad consiste en el reconocimiento de un ingreso diferido imputable en partes iguales dentro de los ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales consecutivos siguientes al cambio de régimen, o bien el reconocimiento de una pérdida tributaria deducible como gasto en los términos del artículo 31 N.º 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El ingreso diferido o la pérdida tributaria en cuestión, corresponde a la diferencia positiva o negativa que se produce de la comparación de la valorización del inventario que los contribuyentes deben efectuar al 31 de diciembre del año anterior al cambio de régimen, de las existencias del activo realizable y del activo fijo físico, descontadas las pérdidas tributarias determinadas a igual fecha. Por lo tanto, la correcta valoración de los activos mencionados, junto a su acreditación juega un rol muy importante frente a la carga impositiva que afecta al contribuyente involucrado.

Por otra parte, el contribuyente deberá, además, determinar la diferencia positiva que resulte de restar al capital propio tributario determinado al 31 de diciembre del año anterior al cambio de régimen, el monto del ingreso diferido y el capital aportado efectivamente a la empresa, la cual constituirá el saldo inicial de los ingresos no constitutivos de renta a controlar en el registro que corresponda, según el contribuyente se incorpore a los nuevos regímenes de las letras A) o B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

CONCLUSIONES.

Según lo señalado al iniciar nuestro estudio el nuevo régimen opcional del artículo 14 ter mantiene la esencia del régimen original, que rigió hasta el 31 de diciembre de 2014, pero ha ampliado considerablemente el número de potenciales beneficiarios que pueden adscribirse a él, al quitar las restricciones relacionadas con el tipo societario que podía acogerse antes, únicamente empresarios individuales y EIRL y la condición de que fueran contribuyentes del IVA. Asimismo, ha aumentado en forma importante el límite de ingresos netos para acogerse a tal régimen, pasando de un promedio anual inferior a 5.000 UTM a un promedio anual no superior a 50.000 UF, lo que supone un aumento de casi 6 veces respecto del anterior tope.

Se introducen además algunos cambios en la determinación de la base imponible; se obliga al contribuyente adscrito al régimen opcional a llevar un libro de caja, además del libro de compras y ventas, si se es contribuyente del IVA, o de un libro de ingresos y egresos para el control de sus operaciones; se permite la deducción del crédito por adquisiciones de activo fijo, entre otras modificaciones que potencian el nuevo régimen especialmente diseñado para las empresas de menor tamaño.

Cabe señalar que a la fecha se tramitan modificaciones a la Reforma y aun cuando este régimen de tributación simplificada no se planea reformarlo puede verse afectado indirectamente por otras normas respecto de las cuales tenga relación.

BIBIOGRAFIA.

Chile, *Ley 20780 Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*, de 29 de septiembre de 2014.

Chile, *Ley 20170 establece régimen simplificado para la determinación del impuesto a la renta de los pequeños contribuyentes*, de 21 de febrero de 2007.

Servicio de Impuesto Internos, *Circular N°69 Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley 20.780, al régimen tributario de las micro, pequeñas y medianas empresas contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rige a contar del 01 de enero de 2015*, p.41

Servicios de Impuestos Internos, *Circular N° 62 Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley 20.780, que tienen incidencia en el impuesto a la renta y entraron en vigencia a contar del primero de octubre de 2014*, p.32.

Servicio de Impuestos Internos, *Circular N° 37 Instruye sobre el nuevo régimen de tributación en base a renta presunta de los contribuyentes que tengan como actividad la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería y el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, conforme al nuevo texto del artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 20.780. También se instruye sobre las modificaciones efectuadas al régimen de tributación que afecta a las rentas provenientes de la explotación de bienes raíces*, p.50

Biblioteca del Congreso Nacional, *Historia de la Ley 20.780*, www.bcn.cl

