

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO  
Facultad de Ciencias Empresariales  
Departamento de Administración y Auditoría



**UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO**

MEMORIA PARA OPTAR A TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR  
ARTÍCULO 14 TER COMO HERRAMIENTA DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

ALUMNOS : DANIELA ASTROZA FERANDEZ  
SERGIO BERNALES VARGAS

PROFESOR GUIA : MARIA A. GUTIERREZ MOYANO

CONCEPCION MARZO, 2016

## AGRADECIMIENTOS

Este documento representa una etapa cumplida, el fin de un largo proceso de aprendizaje, de esfuerzo, de buenos y no tan buenos momentos, un proceso que sin lugar a duda no fue en vano.

Primeramente queremos agradecer a Dios, por la culminación de esta etapa tan hermosa.

No podríamos haber llegado tan lejos si no fuera por el apoyo financiero y moral de nuestros padres, esa fe ciega que les prohibía dudar incluso en los peores momentos. A ellos les debemos todo lo que somos y seremos.

En tercer lugar agradecemos a todas las personas que conocimos en el trayecto, compañeros, amigos, profesores, colegas, que de una u otra forma estuvieron presentes. Agradecemos principalmente a Juan Pablo Hernández, Katherine Parada, quienes hasta el día de hoy se mantienen presentes a pesar de todo.

A modo personal de mi parte Daniela, a mis hermanas y hermanos, y a mi querida sobrina Javiera Arriagada A., que ha formado parte de mi vida llenándola de la alegría. De mi parte a modo personal Sergio, quiero agradecer a quien a ha sido mi fuente de inspiración, mi cable a tierra, por quien doy todo de mí, quien cuando ya no creo poder más lo miro y saco fuerzas de donde no las tengo, esa personita tan especial el cual es el brillo de mis ojos, mi hijo Bladimir Bernales Romero.

No nos podemos olvidar a quien nos guio en la culminación de esta etapa y que formo parte de nuestro desarrollo personal y profesional, nuestra querida profesora Maria Agustina Gutiérrez M, y en especial yo Daniela Astroza, por haberme brindado el honor de ser su ayudante y conocerla como la gran persona que es. Con ella compartimos gratos momentos tanto en el aula como en la vida. Tampoco quisiera dejar fuera a quien por mi parte, Sergio Bernales, fue un

punto de admiración en esta bella profesión y que además tuve el honor de ser su ayudante, mi querido profesor Jaime Landaeta B.

Y por último, sólo agradecer a esas personas, quienes estuvieron con nosotros desde principio a fin durante la elaboración de este proyecto, quienes nos escucharon cuando necesitábamos expresarnos, nos aconsejaron cuando nos sentíamos abrumados, nos soportaron cuando nos sentíamos estresados, nuestros más sinceros agradecimientos, de mi parte Daniela, mi compañero, amigo y esposo Daniel Avendaño. De mi parte Sergio, mi compañera, amiga y pareja, Yocelyn Romero.

Mil gracias a todos.

El siguiente desafío espera.

## INDICE

<b>AGRADECIMIENTOS</b> .....	1
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	9
<b>Capítulo I: Marco Teórico</b> .....	11
<b>1.1 Planteamiento del Problema y su relevancia.</b> .....	11
<b>1.2 Antecedentes del problema.</b> .....	12
<b>1.3 Preguntas de Investigación.</b> .....	12
<b>1.4 Objetivo General.</b> .....	12
<b>1.4.1 Objetivo Específicos.</b> .....	12
<b>1.5 Hipótesis.</b> .....	13
<b>1.6 Justificación del Proyecto.</b> .....	13
<b>2. ASPECTOS GENERALES DE LA LEY IMPUESTO A LA RENTA</b> .....	13
<b>2.1 Sistema Tributario Chileno</b> .....	13
<b>2.2 Impuesto a la Renta</b> .....	14
<b>2.2.1 Calificación de las Rentas.</b> .....	14
<b>2.3 Impuestos Contenidos en la Ley de la Renta</b> .....	15
<b>2.3.1 Impuesto de Primera Categoría</b> .....	15
<b>2.3.2 Impuesto Único de Segunda Categoría</b> .....	16
<b>2.3.3 Impuesto Global Complementario</b> .....	16
<b>2.3.4 Impuesto Adicional</b> .....	17
<b>2.4 Sistema Integrado de Impuestos.</b> .....	17
<b>2.5 Regímenes Tributarios de la Primera Categoría</b> .....	18
<b>2.5.1 Régimen General</b> .....	19
<b>2.5.2 Régimen Simplificado del artículo 14 Ter</b> .....	19
<b>2.5.3 Régimen de Renta Presunta</b> .....	20
<b>2.5.4 Régimen Simplificado del Impuesto a la Renta</b> .....	21
<b>2.5.5 Régimen de Contabilidad Simplificada</b> .....	22
<b>2.5.5.1 Personas que se encuentran facultadas para llevar una contabilidad simplificada.</b> .....	23
<b>Capítulo II: Disposiciones de la letra A del artículo 14 Ter de la Ley de Impuestos a la Renta</b> ..	24

<b>1) Régimen de tributación del artículo 14 Ter vigente a contar del 1 de enero de 2017 en adelante .....</b>	<b>24</b>
<b>A) Contribuyentes que pueden acogerse al régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez, establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. ....</b>	<b>24</b>
<b>a) Contribuyentes acogidos a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, al 31 de diciembre de 2016. ....</b>	<b>24</b>
<b>b) Contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sujetos a renta presunta. ....</b>	<b>25</b>
<b>c) Contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sobre sus rentas efectivas sujetos a las disposiciones del artículo 14 de la LIR. ....</b>	<b>25</b>
<b>d) Contribuyentes que inician actividades. ....</b>	<b>26</b>
<b>B) Requisitos que deben cumplir los contribuyentes a partir del 1° de enero de 2017, para acogerse y permanecer en el régimen de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.....</b>	<b>27</b>
<b>a) Deben ser contribuyentes de la Primera Categoría. ....</b>	<b>27</b>
<b>b) Tener un promedio anual de ingresos no superior a 50.000 Unidades de Fomento (UF) en los últimos 3 ejercicios, siempre que en un año no superen las 60.000 UF.....</b>	<b>27</b>
<b>C) Casos en que los contribuyentes no podrán acogerse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.....</b>	<b>29</b>
<b>D) Determinación del resultado tributario anual o base imponible afecta a los Impuestos de Primera Categoría (IDPC) y Global Complementario (IGC) o Adicional (IA) de los contribuyentes. ....</b>	<b>31</b>
<b>E) Tributación que afecta a los contribuyentes sobre el resultado tributario que determinen al término del año comercial respectivo. ....</b>	<b>33</b>
<b>a) Exención del IDPC por la que pueden optar los contribuyentes que la ley indica. ....</b>	<b>33</b>
<b>b) Impuesto Global Complementario o Adicional.....</b>	<b>34</b>
<b>c) Situación de comuneros, socios o accionistas contribuyentes de la Primera Categoría. ....</b>	<b>38</b>
<b>c.1) Propietarios, comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. ....</b>	<b>39</b>
<b>c.2) Propietarios, comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta efectiva sin contabilidad completa, según el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR. ....</b>	<b>41</b>
<b>c.3) Propietarios, comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta presunta, según el N° 2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.....</b>	<b>41</b>
<b>c.4) Propietarios, comuneros, socios o accionistas sujetos a uno de los regímenes generales de tributación establecidos en la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR.....</b>	<b>42</b>
<b>d) Crédito por IDPC en contra del IGC o IA. ....</b>	<b>43</b>

e) Crédito contra el IDPC.....	43
f) Pagos provisionales mensuales. ....	44
i) Tasa general de PPMO.....	44
ii) Tasa especial de PPMO.....	45
ii.1) Tasa de PPMO opcional:.....	45
g) Retención de Impuesto Adicional que debe efectuar la empresa.....	46
F) Registros y controles obligatorios para los contribuyentes que se acojan al régimen ....	47
G) 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.....	48
H) Permanencia en el régimen de tributación de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR y retiro voluntario del mismo.....	49
I) Casos en los cuales los contribuyentes deberán obligatoriamente abandonar el régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.....	49
J) Situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado o al salir de éste. ....	51
a) Al ingresar al régimen simplificado.....	51
a.1) Incorporación a contar del 1° de enero de 2017.....	51
a.2) Incorporación en años posteriores al 1° de enero de 2017.....	55
i) Contribuyentes sujetos al régimen de IDPC con imputación total de crédito en los impuestos finales, según la letra A), del artículo 14 de la LIR. ....	56
ii) Contribuyentes sujetos al régimen de IDPC con deducción parcial de crédito en los impuestos finales, según la letra B), del artículo 14 de la LIR.....	59
iii) Tratamiento de las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016. ....	63
b) Al salir del régimen simplificado, sea voluntaria u obligatoriamente. ....	64
i) Practicar un inventario inicial para efectos tributarios. ....	64
ii) Tratamiento tributario de ciertas diferencias que se determinen al cambio de régimen. ....	65
iii) Obligación de determinar un capital propio tributario. ....	67
iv) Determinación de las rentas acumuladas en el capital propio tributario obtenidas durante el período en que el contribuyente se mantuvo en el régimen simplificado. ...	68
v) En todo caso, la incorporación al régimen general de la LIR, no podrá generar otras utilidades o pérdidas, provenientes de partidas que afectaron el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.....	69

vi) Reincorporación al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. ....	69
<b>K) Normas aplicables en caso de término del giro de un contribuyente acogido a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. ....</b>	<b>70</b>
a) Rentas sujetas a la tributación que establece el N° 4, del artículo 38 bis de la LIR .....	70
b) Tributación que afecta a las rentas o cantidades determinadas a la fecha de término de giro. ....	71
c) Rentas determinadas al momento del término de giro que son atribuidas a propietarios, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios, comuneros o accionistas sujetos al IDPC. ....	73
d) Opción por declarar las rentas o cantidades acumuladas en las empresas al término de giro como afectas al IGC aplicando la tasa promedio que la LIR establece. ....	73
i) Determinación de la tasa promedio del IGC. ....	74
ii) Créditos imputables al IGC determinado en virtud de la reliquidación que permite el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR. ....	75
e) Valor de costo para fines tributarios que corresponde a los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas que terminan su giro. ....	75
<b>L) Obligación de informar al Servicio y de certificar a los propietarios de las empresas acogidas a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. ....</b>	<b>76</b>
<b>M) Reglas que deberán aplicar los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 se encontraban sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y que a partir del 1° de enero de 2017 opten por abandonarlo desde esa fecha. ....</b>	<b>77</b>
<b>N) Normas que rigen a los contribuyentes que se acogen al régimen de contabilidad simplificada establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, para los efectos de las gratificaciones legales de los trabajadores. ....</b>	<b>77</b>
<b>2) Exención de Impuesto Adicional por ciertos servicios prestados en el exterior a las micro, pequeñas y medianas empresas, a contar del 1° de enero de 2017. ....</b>	<b>78</b>
A) Rentas o cantidades exentas. ....	79
B) Empresas beneficiadas. ....	80
C) Norma de control. ....	81
<b>Capítulo III: De otras disposiciones .....</b>	<b>82</b>
<b>3) Beneficios introducidos por la Ley 20.780 del 29 de septiembre de 2014, para los contribuyentes acogidos al régimen simplificado con respecto al Impuesto al Valor Agregado y Código Tributario, y modificaciones generales introducidas por la Ley N° 20.899 del 08 de Febrero del 2016. ....</b>	<b>82</b>
A) Modificaciones introducidas al D.L N°825. ....	82

a) Artículo 8 letra m. ....	82
b) Postergación del pago de Impuesto al Valor Agregado .....	83
<b>B) Modificaciones introducidas al D.L N° 830. ....</b>	<b>84</b>
a) Artículo 165 N° 3. ....	84
a.1) Requisitos:.....	84
a.2) Proceso del beneficio: .....	85
a.3) Excepción: .....	86
<b>C) Simplificación tributaria Ley N° 20.899. ....</b>	<b>87</b>
a) Reducción de los registros tributarios.....	87
b) Facilidades para los contribuyentes de los regímenes .....	88
c) No tributar por utilidades financieras.....	88
<b>C.1) Cambios introducidos por la Ley 20.899 al nuevo Régimen de Tributación simplificada del artículo 14 ter letra A, de la L.I.R .....</b>	<b>89</b>
i) Con la Ley 20.780 .....	89
a) Determinación de las rentas acumuladas al momento del cambio de régimen .....	89
ii) Grafico N° 3, de las nuevas forma de tributación de las rentas acumuladas pendientes de tributación: .....	92
b) Opciones.....	93
<b>Capítulo IV: Cuadros Comparativos del Régimen .....</b>	<b>99</b>
<b>4 El régimen simplificado del artículo 14 ter de la LIR a través de esquemas. ....</b>	<b>100</b>
<b>Esquema N°1: Vigencia y aviso para ingresar al régimen simplificado del artículo 14 ter. ....</b>	<b>100</b>
<b>Esquema N°2: Requisitos para ingresar y mantenerse el régimen.....</b>	<b>101</b>
<b>Esquema N°3: Créditos tributarios contra el impuesto de primera categoría y pagos provisionales mensuales.....</b>	<b>102</b>
<b>Esquema N°4: Base imponible y tributación del régimen simplificado del artículo 14 ter.....</b>	<b>103</b>
<b>Esquema N°5: Obligación por impuesto adicional (IA) de la LIR y Gratificaciones en el régimen simplificado. ....</b>	<b>105</b>
<b>Esquema N°6: Liberación de registros contable y de otras obligaciones y mantenimiento y opción de abandonar en régimen simplificado.....</b>	<b>107</b>
<b>Esquema N°7: Abandono obligatorio del régimen simplificado del artículo 14 ter. ....</b>	<b>108</b>
<b>Capítulo V: Aplicación práctica y ejercicios resueltos.....</b>	<b>110</b>
<b>5. Casos Prácticos.....</b>	<b>110</b>



A) Ejercicio N°1.....	110
<b>A.1) Tributación con los Impuestos finales.....</b>	<b>113</b>
<b>Determinación de su base imponible y cálculos del impuesto .....</b>	<b>113</b>
<b>Calculo de la base imponible del artículo 14 TER transitorio.....</b>	<b>115</b>
B) Ejercicio N°2.....	119
<b>B.1) Base Imponible del artículo 14 ter, según su nuevo texto que regirá a contar del año comercial 2017.....</b>	<b>124</b>
C) Ejercicio N°3.....	124
D) Casos prácticos de ingreso al régimen simplificado de sociedades acogidas al artículo 14 bis, quater y renta presunta .....	130
Conclusión General.....	143
Bibliografía.....	146
Glosario .....	148
Anexo N°1 .....	154
Anexo N°2 .....	158
Anexo N°3 .....	159
Anexo N°4 .....	163
Anexo N°5 .....	164

## INTRODUCCIÓN

La Reforma Tributaria aprobada por el congreso –en un plazo relativamente corto para la extensión y profundidad de los cambios producidos a nuestro sistema tributario, especialmente en la Ley de la Renta –tienen entre sus objetivos, además de aumentar la recaudación, generar una mayor equidad tributaria y disminuir la evasión y elusión impositivas, con el claro propósito de que los contribuyentes paguen lo que corresponde, de acuerdo a la legislación del ramo. En este contexto, la ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, de “Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario”, hace honor su extenso nombre modificando los principales cuerpos legales tributarios, convirtiéndose en la más importante reforma impositiva en los últimos 30 años.

Ahora bien, en un ámbito que sin duda se avanzó fue en el que dice relación con las empresas de menor tamaño, aunque en nuestra opinión se perdió una inmejorable ocasión para terminar o reducir al máximo los régimen de renta presunta, que en la actualidad no tienen sustento técnico de peso que justifique su mantención

No obstante aquello, en materia de impuesto a la renta, la ley N° 20.780 introduce importantes modificaciones que apuntan a este segmento empresarial tan significativo, que agrupa a más del 98% de las empresas activas del país, entre las cuales destaca el fortalecimiento y ampliación de eventuales beneficiarios del 14 ter, que lo convierte en un verdadero régimen especial para las micro pequeñas y medianas empresas.

La antigua ley contenía otros dos artículos que se enfocaban en este mismo segmento, que representaban régimen opcional de tributación. Nos referimos a los artículos 14 bis y 14 quáter, que contemplan dos beneficios tributarios importantes –el primero, grava con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional todos los retiros que efectúen los propietarios o socios en sus respectivas empresas, sin distinguir o considerar su origen o fuente, y el segundo, se trata básicamente de una exención del impuesto de primera categoría, hasta un tope de 1.440 UTM –los que fueron derogados a contar del 1 de enero del 2015 por la ley N°

20.780, no obstante los cual se mantendrán vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016 para aquellos contribuyentes que estén acogidos a sus normas al 31 de diciembre del 2014, según así lo preceptúa el artículo tercero transitorio de la misma ley.

Por consiguiente, a partir del 1 de enero de 2017, estará vigente sólo el citado artículo 14 ter, según su nuevo texto establecido por el número 6) del artículo 1° de la ley N° 20.780. Y precisamente al estudio de este artículo se consagra esta obra.

Es importante consignar, sin embargo, que durante los años comerciales 2015 y 2016 regirá el nuevo texto del mencionado artículo, establecido por el número 2) del artículo segundo transitorio, el que sustituye por tanto al actual texto del artículo segundo 14 ter.

## **Capítulo I: Marco Teórico**

### **1.1 Planteamiento del Problema y su relevancia.**

La Ley N°20.780, sobre Reforma Tributaria, ha incorporado un nuevo régimen simplificado de tributación enfocado en las micro, pequeñas y medianas empresas. Este régimen está estipulado en el artículo 14 ter letra A de la Ley de 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.

Sin embargo es necesario conocer a fondo este régimen, tanto en su etapa transitoria, como la definitiva, es por ello que se ha decidido realizar un estudio exploratorio-descriptivo, en el cual se planteara un análisis de los pro y contra que se tiene al optar por éste, siguiendo de un análisis comparativo y ejercicios prácticos para demostrar la carga tributaria y requisitos necesarios a considerar en el régimen.

Por tal motivo, para la materialización del presente estudio, nos basaremos principalmente en los artículos relacionados en la reforma tributaria con la modificación de éste régimen, circulares emitidas por el Servicio de Impuestos Internos y análisis de expertos en el tema.

Para dar respuesta a nuestra conjetura se evaluará a través de casos prácticos la implementación e impactos tributarios que se tendrían al ingresar a este régimen tanto para las sociedades como para sus socios, considerando otros aspectos que también afectarían a la implementación de éste, como, el aumento de tasas en los años comerciales 2015, 2016 y 2017.

## **1.2 Antecedentes del problema.**

A la fecha de iniciación de esta investigación, el problema planteado en relación al nuevo artículo 14 ter que la reforma tributaria introdujo a través de la Ley 20.780 publicada el 29 de septiembre del 2014, ha sido abordado por diferentes expertos en el área tributaria, al igual que el propio Servicio de Impuestos Internos bajo las circulares N° 69 del 30 de Diciembre del 2014(transitorio) y 48 del 15 de Junio del 2015(definitivo), en donde se ha ondeado en profundidad los requisitos para ingresar y permanecer en este régimen. Por lo que sustentándonos en ello es que realizaremos nuestro estudio.

## **1.3 Preguntas de Investigación.**

1. ¿El artículo 14 ter, puede realmente bajar la carga impositiva de las micro, pequeñas y medianas empresas?
2. ¿Puede este régimen, ser utilizado como una franquicia tributaria?
3. ¿Este régimen simplificado, puede ser utilizado para planificación tributaria?
4. ¿Qué beneficios reporta este régimen en relación al régimen general?

## **1.4 Objetivo General.**

Efectuar un análisis de las modificaciones introducidas a la Ley 20.780 en su artículo primero numeral 6 de la Ley 20.780, incorporando un nuevo texto del artículo 14 ter de la LIR, el cual se mantendrá vigente a contar del 1° de enero de 2017, en adelante.

### **1.4.1 Objetivo Específicos.**

- Analizar a través de métodos teórico-práctico la carga tributaria y los beneficios que genera a los distintos grupos de contribuyentes como lo son, nuevos contribuyentes, antiguos del artículos 14 ter, del régimen general, acogidos a la franquicia art. 14 bis y quater y los de renta presunta que queden fuera de este último.

### **1.5 Hipótesis.**

Los cambios realizados por la Reforma Tributaria Ley 20.780, en la ley de impuesto a la Renta, con respecto al Artículo 14 ter, disminuirán la carga tributaria de los contribuyentes en comparación con la normativa antigua, régimen general vigente y al que regirá a partir del 1° de enero del 2017.

### **1.6 Justificación del Proyecto.**

La aprobación del proyecto de reforma tributaria incorpora varias modificaciones a la Ley de Impuesto a la renta, lo que ha causado incertidumbre a nivel país. Ésta se produce puesto que, la reforma modifica las reglas que determinan el momento y como las utilidades tributarias generadas a nivel empresarial son gravadas con los impuestos finales.

Es por esto que, aparece el artículo 14 ter como una franquicia importante y atractiva para para los contribuyentes que tienen que optar bajo qué régimen tributar.

## **2. ASPECTOS GENERALES DE LA LEY IMPUESTO A LA RENTA<sup>1</sup>**

Antes de comenzar con el análisis del régimen tributario simplificado aplicable a cualquier contribuyente que cumpla con los requisitos expuestos en el artículo 14 ter letra A de la Ley de la Renta, es necesario definir brevemente algunos conceptos para la comprensión del tema.

### **2.1 Sistema Tributario Chileno**

El sistema tributario chileno está compuesto por dos tipos de impuestos, los directos e indirectos, el primero de ellos grava la obtención de la riqueza directamente de la mano de quienes la generan, mientras que el segundo gravamen sólo se impone sobre determinados bienes y servicios, es decir, grava la manifestación o consumo de la riqueza.

---

<sup>1</sup> Revisar glosario de definiciones.

## **2.2 Impuesto a la Renta**

Como parte del Sistema Tributario chileno aparece el Impuesto a la Renta, tributo reglamentado en el D.L. N° 824, de 1974, y sus numerosas reformas, las que han sido las diversas posturas de las autoridades frente a la política fiscal.

Este tributo grava las rentas de las empresas y de las personas según el siguiente principio de territorialidad establecido en la ley.

Las personas residentes o domiciliadas en Chile se encuentran sujetas a impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él; y las personas no residentes en Chile están sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

### **2.2.1 Calificación de las Rentas.**

Nuestra ley clasifica las rentas en dos grandes categorías, a las cuales se les aplica el mismo impuesto de manera diferente, en cuanto a la oportunidad en que estas se producen.

A) Rentas de la primera categoría (Artículo 20 LIR)

Si el elemento preponderante en la generación de la renta es el capital, entonces las rentas se clasifican en la primera categoría.

Rentas clasificadas en la primera categoría:

- Explotación bienes raíces agrícolas y no agrícolas.
- Capitales Mobiliarios
- Comercio, industria, minería, construcción y servicios en general.
- Servicios de intermediación, de educación, salud, diversión y de esparcimiento.
- Cualquier otra actividad no comprendida en las categorías anteriores.

## B) Rentas de la segunda categoría (Artículo 42 LIR)

Si el elemento preponderante es el esfuerzo físico o intelectual por sobre el empleo de capital entonces las rentas se clasifican en la segunda categoría.

Rentas clasificadas en la segunda categoría:

- Trabajadores dependientes (Artículo 42 N°1 LIR)
- Trabajadores independientes (Artículo 42 N°2 LIR)

## **2.3 Impuestos Contenidos en la Ley de la Renta**

La ley de la renta, está compuesta por varios gravámenes que tienen la misma finalidad, esto es gravar la renta cuando se genera, a continuación presentaremos un breve análisis de los impuestos contenidos en la ley.

### **2.3.1 Impuesto de Primera Categoría**

Este impuesto grava las rentas provenientes del capital, generadas por empresas que explotan actividades del artículo 20 de la LIR y se declara anualmente en el mes de abril de cada año, por las rentas obtenidas el año calendario anterior.

Se determina sobre la base de las utilidades percibidas o devengadas en el caso de empresas que declaren su renta efectiva determinada mediante contabilidad, planillas o contratos. La excepción la constituyen los contribuyentes de los sectores agrícola, minero y transporte, que pueden tributar a base de la renta presunta (régimen tributario especial), cuando cumplan con los requisitos especiales que exige la Ley de la Renta.

El Impuesto de Primera Categoría pagado por las empresas no es un impuesto de carácter definitivo, sino que constituye un crédito en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional que afectan a los propietarios, socios y accionistas de las empresas.

La tasa que gravará las rentas del año comercial 2014 será de 21%, aumentando gradualmente hasta alcanzar un 25% en el régimen integrado y un 27% en el régimen semi-integrado, en el año comercial 2017



### **2.3.2 Impuesto Único de Segunda Categoría**

Este impuesto grava las rentas del trabajo dependiente (sueldos, pensiones y rentas complementarias a las anteriores). Es un tributo de tasa progresiva, que se declara y paga mensualmente sobre las rentas percibidas provenientes de una actividad laboral ejercida en forma dependiente, y a partir de un monto que exceda las 13,5 UTM.

El citado tributo debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el respectivo empleador, habilitado o pagador de la renta.

En el caso que un trabajador tenga más de un empleador, para los efectos de mantener la progresividad del impuesto, deben sumarse todas las rentas obtenidas e incluirlas en el tramo de tasas de impuesto que corresponda, y proceder a re liquidar anualmente dicho tributo en el mes de abril del año siguiente.

Si además se perciben otras rentas distintas a las señaladas, se deben consolidar tales ingresos en forma anual y pagar el Impuesto Global Complementario. En este caso, el Impuesto Único de Segunda Categoría retenido y pagado mensualmente sobre los sueldos, pensiones y demás rentas accesorias o complementarias, se da de crédito en contra del impuesto Global Complementario.

### **2.3.3 Impuesto Global Complementario**

Se encuentra regulado en los artículos 52 al 57 bis de la LIR. Es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas de la primera y segunda categoría. Afecta a los contribuyentes cuya renta neta global exceda de 13,5 UTA. Las tasas del Impuesto Único de Segunda Categoría y del Impuesto Global Complementario son equivalentes para iguales niveles de ingreso y se aplican sobre una escala progresiva. En el primer caso, se aplica en forma mensual y en el segundo, en forma anual. Su tasa marginal máxima alcanza actualmente al 40%, pero en el año comercial 2017 esta disminuye a un 35%, excepto a aquellos pertenecientes al servicio público.

Las personas que reciben retiros de utilidades o distribución de dividendos, los trabajadores dependientes que por las disposiciones de la ley deban obligatoriamente reliquidar el impuesto único y los trabajadores independientes, deberán declarar el total de sus rentas brutas atribuidas o percibidas para que se afecten con el impuesto global complementario. Los contribuyentes tienen derecho a rebajar como crédito el impuesto de primera categoría pagado por la empresa el impuesto único retenido y pagado por el empleador y los pagos provisionales.

#### **2.3.4 Impuesto Adicional**

Este impuesto grava las rentas de fuente chilena obtenidas por personas naturales o jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, cuando la renta queda a disposición desde Chile a la persona residente en el extranjero. Este gravamen tiene una tasa general de 35%.

Cuando las rentas son retiradas de la empresa para ser enviadas a la persona en el extranjero se gravan con la tasa general del Impuesto Adicional del 35%. Las empresas pagadoras de la renta también están afectas al Impuesto de Primera Categoría (a la misma tasa que los residentes en Chile), el cual se encuentra perfectamente integrado con el impuesto adicional.

El Impuesto Adicional normalmente es pagado a través de un mecanismo de retención en donde el pagador de la renta retiene y paga el impuesto al fisco. Las personas naturales extranjeras que hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas pagan un impuesto de tasa 20%, equivalente al Impuesto Único de Segunda Categoría.

#### **2.4 Sistema Integrado de Impuestos.**

Ante la existencia de los diferentes impuestos que están contenidos en la ley de la renta, pareciera que en algunos casos las rentas son gravadas más de una vez, lo que se denomina doble tributación (que un mismo hecho sea gravado por dos impuestos similares), pero esto no es así aunque lo parezca, ya que el sistema tributario chileno no permite que se produzca la doble tributación.

En nuestro país la mayor parte de las rentas es gravada con el impuesto en dos etapas, primero con el impuesto de categoría que corresponda a la actividad gravada y luego con el impuesto global complementario o adicional según corresponda.

En la primera de las etapas el contribuyente generador de la renta que es la empresa debe pagar el impuesto de primera categoría cuando la renta ha sido devengada y en la segunda etapa el contribuyente consumidor de la renta que es el propietario, socio o accionista de la empresa debe pagar el impuesto global complementario o adicional cuando ha percibido la renta o esta le ha sido atribuida.

Para evitar la doble tributación en las dos etapas anteriores la ley permite que el impuesto de primera categoría pagado a nivel de empresa no tenga el carácter de definitivo, sino que constituya un crédito en contra del impuesto global complementario o adicional, permitiendo entonces que del monto a pagar por concepto de IGC o IA se descuente el monto pagado ya anteriormente por concepto de IDPC.

Es por esta razón que al impuesto global complementario y adicional se les denominan impuestos finales, porque el de primera categoría nunca ha tenido tal carácter, siendo su propósito principal ser un impuesto de anticipo a cuenta de los impuestos finales.

## **2.5 Regímenes Tributarios de la Primera Categoría**

A continuación, describiremos brevemente los distintos regímenes tributarios a los cuales pueden acogerse los contribuyentes del impuesto a la renta. Dando énfasis a aquellos que en la práctica recaen sobre las empresas.

Según lo establece la legislación, las empresas se hallan sometidas a un régimen general de tributación para el Impuesto a la Renta. Además, se contemplan algunos regímenes especiales con miras a promover la simplicidad del sistema tributario y a reducir los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellos contribuyentes de menor tamaño, los cuales pueden acogerse a estos si cumplen ciertos requisitos establecidos.

### **2.5.1 Régimen General**

Cualquier empresa sea grande, mediana, pequeña o microempresa, de modo normal debe someterse al régimen general sin restricciones de acceso. Por el contrario, si la empresa desea acogerse a alguno de los regímenes especiales de tributación, debe cumplir ciertos requisitos, los cuales en la mayoría de los casos están asociados a un parámetro de tamaño.

En los capítulos siguientes se profundizará sobre este régimen de tributación.

### **2.5.2 Régimen Simplificado del artículo 14 Ter**

Es un régimen optativo de tributación, establecido en el Artículo 14 Ter de la LIR, orientado a las pymes, que busca facilitar la tributación para los contribuyentes de dicho segmento.

Básicamente este régimen simplificado consiste en que los contribuyentes deberán tributar anualmente con el impuesto de Primera Categoría e inmediatamente con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, considerando como base imponible la diferencia entre los ingresos y egresos. Es decir, la renta líquida imponible se determina fácilmente a través de una planilla que considera todos los ingresos del ejercicio y los gastos incurridos durante este con exclusión de aquellos no aceptados tributariamente.

Entre otras características relevantes del régimen está la presunción de egreso que asciende a un 0,5% de los ingresos con tope de 15 UTM y 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.

También son beneficiados en cuanto a los pagos provisionales mensuales, los que se determinan aplicando una tasa de 0,25% sobre todos los ingresos percibidos o devengados.

Este régimen libera a los contribuyentes de algunas obligaciones tributarias y de confeccionar determinados registros contables exigidos a la generalidad de los contribuyentes. En consecuencia los contribuyentes quedan liberados de llevar contabilidad, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, llevar registros de utilidades tributarias y de practicar la corrección monetaria del artículo 41 de la Ley de la Renta.

Cabe mencionar que de acuerdo a los cambios que introdujo la reforma tributaria, este régimen sufrió algunas modificaciones, las que se aplicarán gradualmente desde el año 2015 al 2017, entre las más importantes se pueden mencionar las siguientes:

- 1) Se amplía el universo de contribuyentes que puede acceder al régimen, incluyendo a las comunidades y sociedades de personas. Antes sólo podían acogerse los empresarios individuales y EIRL.
- 2) Se flexibilizan los requisitos de acceso al régimen permitiendo que contribuyentes con mayores ingresos puedan acceder a este.
- 3) La base imponible del impuesto de Primera Categoría corresponderá a la diferencia entre los ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados por el contribuyente, tributando los contribuyentes sólo por sus flujos de caja.
- 4) Se otorgara un crédito por compras de activo fijo equivalente al 4% o 6% del valor del bien, dependiendo del nivel de ventas del contribuyente.
- 5) Opción de postergar el pago de IVA, por hasta dos meses.
- 6) La base imponible de los impuestos finales no se determinará en proporción al capital suscrito o pagado sino de acuerdo a la renta que se atribuya a cada socio.
- 7) Pueden optar por depreciación instantánea o la equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la dirección regional.

### **2.5.3 Régimen de Renta Presunta**

Este régimen opera respecto de la explotación de bienes raíces agrícolas, la actividad de la mediana minería y del transporte terrestre de carga o pasajeros. En este régimen alternativo, los contribuyentes determinan la base imponible del impuesto de primera categoría mediante una presunción de su renta. Es decir, pagan sus impuestos según lo que la ley determina para las actividades que desarrollan y no de acuerdo con los resultados reales obtenidos. De esta manera las empresas acogidas a renta presunta quedan liberadas completamente de llevar registros contables, sólo deben llevar libros auxiliares en algunos casos para el control del límite de ventas que regula la permanencia en el régimen.

El régimen grava las rentas según el avalúo fiscal que tenga el bien o la propiedad que se explota, como también en base al nivel de ventas netas. En el sector agrícola la renta presunta es igual al 10% del avalúo fiscal del bien raíz, para la actividad del transporte terrestre de carga o pasajeros es igual al 10% del valor corriente en plaza del vehículo y para la minería se aplica un porcentaje sobre las ventas, dependiendo del precio promedio de la libra de cobre.

El monto determinado según el mecanismo de presunción constituye la base imponible del impuesto de primera categoría a nivel de empresa y de la misma forma del impuesto global complementario o adicional, a nivel de propietarios o socios. Constituyendo crédito contra los impuestos finales el de primera categoría.

En este régimen, los contribuyentes al igual que en el sistema simplificado del 14 Ter, pagan inmediatamente los impuestos finales por las rentas del año comercial que generan.

Cabe mencionar que de acuerdo a las modificaciones de la reforma tributaria, a contar del año 2016, se restringirá el acceso al régimen de renta presunta y sólo podrán optar a este los contribuyentes con ventas anuales máximas de: 5.000 UF para el transporte, 9.000 UF para actividad agrícola y 17.000 UF para la minería. Sólo podrán acogerse a este régimen las EI, EIRL, Comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, las últimas dos formadas exclusivamente por personas naturales.

Se eliminó la renta presunta para la actividad no agrícola, por lo que la reforma tributaria limita a un universo más pequeño el acceso a este régimen alternativo.

#### **2.5.4 Régimen Simplificado del Impuesto a la Renta**

A esta modalidad establecida en el artículo 22 de la LIR, pueden acogerse los denominados pequeños contribuyentes (pequeños mineros artesanales, pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública, suplementeros, propietarios de un taller artesanal u obrero y pescadores artesanales), a los cuales la ley les permite cumplir la obligación tributaria a través del pago anual de un impuesto único, determinado de acuerdo a los artículos 23 al 26 bis de la LIR.

### **2.5.5 Régimen de Contabilidad Simplificada**

La contabilidad simplificada constituye una excepción en lo que se refiere a la determinación de rentas efectivas, pues la norma general establece que sean determinadas mediante contabilidad completa. Sin embargo la ley permite que los contribuyentes que cumplan los requisitos señalados en el artículo 23 del C.T y/o estén en la situación contemplada en el artículo 68 de la LIR, soliciten al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos autorización para para determinar la renta efectiva, con el respaldo de un Libro de Entradas y

Gastos timbrado por el SII o en una Planilla de Entradas y Gastos, sin perjuicio de los libros que exijan otras leyes, como es el caso del Libro de compras y Ventas u otros libros que disponga el director Regional del Servicio de Impuestos Internos del domicilio del contribuyente. En base a este registro, se determina la renta líquida y se aplica el impuesto de primera categoría y simultáneamente la escala de tasas del impuesto global complementario sobre la utilidad devengada. El impuesto de primera categoría es acreditable contra los impuestos finales.

De la misma manera que el régimen establecido en el artículo 14 ter, este sistema libera a los contribuyentes de las obligaciones de la contabilidad completa, es decir, de llevar libros de contabilidad, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, realizar inventarios, confeccionar registros de utilidades y de realizar ajustes extracontables, etc.

### **2.5.5.1 Personas que se encuentran facultadas para llevar una contabilidad simplificada.**

- a)** Contribuyentes de Primera Categoría (n° 3, 4 y 5 art.20) que a juicio exclusivo del Director Regional tengan escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro de que se trate, poca instrucción o se encuentren en cualquiera otra circunstancia excepcional.
- b)** Los contribuyentes de segunda categoría comprendidos en el art.42 n° 2 (profesionales liberales y ocupaciones lucrativas), salvo las sociedades de profesionales, quienes podrán llevar respecto de estas rentas un solo libro de entradas y gastos.
- c)** Explotación de bosques acogidos al régimen de fomento forestal contemplado en el DL 701. DE 1974, según texto vigente con anterioridad al 16/05//98, que se determina su contabilidad mediante el régimen simplificado dispuesto por el DS N° 871, de 1981, del Ministerio de Hacienda, el cual a su vez, exige declarar sólo las rentas percibidas y aplicar el sistema de corrección monetaria del art. 41 de la LIR.
- d)** Contribuyentes acogidos al régimen de contabilidad agrícola simplificada, contenido en el DS N° 344 del Ministerio de Hacienda y cuyas instrucciones se contienen en la circular N° 51 del año 2004.
- e)** Contribuyentes acogidos al régimen de contabilidad simplificada del artículo 14 ter



## **Capítulo II: Disposiciones de la letra A del artículo 14 Ter de la Ley de Impuestos a la Renta**

### **1) Régimen de tributación del artículo 14 Ter vigente a contar del 1 de enero de 2017 en adelante**

La Ley, en su artículo 1° a través de su numeral 6, sustituye de forma permanente, a contar del 1 de enero de 2017, el régimen de tributación para las micro, pequeñas y medianas empresas, incorporándose nuevos incentivos tributarios debido a la entrada en vigencias de los nuevos regímenes de tributación general.

#### **A) Contribuyentes que pueden acogerse al régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez, establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.**

A contar del 1° de enero de 2017:

##### **a) Contribuyentes acogidos a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, al 31 de diciembre de 2016.**

Los contribuyentes acogidos al 31 de diciembre de 2016, al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y que declaren sus impuestos anuales a la renta correspondiente al año tributario 2017 en conformidad a este régimen se entenderán acogidos de pleno derecho a contar del 1 de enero del 2017, sin perjuicio de que a partir de esa fecha deban dar cumplimiento a los requisitos establecidos en la nueva disposición para mantenerse en dicho régimen.

**b) Contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sujetos a renta presunta.**

Los contribuyentes que tributen conforme a las normas de la Primera Categoría sujetos al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR, que a partir del 1 de enero del 2017 cumplan con los requisitos establecidos en este régimen:

Que opten voluntariamente por abandonar el régimen de renta presunta, deberán dar el aviso respectivo al Servicio dentro del mes de octubre del año anterior a aquel en que deseen incorporarse al régimen simplificado, mediante la presentación del Formulario N° 3264.

En caso que deban abandonar el régimen de renta presunta por incumplimiento de alguno de los requisitos para mantenerse en él, podrán optar también por incorporarse al régimen simplificado. En este caso, deberán dar el aviso respectivo al Servicio, 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 señalado en el párrafo anterior.

**c) Contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sobre sus rentas efectivas sujetos a las disposiciones del artículo 14 de la LIR.**

Se incluyen todos aquellos contribuyentes que tributen conforme a las normas de la Primera Categoría sujetos a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, esto es, aquellos que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, de acuerdo con la letra A), del artículo 14 de la LIR, y los contribuyentes que determinen su renta efectiva, conforme a lo dispuesto en la letra B), N° 1 del mismo artículo. También se incluyen aquellos contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2016 se mantengan acogidos a la exención que establece el artículo 14 quáter de la LIR, en concordancia con el N° 7, del artículo 40 de la misma ley.

Por su parte, los contribuyentes que se mantengan acogidos al artículo 14 bis de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, podrán también optar por acogerse a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, a partir del 1° de enero de 2017, en la medida que a esa fecha

cumplan con los requisitos que establece este último texto legal, y sin perjuicio de que con posterioridad deban dar cumplimiento a los requisitos para mantenerse en dicho régimen.

Para ambos casos, se manifestará dando aviso al Servicio desde el 1° de enero al 30 de abril del 2017, mediante la presentación del formulario N°3264.

Podrán también acogerse, aquellos que no hayan optado por ingresar al régimen simplificado, y que tributen bajo las normas del artículo 14 letra A o B de la LIR a partir del 1° de enero del 2017, sin que deban permanecer en dichos régimen durante el plazo de 5 años comerciales consecutivos, sin embargo se debe considerar que la Ley N° 20.899, disminuyó este plazo a 3 años ejercicios comerciales consecutivos.

Esta opción la deberán ejercer dando aviso al Servicio entre el 1° de enero al 30 de abril del año calendario en que deseen incorporarse al régimen, mediante la presentación del formulario N°3264.

#### **d) Contribuyentes que inician actividades.**

Cuando se trate de contribuyentes que deseen ingresar al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, desde la fecha en que inician sus actividades, podrán hacerlo siempre que tengan un capital efectivo a esa fecha que no supere 60.000 UF, según el valor de ésta al primer día del mes del inicio de las actividades.

En estos casos, se dará el aviso respectivo al Servicio dentro del plazo de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, mediante la presentación del Formulario N° 4415, según lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario.

El contribuyente podrá rectificar el Formulario N° 4415 que hubiere presentado, pudiendo optar por el régimen simplificado si no lo hizo, o incorporarse al régimen general si optó equivocadamente por un régimen especial, siempre que, este sea dentro el plazo nombrado anteriormente.

Estas mismas normativas se aplican para las disposiciones transitorias.

**B) Requisitos que deben cumplir los contribuyentes a partir del 1° de enero de 2017, para acogerse y permanecer en el régimen de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.**

**a) Deben ser contribuyentes de la Primera Categoría.**

Conforme con lo señalado y sin perjuicio de las limitaciones que establece la LIR, pueden acceder a este régimen especial todos los contribuyentes que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría, sujetos a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR. Es decir, aquellos contribuyentes cuyos ingresos provengan de la realización de una actividad clasificada en la Primera Categoría, independiente de su conformación jurídica, vale decir, independientemente de que se trate de personas naturales o personas jurídicas. Sólo quedan excluidos de la posibilidad de acceder a este régimen, los contribuyentes a que se refiere el inciso 1°, del artículo 38 de la LIR<sup>2</sup>, los cuales, por así establecerlo esta última disposición, deben siempre determinar sus resultados sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

De acuerdo a lo anterior, quedan excluidos todos aquellos contribuyentes que obtengan rentas por actividades clasificadas en la Segunda Categoría, salvo cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo a la Primera Categoría, conforme lo permite el N° 2, del artículo 42 de la LIR.

**b) Tener un promedio anual de ingresos no superior a 50.000 Unidades de Fomento (UF) en los últimos 3 ejercicios, siempre que en un año no superen las 60.000 UF.**

En el caso de contribuyentes que ya han iniciado sus actividades, para poder acceder a este régimen deberán tener al 31 de diciembre del año comercial inmediatamente anterior a aquél en que ingresan al nuevo régimen, un promedio anual de ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro o actividad no superior a 50.000 UF, en los tres últimos años comerciales anteriores al ingreso al régimen. Si en uno o más ejercicios el contribuyente no

---

<sup>2</sup> Según artículo 38 inciso 1°, Agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile

hubiere obtenido ingresos, igualmente se considerarán dichos ejercicios en el promedio referido.

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 de inicio de actividades.

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 sólo 1 año, atendido que no es posible determinar un promedio anual de ingresos, deberá cumplir con el requisito de que éstos no excedan las 60.000 UF, así, considerando los ingresos de su segundo año, el promedio de ingresos no podrá exceder las 50.000 UF, sin perjuicio de la posibilidad que contempla el N° 5, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, esto es que, si por una vez el contribuyente excede el límite del promedio anual ingresos del giro de 50.000 UF, podrán igualmente mantenerse en el régimen simplificado, en caso que exceda dicho límite por segunda vez, deberá abandonarlo obligatoriamente.

Para calcular los límites de ingresos señalados, deberán tenerse presente:

- i) Los ingresos del giro, ya sean ventas gravadas, no gravadas o exentas, excluyendo cualquier impuesto que le sea aplicable (IVA, específico, adicionales o especiales que se recarguen en el precio del producto o servicio). En consecuencia, todos aquellos que corresponden a la actividad habitual del contribuyente, excluyéndose los extraordinarios como, ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que no se encuentren dentro del giro de la empresa.
- ii) Deben considerarse tanto los ingresos percibidos como devengados.

- iii) No importa si en alguno de los ejercicios comerciales consecutivos o en algunos meses de ellos no se efectuaron ventas o servicios o no se obtuvieron otros ingresos del giro.
- iv) El monto neto de las ventas, servicios u otros ingresos del giro de cada mes, se debe convertir a su valor en UF, dividiendo la suma de dicho monto mensual, por el valor que tenga la citada unidad el último día del mes respectivo.
- v) Para el cálculo del límite máximo de 50.000 UF o 60.000 UF, según corresponda, el contribuyente deberá sumar a sus ingresos, los obtenidos por sus entidades relacionadas<sup>3</sup> en el ejercicio respectivo.

Si se decide entrar a este régimen se deberá realizar a contar del 1 de enero del año que opten por hacerlo, debiendo mantenerse en el régimen a los menos 5 años comerciales consecutivos completos.

Al igual que la letra A anterior se aplicaran las mismas normativas para las disposiciones transitorias.

**C) Casos en que los contribuyentes no podrán acogerse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.**

Aun cuando los contribuyentes señalados anteriormente cumplan con los requisitos establecidos, no podrán acogerse a este régimen en los siguientes casos:

- a) 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:
  - i) Explotación de bienes raíces no agrícolas

---

<sup>3</sup> Ver normas de relación en anexo n° 1

ii) Ingresos o rentas de capitales mobiliarios<sup>4</sup>, consistentes en interés, pensiones o cualquier otro producto derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario sea cual fuere su denominación.

iii) Participación en contratos de asociación o cuentas en participación.

iv) La posesión o tenencia, a cualquier título, de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión<sup>5</sup>. Con todo, los ingresos por este concepto no podrán exceder de una cantidad equivalente al 20% del total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el año comercial respectivo.

b) Cuando se trate de sociedades cuyo capital pagado pertenezca en más de un 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o que sean empresas filiales de sociedades con cotización bursátil.

c) Para los fines de la determinación del 35% o 20% de los ingresos brutos totales de un año comercial, sólo deben considerarse para tales efectos los dividendos que dichas sociedades o fondos distribuyan, no así los ingresos que se obtengan por la enajenación de las acciones o cuotas, o su rescate en el caso de estas últimas, cuando corresponda. De igual forma, en el caso de la tenencia de derechos sociales sólo deben ser considerados los ingresos que obtengan en razón de su participación, no así, los obtenidos en la enajenación de los citados derechos.

---

<sup>4</sup> Ver nómina de rentas de capitales mobiliarios en anexo n° 1

<sup>5</sup> De acuerdo al artículo 29 de la Ley N° 20.712, los fondos de inversión, son aquellos fondos que no sean fondos mutuos de acuerdo con lo definido en el artículo 28 y deberán incluir en su nombre y publicidad la expresión "Fondo de Inversión". De acuerdo al artículo 28 de dicha Ley, los Fondos Mutuos, son aquellos fondos que permitan el rescate total y permanente de las cuotas, y que las paguen en un plazo inferior o igual a 10 días.

**D) Determinación del resultado tributario anual o base imponible afecta a los Impuestos de Primera Categoría (IDPC) y Global Complementario (IGC) o Adicional (IA) de los contribuyentes.**

El resultado tributario, o la base imponible afecta a impuesto o pérdida tributaria que se obtenga en el ejercicio respectivo, se determinara por:

- Total de ingresos percibidos (y devengados solo en los casos que la LIR señala), menos.
- Total de egresos efectivamente pagados.

Ambos sin reajuste alguno. Esta será la base afecta a impuesto de Primera Categoría y del Global Complementario o Adicional, según corresponda o podría ser también Pérdida Tributaria.

Los ingresos devengados y gastos adeudados al 31 de diciembre del año anterior a aquel que se ingresa al régimen, no deben ser considerados pues, ya formaron parte de la Renta Líquida Imponible anterior. Sin embargo, si deben ser reconocidos en los controles de ingreso y egreso y en el libro de caja.

Como ya lo habíamos comentado en los párrafos anteriores se deben considerar ciertos ingresos devengados, estos son:

- i) Cuando los ingresos provengan de operaciones con entidades relacionadas, deberán considerarse tanto los ingresos percibidos como devengados.
- ii) Ingresos devengados, cuando al término del ejercicio 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 aún no hayan sido percibidos efectivamente.
- iii) También se considerarán percibidos 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 efectivamente percibidos.



Por lo tanto, será considerado como ingreso para efecto de calcular la base imponible los siguientes,

1. Los ingresos percibidos en el ejercicio, provenientes de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, sin incluir dicho tributo indirecto cuando se trate de operaciones afectas.
2. Los ingresos percibidos en el ejercicio provenientes de las actividades clasificadas en el artículo 20 N° 1 y 2 de la LIR<sup>6</sup>.
3. Todo ingreso relacionado con el giro de la sociedad.
4. Ingresos percibidos o devengados provenientes de entidades relacionadas.
5. Ingresos devengados (con un plazo superior a 12 meses).
6. Ingresos devengados, de operaciones pagaderas a plazo o cuotas (con un plazo superior a 12 meses).

En relación a los egresos, como regla general solo deben considerarse aquellos efectivamente pagados por el contribuyente, y que tengan relación con su giro o actividad, o para la obtención de otras rentas.

Se deben considerarse también como egreso los desembolsos incurridos en:

1. Pagos de servicios.
2. Compras de activos realizables (por ejemplo mercaderías, materias primas, entre otros) sean del ejercicio o provengan del ejercicio anterior a la entrada al régimen.
3. Adquisición de activos fijos depreciables, sean del ejercicio o provengan del ejercicio anterior a la entrada al régimen.
4. Pérdidas de ejercicios anteriores sean del ejercicio o provengan del ejercicio anterior a la entrada al régimen.
5. Créditos de incobrables (solo en el caso de que los ingresos castigados hayan formado parte de la base imponible correspondiente).
6. Intereses efectivamente pagados (correspondientes a préstamos).

---

<sup>6</sup> Según artículo 20 n°1 y 2, se refiere a explotación a cualquier título de bienes raíces agrícolas, arrendamiento, usufructo u otra forma de uso o goce temporal de los mismos.

7. Tratándose de 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.
8. El 0,5% de los ingresos percibidos durante el ejercicio por concepto de gastos menores no documentados, con de un mínimo de 1 UTM y un máximo de 15 UTM.

Cabe mencionar que, todos los egresos deben cumplir con los requisitos generales que establece el artículo 31 de la LIR <sup>7</sup>(salvo el del número 8). En caso que no resulte pertinente la deducción de un egreso efectivamente pagado, por no cumplir con alguno de los requisitos del ya citado artículo, este se agregara a la base imponible de IDPC, IGC o IA, según corresponda. En ningún caso dichos egresos les será aplicable la tributación del artículo 21 de la LIR.

**E) Tributación que afecta a los contribuyentes sobre el resultado tributario que determinen al término del año comercial respectivo.**

Si, el resultado determinado en el punto anterior fuere positivo, este se afectará con el Impuesto de Primera Categoría, correspondiéndole una tasa ascendente a 22,5%, 24% y 25% (en adelante tasa definitiva), para los años comerciales 2015, 2016 y 2017 respectivamente.

**a) Exención del IDPC por la que pueden optar los contribuyentes que la ley indica.**

A contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos a las normas de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, podrán optar anualmente por eximirse del pago del IDPC sobre las rentas obtenidas en el ejercicio respectivo.

Para que proceda la referida exención, la empresa, comunidad o sociedad respectiva deberá estar conformada al término del año comercial respectivo, exclusivamente por propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del IGC. No cumplen con esta condición, los propietarios, comuneros socios o accionistas que sean contribuyentes del IDPC o de IA, según corresponda.

---

<sup>7</sup> Ver lista en el anexo n°2

Cuando se decida ejercer la opción, esta deberá ser ejercida en el mes de abril del tributario respectivo, no pudiendo ser revertida, modificada esta opción, ni aun argumentando que se ha incurrido en un error propio. Ahora bien, el contribuyente podrá optar por no aplicar la exención en el año comercial siguiente si así lo estima conveniente.

Ejercida que fuere la exención del IDPC, y cumpliéndose los requisitos para tal efecto, los propietarios, socios, comuneros o accionistas de las empresas, comunidad o sociedades respectivas, tributarán sobre las rentas que se determinen conforme a este régimen simplificado, solamente con el IGC, sin derecho al crédito por IDPC establecido en el artículo 56 N° 3 de la LIR.

En este caso los pagos provisionales mensuales obligatorios y voluntarios, serán imputados por el propietario, socio, comunero o accionista en contra del IGC, en la misma proporción en que deba atribuírseles la renta determinada por la empresa. De originarse un excedente se podrá solicitar su devolución de acuerdo a los artículos 95 al 97 de la LIR.

#### **b) Impuesto Global Complementario o Adicional.**

Según lo señala el artículo 14 ter letra A) el su N°3, “Los contribuyentes que se acojan a este régimen simplificado deberán tributar anualmente con el impuesto de primera categoría. Por su parte, los dueños, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, se afectaran con los impuestos global complementarios o adicional, según corresponda”

La base imponible se determinada será la misma determinada para el impuesto de primera categoría nombrada en la letra E anterior, pero se atribuirá dependiendo la naturaleza jurídica de la sociedad o comunidad respectiva, es decir, se valdrá de si se es empresario individual (E.I), empresarios individual de responsabilidad limitada (E.I.R.L), Comuneros, socios o accionistas.

El Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado vía las circulares 69 y 48 del año 2015, diciendo que, estas rentas se atribuirán de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14 letra A) en el N°3 en sus letras a) o b), es decir se atribuirá el 100% de la renta en el año en que esta se genere.

Como lo habíamos nombrado anteriormente la atribución de la renta generada dependerá de la naturaleza jurídica de la comunidad o sociedad respectiva que, de acuerdo lo señala la Ley será la siguiente:

- i). Empresarios individuales y empresarios individuales de responsabilidad limitada, se les será atribuible en su totalidad, por solo tener un solo dueño.
- ii) Tratándose de comuneros o socios o accionistas, la renta se atribuirá en la proporción que se haya acordado repartir o se repartan las utilidades, siempre que este expresado en el contrato social y se le haya informado previamente al Servicio.
- iii) Si no se pudiera aplicar lo nombrado en el punto anterior, la renta se atribuirá para el caso de los socios o accionistas en la proporción que se haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad. En el caso de los comuneros, en la proporción a su cuota o parte en el bien que se trate.

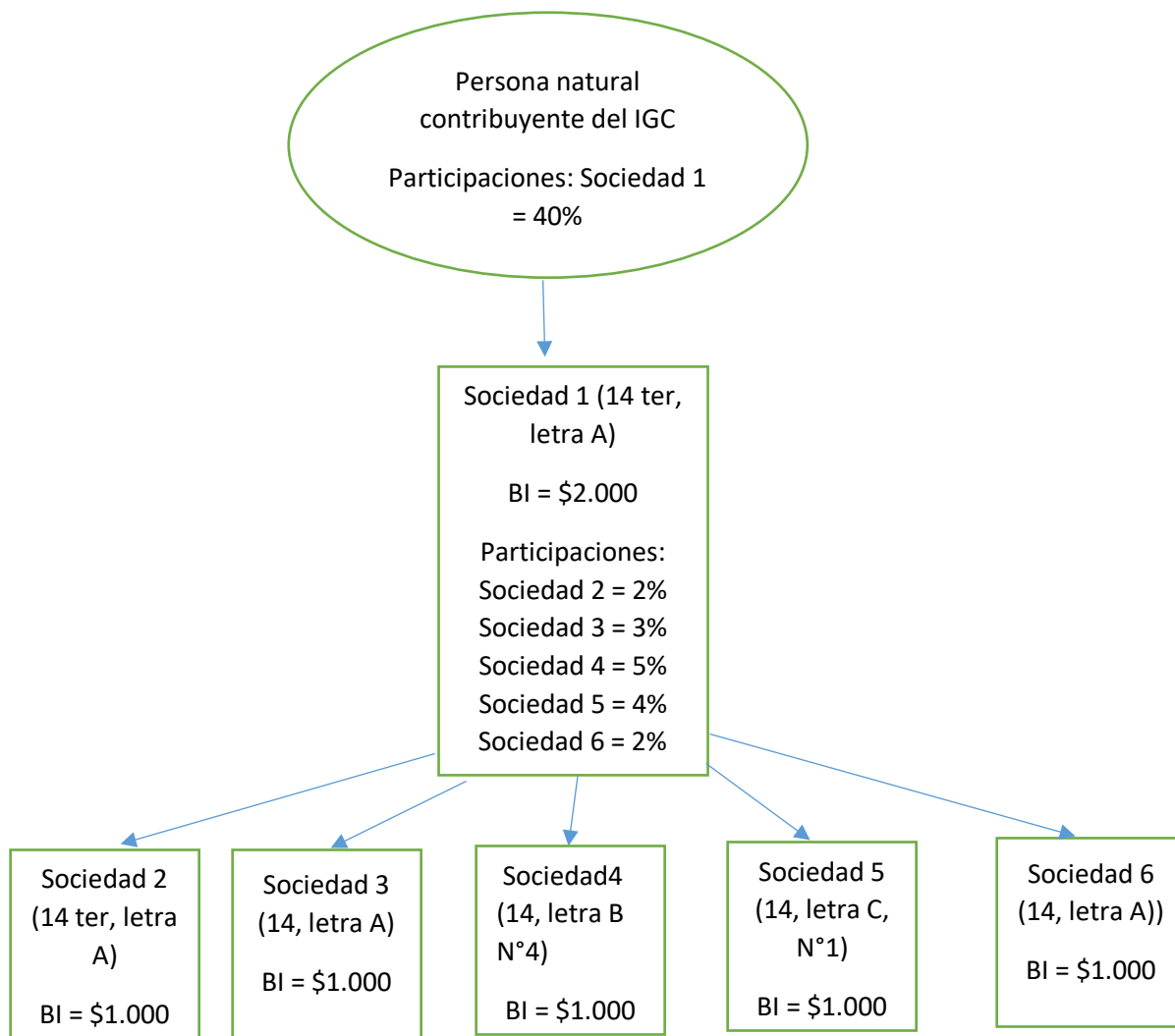
Se les deberá sumar a la base imponible del IGC o IA, según corresponda, siempre que la sociedad sea a su vez de esta, propietaria, comunera, socia o accionista de otra sociedad y que tribute bajo las normas del artículo 14 de LIR (renta atribuida, parcialmente integrado, otros 14 ter letra A, renta presunta y otros contribuyentes) las siguientes cantidades:

- i) Las rentas atribuidas propias y de terceros que le hayan sido atribuidas, ambas provenientes de empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR.
- ii) Las rentas de terceros que les hayan sido atribuidas, provenientes de empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra B) N° 4, del artículo 14 de la LIR.
- iii) Las rentas atribuidas propias y de terceros que les hayan sido atribuidas, provenientes de empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra C) N° 1, del artículo 14 de la LIR.

- iv) Las rentas atribuidas propias y de terceros que les hayan sido atribuidas, provenientes de empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Estas rentas provenientes de otras sociedades o comunidades, deben atribuirse a sus socios de igual manera que lo nombramos en el párrafo anterior, vale decir, dependiendo de la naturaleza jurídica de estos. Esto podemos ilustrarlo en la siguiente figura:

Grafico N°1<sup>8</sup>, reglas de atribución de la renta.



<sup>8</sup> Fuente, circular N°69 del 30 de Diciembre del 2014 (No fue modificado por la circular N° 48 del 2015).

Determinación base imponible del IGC, propietario persona natural:

Sociedad	BI \$	Participación Directa	Participación Indirecta	Subtotal \$
1	2.000	40%		800
2	1.000		0.80%	8
3	1.000		1.20%	12
5	1.000		1.60%	16
6	1.000		0.80%	8
Base Imponible Determinada				844

BI= Base Imponible, afecta o exenta del IDPC.

IGC = Impuesto Global Complementario.

Nota:

1: Los retiros y dividendos percibidos por la sociedad 1, desde todas las sociedades, se encuentran formando parte de la renta efectiva de la sociedad 1, atendido que se consideran ingresos del ejercicio respectivo.

2: La sociedad 4, al tributar sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de LIR, no atribuye sus rentas, salvo aquellas que le sean atribuidas por otras empresas, comunidades o sociedades en que ésta es propietaria, comunera, socia o accionista.

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

Se debe considerar el evento que el propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad, sea a su vez otro contribuyente sujeto al IDPC, debe efectuarse la siguiente distinción:

**c.1) Propietarios, 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, y en casos particulares sobre los devengados que hayan obtenido, deberán computar 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 propietario, 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.

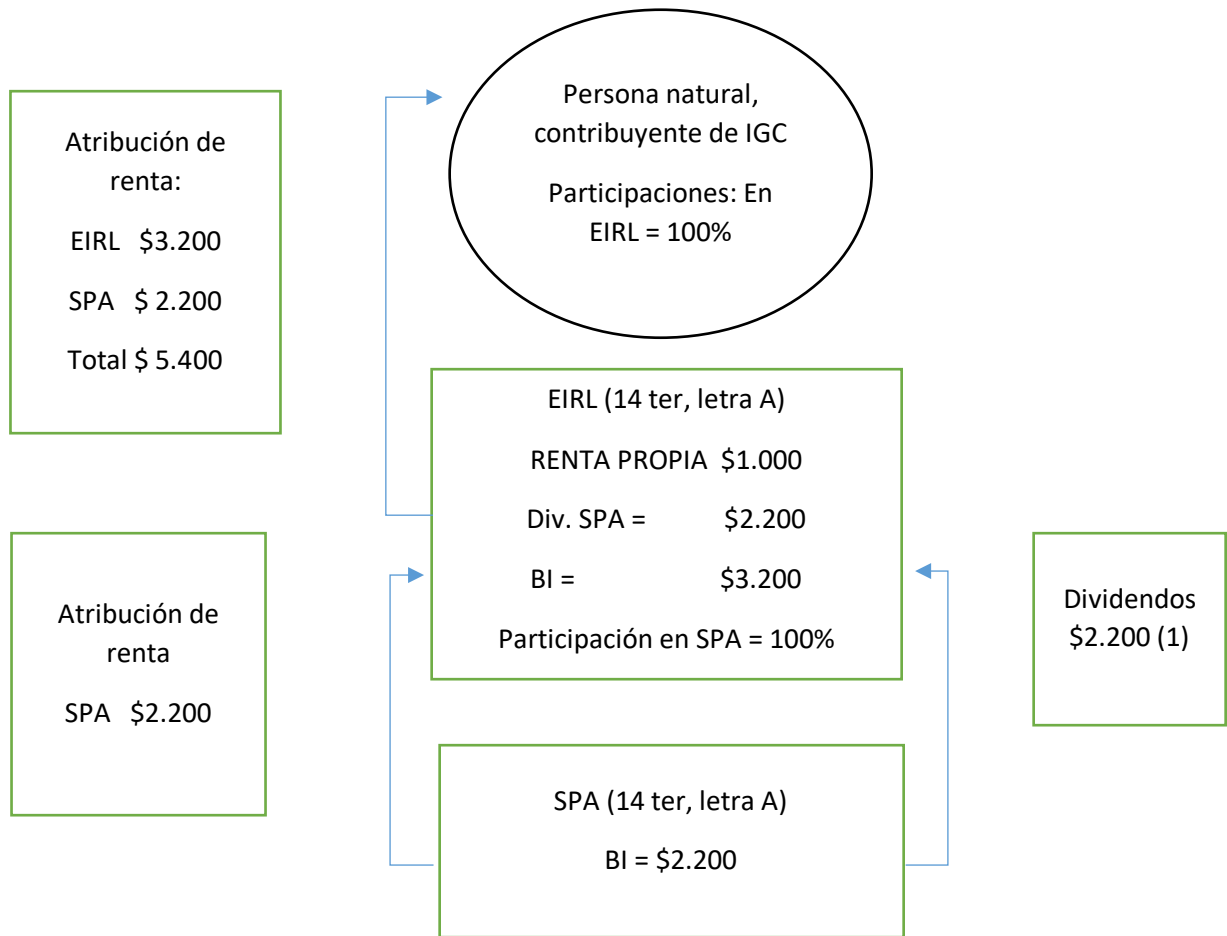
Debemos considerar que en contra del IDPC que se determine sobre estos ingresos percibidos, no les es imputable ningún tipo de crédito que no sea el correspondiente al artículo 33 bis de la LIR, esto según lo dispuesto a la letra c), del N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter.

Sin perjuicio de lo anterior, la renta que se le atribuya atendida su calidad de propietario, comunero, socio o accionista de una comunidad o sociedad, deberá también atribuirla a su propietario, comuneros, socios o accionistas, según corresponda, de acuerdo a las reglas establecidas en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Lo anterior se puede graficar de la siguiente manera:



Grafico N°2<sup>9</sup>, atribución de renta para base de Impuesto Global Complementario.



<sup>9</sup> Fuente, Circular N° 69 del 30 de Diciembre del 2014 (no fue modificado por la circular N°48 del 2015)

Contribuyente	BI \$	Participación Directa	Participación Indirecta	Subtotal \$
E.I.R.L	3.200	100%		3.200
S.P.A	2.200		100%	2.200
Base Imponible I-G.C determinada				5.400

BI= Base Imponible, afecta o exenta del IDPC.

SPA = Sociedad por acciones.

EIRL = Empresa individual de responsabilidad limitada.

IGC = Impuesto Global Complementario.

**c.2) Propietarios, comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta efectiva sin contabilidad completa, según el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.**

Dicha atribución se efectuará en la forma establecida en la letra a) o b), del número 3, de la letra A) del artículo 14 de LIR, esto es, a conformidad de su calidad jurídica tal como se indicó en la letra b) literal iii) anterior.

Se hace presente que en contra del IGC o IA que se determine sobre la renta atribuida proveniente desde la empresa o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se podrá imputar el crédito por IDPC que establece los artículos 56 N° 3 y 63 de la misma Ley, pagado por la empresa, comunidad o sociedad acogida al régimen simplificado en dicho ejercicio, en la misma proporción que corresponda sobre la renta.

**c.3) Propietarios, comuneros, socios o accionistas sujetos al régimen de renta presunta, según el N° 2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.**

Atendido que el régimen de presunción de renta sólo ampara las actividades que específicamente establece la LIR, la proporción de la renta atribuida afecta al IGC o IA, que les corresponda en su calidad de propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se sujetarán

a las mismas reglas señaladas en los numerales c.1) o c.2) anteriores, o bien, al numeral c.4) siguiente, según sea la forma en que determine sus rentas efectivas.

**c.4) Propietarios, comuneros, socios o accionistas sujetos a uno de los regímenes generales de tributación establecidos en la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR.**

De acuerdo al N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán considerar la atribución de la renta afecta al IGC o IA que les corresponda en su calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. Dicha renta atribuida, se deberá anotar en el registro a que se refiere la letra b), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al término del año comercial respectivo, y deberá ser atribuida a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas siempre que no resulten absorbidas por pérdidas tributarias conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 31 de la LIR. En tal caso, deberá indicarse los propietarios, socios, comuneros o accionistas a quienes se les haya atribuido dicha renta y la proporción en que ésta se efectuó, así como la identificación de la sociedad, empresa o comunidad fuente de la renta atribuida. Conforme al N° 4, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que sean a su vez propietarios, comuneros, socios o accionistas de otras empresas que declaren su renta efectiva conforme a la letra A, del artículo 14 ter de la misma ley, deberán atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, las rentas afectas a IGC o IA, que les sean atribuidas en su calidad de propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen simplificado, salvo que tales rentas resulten absorbidas por pérdidas tributarias conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 31 de la LIR, con indicación de los propietarios, socios, comuneros o accionistas a quienes se les haya atribuido dicha renta y la proporción en que ésta se efectuó, así como la identificación de la sociedad, empresa o comunidad fuente de la renta.

**d) Crédito por IDPC en contra del IGC o IA.**

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades sujetas al régimen, podrán imputar como crédito en contra del IGC o IA que corresponda sobre las rentas afectas a dichos tributos provenientes desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, 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.

El crédito por IDPC a que tiene derecho la renta atribuida por una empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, en tanto, se haya afectado con el citado tributo y no haya optado por aplicar la exención referida en los párrafos anteriores, se determinará aplicando directamente la tasa de 25%, sobre el monto de la renta atribuida respectiva (Esta exención solo es aplicable desde el año comercial 2017 en adelante).

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, comunidad o sociedad, esto es, en los términos señalados en la letra a) o b), N° 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, de acuerdo a lo instruido en la letra b) literal iii) anterior.

Se hace presente que en los casos señalados, no procede el incremento por el crédito por IDPC que establece los artículos 54 N° 1 y 62 de la LIR, atendido que los propietarios, comuneros, socios y accionistas se afectan con el IGC o IA sobre la renta bruta obtenida por la empresa, comunidad o sociedad respectiva que se atribuye en el mismo ejercicio.

**e) Crédito contra el IDPC.**

De acuerdo a lo que establece la LIR, del IDPC determinado no podrá deducirse ningún tipo de crédito o rebajas por concepto de exenciones de impuestos o franquicias tributarias establecidas por la misma ley u otros textos legales.

Sin perjuicio de lo anterior, se podrá rebajar del impuesto calculado, el crédito descrito en el artículo 33 bis de la LIR<sup>10</sup>, correspondiente a adquisiciones de activo inmovilizado. En tal caso, aquella parte de la inversión destinada a las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado y que se impute como crédito, no podrá ser deducida como egreso por el contribuyente.

En cuanto a la determinación del crédito referido, éste se calculará sobre los bienes actualizados al término del ejercicio, en conformidad al artículo 41 de la LIR.

Finalmente, se hace presente además que estos contribuyentes pueden acceder para el financiamiento de sus actividades de capacitación, a los recursos consultados en el Fondo Nacional de Capacitación que establece la Ley N° 19.51827, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2, de la Ley N° 20.170 de 2007.

#### **f) Pagos provisionales mensuales.**

Los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán efectuar pagos provisionales mensuales obligatorios (PPMO), a cuenta de los impuestos anuales, para lo cual aplicarán las siguientes normas:

#### **i) Tasa general de PPMO.**

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

Para tales efectos, considerarán, como regla general, sólo los ingresos percibidos por el contribuyente, sin perjuicio de que deberán también considerar los ingresos devengados en los casos señalados en la letra E) anterior.

---

<sup>10</sup> Instrucciones impartidas en la circular N°62 del 2014.

**ii) Tasa especial de PPMO.**

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 en el numeral i) anterior, la que se determinará de la siguiente manera:

**ii.1) Tasa de PPMO opcional:**

Será aquella que resulte de sumar la tasa efectiva del IGC que haya afectado a cada uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas, multiplicada por la proporción de la renta líquida imponible que se haya atribuido a cada uno de éstos, todo ello dividido por los ingresos brutos obtenidos por la empresa.

Lo anterior, puede graficarse en la siguiente fórmula:

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

Donde:

TIGC: corresponde a la tasa efectiva de IGC que afecta a cada propietario, comunero, socio o accionista.

RLI: Base Imponible del IDPC del contribuyente sujeto al régimen de la letra A, del artículo 14 ter.

% Socio: Es la proporción de la renta líquida imponible que se haya atribuido a cada propietario, comunero, socio o accionista. Tratándose del empresario individual, EIRL, o único accionista en el caso de la sociedad por acciones, dicho porcentaje corresponde al 100%.

IB: Corresponde a los ingresos brutos que hayan formado parte del resultado tributario de la empresa, comunidad o sociedad en el ejercicio respectivo.

Para estos efectos, se considerará la tasa efectiva, renta líquida imponible e ingresos brutos correspondientes al año comercial inmediatamente anterior a partir del cual se pretende aplicar la tasa opcional. En consecuencia, la tasa que se determine conforme a este procedimiento se

aplicará a los ingresos brutos del mes en que deba presentarse la declaración de renta correspondiente al ejercicio comercial anterior y hasta los ingresos brutos del mes anterior a aquel en que deba presentarse la próxima declaración de renta.

Ejemplo:

Para determinar la tasa opcional que podrían aplicar los contribuyentes a partir de los PPMO que deban efectuar sobre los ingresos brutos del mes de abril 2017 hasta marzo de 2018, procederán en los siguientes términos (considere ingresos brutos anuales durante el año 2016 por \$ 400.000.000):

Socio	Base IGC al 31.12.16	IGC al 31.12.16 (**)	Tasa Efectiva IGC(*)	RLI empresa	% de la renta atribuida
A	16.500.000	468.681	2.8%	25.000.000	20%
B	14.600.000	319.797	2.2%	25.000.000	10%
%C	20.800.000	812.681	3.9%	25.000.000	30%
D	36.000.000	2.829.599	7.9%	25.000.000	40%

(\*) Corresponde a (IGC/Base IGC) x 100

(\*\*) Supuesto

Aplicación de la fórmula:

$$\{ [(2,8\%) \times (5.000.000)] + [(2,2\%) \times (2.500.000)] + [(3,9\%) \times (7.500.000)] + [(7,9\%) \times (10.000.000)] \} = 400.000.000$$

$$\frac{(140.000 + 55.000 + 292.500 + 790.000)}{400.000.000} = \frac{1.277.500}{400.000.000} = 0,32\%$$

La tasa aplicable por la cual podrá optar el contribuyente es de un 0,32%

### g) Retención de Impuesto Adicional que debe efectuar la empresa.

Si el propietario, comunero, socio o accionista resulta no tener domicilio ni residencia en el país, entonces, la comunidad o sociedad respectiva deberá retener una cantidad a cuenta del impuesto final del contribuyente extranjero.

Según lo establece el inciso 6, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, las empresas, comunidades o sociedades acogidas a este régimen deberán aplicar una tasa igual a 35% sobre la diferencia

de los ingresos y egresos del año comercial respectivo y siempre con el derecho a deducir de dicha retención el crédito por IDPC, aplicando directamente sobre la misma cantidad, la tasa del referido tributo que corresponda al ejercicio respectivo y sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito. Esta retención debe practicarse al término del ejercicio respectivo, sobre el total de las rentas determinadas a esa fecha y debe ser declarada y pagada hasta el día 12 del mes siguiente al del término del ejercicio respectivo (es decir 12 de enero). Conforme lo dispuesto en el artículo 79 de la LIR y a través del formulario N° 50, sobre declaración y pago simultáneo mensual de impuestos.

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 determinada.

#### **F) Registros y controles obligatorios para los contribuyentes que se acojan al régimen**

Los contribuyentes acogidos al régimen, 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: Los vendedores y prestadores de servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado deberán registrar todas sus operaciones de compras, ventas y servicios prestados conforme a lo dispuesto en el artículo N° 59 del DL N°825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

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. En este libro se deberán registrar tanto los ingresos percibidos como los devengados que se obtengan, y por otra parte los egresos pagados y las cantidades adeudadas.



c) Libro de caja<sup>11</sup>: En este libro, los contribuyentes deberán registrar de manera cronológica el flujo de sus ingresos y egresos 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 sus propietarios, 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. Este libro debe ser llevado de forma obligatoria independientemente que se lleve el libro de compras y ventas o el de ingresos y gastos.

**G) 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.**

Los contribuyentes que se acojan a este régimen, estarán liberados, para los efectos tributarios, de las siguientes obligaciones tributarias y registros contables:

a) Llevar contabilidad completa; b) Practicar inventarios en cualquier época del año; c) Confeccionar balances en cualquier época del año; d) Efectuar depreciaciones de los bienes físicos del activo inmovilizado; e) Llevar el detalle de los registros establecidos en el N°4 de la letra A), y N°2 de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR; y f) De aplicar el sistema de corrección monetaria establecido en el artículo 41 de la LIR.

En todo caso, las liberaciones señaladas no obstan a que el contribuyente, pueda voluntariamente decidir llevar contabilidad completa. Es decir, no obstante encontrarse acogido al régimen de tributación simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, puede optar por llevar contabilidad completa.

Cuando el contribuyente decida alternativamente llevar una contabilidad completa conforme a las normas contenidas en los artículos 16 y siguientes del Código Tributario, se libera de la obligación de llevar los registros de ingresos y egresos, y de caja, según corresponda. Para tales efecto los contribuyentes deberán manifestar de manera expresa en la declaración anual de impuestos a la renta correspondiente a cada año comercial por el cual tomaron dicha decisión,

---

<sup>11</sup> Según resolución exenta N° 129 del 31 de Diciembre del 2014.

pudiendo cambiarla cuando lo estimen adecuado, pero en tal caso, se encontrarán obligados a llevar los registros de ingresos y egresos y de caja según corresponda, por el año comercial respectivo.

En los procesos de fiscalización que efectúe este Servicio, el contribuyente deberá acompañar, cuando se requiera, los registros respectivos, o bien, la contabilidad completa cuando hubiere decidido llevarla de manera alternativa.

**H) 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, a través del formulario 3265.

No obstante 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 de la LIR.

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

El contribuyente deberá abandonar obligatoriamente el régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, cuando durante el año comercial respectivo deje de cumplir alguno de los requisitos que establece el N° 1, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vale decir, cuando se encuentre en una o más de las siguientes situaciones; cualquiera sea el período por el cual se haya mantenido en el mencionado régimen:

a) Cuando el promedio anual de sus ingresos percibidos o devengados en los tres últimos ejercicios comerciales móviles, supere el límite de 50.000 UF.

No obstante ello, la LIR permite que el contribuyente por una sola vez exceda el referido límite, 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.

b) Cuando el monto anual de sus ingresos percibidos o devengados en el año comercial respectivo, 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.

c) Cuando el contribuyente, habiendo cumplido con los requisitos para ingresar al régimen y estando en él, supere los límites del 35% y 20% explotación de bienes raíces no agrícolas, rentas de capitales mobiliarios y posesión o tenencia de derechos sociales, acciones o fondos de inversión, respectivamente.

Si se da alguna de estas situaciones el contribuyente deberá retirarse obligatoriamente del ya mencionado régimen, teniendo que permanecer en el hasta el 31 de diciembre del año en que ocurra el hecho que lo excluye de este, debiendo dar el aviso pertinente al Servicio entre el 1 de enero y el 30 de abril del año calendario siguiente vía el Formulario N° 3265

**J) Situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado o al salir de éste.**

A continuación se instruye respecto de los efectos especiales que se producen en ciertos casos, al ingresar al régimen simplificado, o bien, al salir de éste, sea voluntaria u obligatoriamente.

**a) Al ingresar al régimen simplificado.**

**a.1) Incorporación a contar del 1° de enero de 2017.**

De acuerdo al N° 2, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, en el caso de contribuyentes del régimen general de la Primera Categoría obligados a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa y a llevar registro FUT, que cumpliendo con los requisitos, opten por ingresar al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán entender retiradas, remesadas o distribuidas al 31 de diciembre de 2016, para su afectación como rentas de dicho ejercicio con el IGC o IA, según corresponda, la renta o cantidad mayor entre las indicadas en los numerales i) o ii) siguiente

i) Las rentas o cantidades que resulte de la suma y resta de las siguientes partidas<sup>12</sup>:

<b>PARTIDAS</b>		
Valor del capital propio tributario al 31 de diciembre de 2016. Dicho capital propio deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR.	\$.....	(+)
Saldo de retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016. Dicho saldo de retiros en exceso deberá considerarse reajustado a la fecha señalada, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al de diciembre de 2015 y el mes anterior al término del ejercicio del año 2016.	\$.....	(+)
Capital pagado o aportado efectivamente al 31 de diciembre de 2016. 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 término del ejercicio del año 2016.	\$.....	(-)
El saldo positivo de las cantidades no constitutivas de renta, rentas exentas de IGC o IA y las rentas afectas con el impuesto de primera categoría en carácter de único, existentes en el Fondo de Utilidades No Tributables y en el Fondo de Utilidades Reinvertidas, determinadas al 31 de diciembre de 2016	\$.....	(-)
<b>TOTAL i)</b>	<b>\$.....</b>	<b>(=)</b>

<sup>12</sup> Fuente, Circular N° 48 del 15 de Junio del 2015.

ii) Las rentas o cantidades que resulte de la suma de las siguientes partidas<sup>13</sup>:

PARTIDAS		
El saldo de utilidades tributables pendientes de tributación existentes en el registro del Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre de 2016, 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, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.	\$.....	(+)
El saldo de las inversiones efectuadas en acciones de pago y/o en aportes a sociedades de personas existentes al 31 de diciembre de 2016, 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, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.	\$.....	(+)
<b>TOTAL ii)</b>	<b>\$.....</b>	<b>(=)</b>

Cabe señalar, que de acuerdo a la Circular N° 10 de 2015, el Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) considera tres tipos de rentas, a saber; las reinversiones realizadas con utilidades afectas a los impuestos personales, las realizadas con rentas exentas de los impuestos finales y aquellas realizadas con ingresos no constitutivos de renta o las rentas afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único. Conforme a lo anterior, las rentas a considerar para el cálculo precedente, sólo serán aquellas que se encuentren afectas a los impuestos finales, es decir, las afectas a IGC o IA, según corresponda.

La renta o cantidad mayor determinada entre el TOTAL i) o ii) precedente, deberá considerarse retirada, remesada o distribuida desde la empresa en su totalidad, por los respectivos empresarios, comuneros, socios o accionistas, al 31 de diciembre de 2016, esto es, al término del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Dicha renta o cantidad, 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, negocio o

<sup>13</sup> Fuente, Circular N° 48 del 15 de Junio del 2015.

empresa. En el caso de los comuneros, será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate

En caso de mantener un saldo de las inversiones efectuadas en acciones de pago o en aportes a sociedades de personas, 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, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, 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 2017 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 FUR 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. En efecto, el monto que en definitiva se grave con los impuestos señalados, tendrá derecho al crédito por concepto de IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, que figure respecto de tales cantidades en los registros FUT y FUR señalados.

Cabe destacar, que la base imponible de los impuestos personales IGC o IA, deberá ser incrementada conforme al artículo 54 N° 1 y 62 de la LIR, cuando corresponda, por una suma equivalente al crédito por IDPC a que tenga derecho el contribuyente.

A continuación se ejemplifica lo señalado precedentemente:

**ANTECEDENTES:**

<b>Registros</b>	<b>Rentas Netas</b>	<b>Crédito IDPC 20%</b>	<b>Incremento IDPC</b>
FUT	1.000	250	250
FUR	1.000	250	250
<b><i>Total rentas afectas a IGC o IA</i></b>	<b>2.000</b>	<b>500</b>	<b>500</b>

Capital propio tributario	5.000
(-)Aportes de capital	-2.000
(-) FUTN	0
<b>Total rentas afectas a IGC o IA acumuladas en el CPT</b>	<b>3.000</b>

**DESARROLLO:**

Rentas afectas a IGC o IA que se entienden retiradas (la cantidad mayor) 3.000

Incremento por IDPC	500
	<hr/>
Base imponible de los impuestos personales IGC o IA	3.500

**a.2) Incorporación en años posteriores al 1° de enero de 2017.**

A contar del 1° de enero de 2017, entrarán en vigencia los nuevos regímenes generales de tributación establecidos en las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR, a los cuales deberán incorporarse los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva, según contabilidad completa y balance general, salvo que cumpliendo con los requisitos, opten por acogerse a un régimen especial de tributación. Conforme a las normas señaladas, estos contribuyentes deberán llevar determinados registros especiales para controlar las rentas y cantidades susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas por los propietarios de dichas empresas. Ahora bien, en el caso que estos contribuyentes opten, cumpliendo con los requisitos para ello, por incorporarse al régimen simplificado de tributación establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según sus saldos al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 2, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

No obstante lo anterior, los efectos tributarios que se originan con motivo del cambio de régimen, dependerá del régimen general del cual provenga el contribuyente.



**i) Contribuyentes sujetos al régimen de IDPC con imputación total de crédito en los impuestos finales, según la letra A), del artículo 14 de la LIR.**

Tales contribuyentes deberán considerar atribuidas las rentas o cantidades que determinen en la forma dispuesta en la letra a), del N° 2, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al régimen simplificado, para afectarse con los IGC o IA, según corresponda, sin derecho al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

Dichas rentas se atribuirán en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, de acuerdo a lo instruido en la letra E.1 letra b) literales i), ii) y iii).

Ahora bien, las rentas o cantidades que deberán considerarse atribuidas en la oportunidad señalada, se determinarán de la siguiente forma:

<b>PARTIDAS</b>		
<p>Valor del capital propio tributario determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.</p> <p>Dicho capital propio deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR</p>	\$.....	(+)
<p>Saldo de 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 de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.</p> <p>Dicho saldo de retiros en exceso deberá considerarse reajustados a la fecha señalada, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al término del ejercicio anterior al que precede al de cambio de régimen y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado.</p>	\$.....	(+)
<p>El capital pagado o aportado efectivamente en la empresa o sociedad al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.</p> <p>Para ello, deberán considerarse los aportes iniciales, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado.</p>	\$.....	(-)
<p>El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establece la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 LIR, correspondiente al saldo de las rentas atribuidas propias pendientes de retiro, remesa o distribución, ya que han completado su tributación con los impuestos a la renta.</p>	\$.....	(-)

<p>El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establece la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, correspondiente al saldo de rentas exentas, ingresos no constitutivos de rentas y las rentas con tributación total cumplida</p>	<p>\$.....</p>	<p>(-)</p>
<p>El saldo de utilidades tributables pendientes de tributación existentes en el registro del Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, 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, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 (Saldo de FUT histórico que los contribuyentes deben mantener, registrar e imputar en la forma señalada en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780). Tales rentas deberán considerarse según su saldo reajustado al término del ejercicio anterior a aquel en que se efectúe el cambio de régimen</p>	<p>\$.....</p>	<p>(-)</p>
<p>El saldo positivo de las cantidades no constitutivas de renta, rentas exentas de IGC o IA y las rentas afectas con el impuesto de primera categoría en carácter de único existentes en el Fondo de Utilidades No Tributables al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 (saldo FUNT histórico que los contribuyentes deben mantener, registrar e imputar en la forma señalada en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780). Tales rentas deberán considerarse según su saldo reajustado al término del ejercicio anterior a aquel en que se efectúe el cambio de régimen</p>	<p>\$.....</p>	<p>(-)</p>
<p><b>Rentas o cantidades que deberán considerarse atribuidas<sup>14</sup></b></p>	<p><b>\$.....</b></p>	<p><b>(=)</b></p>

<sup>14</sup> Fuente, Circular N°48 del 15 de Junio del 2015.

Cabe reiterar que las rentas o cantidades que se determinen conforme al procedimiento descrito en el recuadro anterior, no tienen derecho al crédito por IDPC, a que se refiere los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

No obstante lo anterior, conforme al inciso 2°, del numeral ii), de la letra a), del N° 2, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, el saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la misma ley, podrá seguir siendo utilizado por el contribuyente, ahora acogido al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, rebajándolo del IDPC que deba pagar a partir del año de incorporación al referido régimen simplificado. Este crédito se reajustará por la variación del IPC entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo.

En el evento que dicho crédito supere el monto del IDPC que deba pagar el contribuyente, el exceso o remanente podrá continuar siendo imputado en los ejercicios siguientes hasta su total extinción. Para tal efecto el crédito deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la determinación del remanente y el mes anterior al término del ejercicio respectivo.

Se hace presente que el crédito en comento no podrá ser imputado a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

**ii) Contribuyentes sujetos al régimen de IDPC con deducción parcial de crédito en los impuestos finales, según la letra B), del artículo 14 de la LIR.**

Los contribuyentes sujetos al régimen general de tributación establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen simplificado, para afectarse con IGC o IA, con derecho al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, en la forma y por el monto que establecen dichas normas y el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR<sup>40</sup>, las rentas que a continuación se indican:

PARTIDAS		
<p>Valor del capital propio tributario determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.</p> <p>Dicho capital propio deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR</p>	\$.....	(+)
<p>Saldo de 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 de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.</p> <p>Dicho saldo de retiros en exceso deberá considerarse reajustados a la fecha señalada, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al término del ejercicio anterior al que precede al de cambio de régimen y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado.</p>	\$.....	(+)
<p>El capital pagado o aportado efectivamente en la empresa o sociedad al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.</p> <p>Para ello, deberán considerarse los aportes iniciales, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado.</p>	\$.....	(-)
<p>El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establece la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 LIR, correspondiente al saldo de las rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta, y las rentas con tributación total cumplida</p>	\$.....	(-)
<p>El saldo de utilidades tributables pendientes de tributación existentes en el registro del Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre del</p>	\$.....	(-)

<p>año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, 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, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 (Saldo de FUT histórico que los contribuyentes deben mantener, registrar e imputar en la forma señalada en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780).</p> <p>Tales rentas deberán considerarse según su saldo reajustado al término del ejercicio anterior a aquel en que se efectúe el cambio de régimen</p>		
<p>El saldo positivo de las cantidades no constitutivas de renta, rentas exentas de IGC o IA y las rentas afectas con el impuesto de primera categoría en carácter de único existentes en el Fondo de Utilidades No Tributables al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 (saldo FUNT histórico que los contribuyentes deben mantener, registrar e imputar en la forma señalada en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780).</p> <p>Tales rentas deberán considerarse según su saldo reajustado al término del ejercicio anterior a aquel en que se efectúe el cambio de régimen.</p>	\$.....	(-)
<p><b>Rentas o cantidades que deberán considerarse retiradas o distribuidas<sup>15</sup></b></p>	\$.....	(=)

Dichas cantidades se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas en la misma proporción en que se haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. En el caso de los comuneros, será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

Según se indicó, las rentas o cantidades determinadas conforme a lo indicado en el recuadro anterior, tendrán derecho al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N°3 y 63 de la

<sup>15</sup> Fuente, Circular N° 48 del 15 de Junio del 2015.

LIR, en la forma y por el monto que dichas normas establecen, en concordancia con el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR43. En consecuencia, tales contribuyentes tendrán derecho a imputar el crédito por IDPC anotado en el registro a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, el que deberá incrementar la base imponible de los impuestos señalados, en los términos de los artículos 54 o 62 de la LIR, según corresponda.

Por su parte, las normas legales que regulan el otorgamiento del crédito por IDPC, establecen que los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que imputen en contra de los impuestos personales, el crédito proveniente del saldo acumulado en el numeral i), del registro b) referido, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto de dicho crédito, el cual se considerará como un mayor IGC o IA, según corresponda, con las salvedades que indican los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. Por lo tanto, el propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad, que se incorpora al régimen simplificado, al momento de reconocer en sus bases imponibles de los impuestos personales las rentas señaladas, podrán imputar en contra de dichos tributos el crédito por IDPC que corresponda, y, posteriormente, deberán dar cumplimiento al pago del débito fiscal equivalente al 35% del crédito antes señalado.

El crédito en comento corresponderá al que se determine aplicando sobre las rentas acumuladas, la tasa de crédito equivalente a la que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente al término del ejercicio anterior al cambio de régimen, por la diferencia que resulte de restar a la cantidad de cien menos la tasa del citado tributo, todo ello expresado en porcentaje, de acuerdo a lo establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En el caso que determinada las rentas acumuladas de acuerdo al procedimiento descrito en el recuadro anterior, éstas no existan o resulte una cantidad negativa, el crédito por IDPC podrá ser imputado al IDPC que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen simplificado. Para tal efecto, el crédito deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo. No obstante lo anterior, si el crédito referido se encuentra afecto a restitución en los términos de los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, los contribuyentes podrán

imputar como tal, sólo la parte del crédito que no tiene tal obligación, vale decir, sólo el 65% del crédito en cuestión.

En el evento que dicho crédito supere el monto del IDPC que deba pagar el contribuyente, el exceso o remanente podrá continuar siendo imputado en los ejercicios siguientes hasta su total extinción. Para tal efecto, el crédito contra el IDPC deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la determinación del remanente y el mes anterior al término del ejercicio respectivo.

Con todo, el remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

### **iii) Tratamiento de las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016.**

En el caso que los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, aún mantengan un saldo de utilidades acumuladas pendientes de tributación con IGC o IA, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 (FUT histórico que los contribuyentes deben mantener, registrar e imputar en la forma señalada en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780), deberán considerar íntegramente retiradas, remesadas o distribuidas dichas cantidades al término del ejercicio anterior al ingreso al régimen simplificado, para afectarse con el IGC o IA, según corresponda.

Si el propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad respectiva es contribuyente de los impuestos personales IGC o IA, deberán incorporar en la base imponible del impuesto correspondiente, las rentas señaladas en el párrafo anterior, con derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR que haya afectado a tales cantidades, todo ello, en la misma proporción en que se haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. En el caso de los comuneros, será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.



Por otra parte, si el propietario, comunero, socio o accionista de la empresa, comunidad o sociedad es contribuyente del IDPC, deberán considerar estas utilidades recibidas en la misma proporción antes señalada a título de retiro o distribución afecta al IGC o IA, desde una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, con derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR que haya afectado a tales cantidades. Conforme a lo anterior, corresponderá darle el tratamiento tributario que corresponda a ese retiro o distribución recibida, de acuerdo a la forma en que el propietario, comunero, socio o accionistas determine sus rentas efectivas de la primera categoría, considerando particularmente lo dispuesto en los artículos 14, 31 N° 3, 33 N° 1 y 5 de la LIR.

Respecto de las rentas acumuladas en el registro FUR, a que se refiere el párrafo 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, las que se encuentran incluidas como parte del capital aportado a la empresa, sociedad o comunidad respectiva, cabe destacar que su tratamiento tributario se encuentra regulado también dentro del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, afectándose con impuesto, según corresponda de acuerdo a las normas allí establecidas, al momento en que se efectúe una devolución de capital con cargo a dichas sumas, al momento de la enajenación de las acciones o derechos sociales respectivos, o bien, al término de giro, según corresponda, materias sobre las cuales se espera pronunciamiento por parte del Servicio.

**b) Al salir del régimen simplificado, sea voluntaria u obligatoriamente.**

Los contribuyentes tendrán la obligación de:

**i) Practicar un inventario inicial para efectos tributarios.**

Los contribuyentes que abandonen voluntaria u obligatoriamente el régimen simplificado para incorporarse a cualquiera de los regímenes generales de tributación establecidos en las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, deberán practicar un inventario inicial para efectos tributarios, acreditando debidamente las partidas que éste contenga. En dicho inventario deberán registrar los siguientes activos que el contribuyente mantenga al 31 de diciembre del último año

comercial acogido al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, valorizando estos activos de la siguiente forma:

i.1) La existencia del activo realizable, se registrará a su costo de reposición, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.

i.2) Los activos fijos físicos, se registrarán a su valor actualizado al término de dicho ejercicio, aplicándose para tales efectos las normas de los artículos 41 inciso 1° N° 2 y 31, inciso 4°, N° 5 de la LIR, considerando los años de vida útil normal para los fines del cálculo de la depreciación.

i.3) 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.

Según lo señalado, las partidas indicadas precedentemente deberán ser acreditadas fehacientemente por el contribuyente ante este Servicio, con los documentos, libros, registros u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, todo ello, conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario.

## **ii) Tratamiento tributario de ciertas diferencias que se determinen al cambio de régimen.**

La diferencia positiva que se produzca entre el valor de las existencias del activo realizable, más el valor de los activos fijos físicos y descontadas las pérdidas tributarias que se hayan determinado al 31 de diciembre del último año comercial en que estuvo acogido al régimen simplificado, constituirán para efectos tributarios un ingreso diferido. Para ello deberán considerarse aquellas partidas que se encuentren efectivamente pagadas, pues solo ellas han representado un egreso en el régimen simplificado, cuya deducción se compensa al considerarlos como parte del activo de la empresa. Este ingreso deberá reconocerse en partes iguales dentro de los ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales consecutivo siguientes, contados desde aquel en que se produce el cambio de régimen, incorporando como mínimo un tercio de dicho ingreso en cada ejercicio hasta su total extinción.

La diferencia que deberá considerarse como un ingreso diferido, se determinará de la siguiente manera:

Detalle		
El valor de las existencias del activo realizable efectivamente pagadas, registradas a su costo de reposición, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.	\$.....	(+)
El valor de los activos fijos físicos efectivamente pagados, se registrarán a su valor actualizado al término de dicho ejercicio, aplicándose para tales efectos las normas de los artículos 41, inciso 1°, N° 2 y 31, inciso 4°, N° 5 de la LIR, considerando los años de vida útil normal para los fines del cálculo de la depreciación	\$.....	(+)
El valor de las pérdidas tributarias que se hayan determinado al 31 de diciembre del último año comercial en que estuvo acogido al régimen simplificado.	\$.....	(+)
<b>Si el resultado es positivo, se considerará como un ingreso diferido a imputar en 3 ejercicios comerciales.<sup>16</sup></b>	<b>\$.....</b>	<b>(=)</b>

En el caso que el contribuyente ponga término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente de tributación, deberá agregarse a los ingresos del ejercicio del término de giro, cumpliendo de este modo la tributación que se mantenía pendiente.

Para los efectos del reconocimiento del ingreso diferido que se haya producido según lo indicado precedentemente, se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior al término del ejercicio que antecede al cambio de régimen y el mes anterior al del balance. Por su parte, el saldo del ingreso diferido pendiente de reconocer en los ejercicios siguientes, se reajustará de

<sup>16</sup> Fuente, Circular N°48 del 15 de Junio del 2015.

acuerdo al porcentaje de variación del IPC en el período comprendido entre el mes anterior al del cierre del ejercicio anterior y el mes anterior al del balance en que se reconoce el ingreso.

En el caso que el resultado de la suma de las cantidades indicadas precedentemente, descontado el monto de las pérdidas tributarias determinadas al término del ejercicio respectivo, sea negativo, dicho resultado constituirá la pérdida tributaria que podrá deducirse como gasto, en la forma dispuesta en el N° 3, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR. En caso que el resultado sea positivo, junto con reconocerse el ingreso diferido señalado, la pérdida que se haya determinado bajo el régimen simplificado no podrá ser considerada como gasto en el nuevo régimen.

### **iii) Obligación de determinar un capital propio tributario.**

Los contribuyentes deberán también determinar el monto del 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 en el numeral i) anterior, y de acuerdo a lo establecido en el N° 1, del inciso 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 deberán ser imputadas o deducidas al 1 de enero del año al de su incorporación al régimen general de tributación, según corresponda, los ingresos devengados no percibidos y los gastos que es encontraban adeudados al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen.

El monto del capital propio tributario determinado conforme a las reglas anteriores, constituirá el capital propio inicial de la empresa o sociedad al momento de cambiar al régimen general por el cual haya optado.

**iv) Determinación de las rentas acumuladas en el capital propio tributario obtenidas durante el período en que el contribuyente se mantuvo en el régimen simplificado.**

Con motivo de la incorporación a cualquiera de los regímenes generales de tributación, estos contribuyentes deberán determinar el capital propio tributario calculado conforme a lo señalado precedentemente, al cual se deberá restar el monto positivo del ingreso diferido señalado en el numeral ii) anterior, 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, todos ellos reajustados 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.

Lo anterior, se puede graficar de la siguiente manera:

Detalle		
Capital propio tributario determinado al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, calculado conforme al inventario determinado por el contribuyente (activos y pasivos).	\$.....	(+)
Ingreso diferido a considerar en 3 ejercicios consecutivos (Determinado como la diferencia entre el valor de las existencias más el valor de los activos fijos físicos, ambos efectivamente pagados, y descontando las pérdidas tributarias.	\$.....	(-)
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 de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. Todos ellos, se reajustarán 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.	\$.....	(-)
<b>Diferencia que corresponde a las rentas ya tributadas y no retiradas o distribuidas, en el régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.</b> <sup>17</sup>	\$.....	(=)

<sup>17</sup> Fuente, Circular N°48 del 15 de Junio del 2015

A través del procedimiento anterior, se busca determinar las rentas acumuladas en la empresa que cambia de régimen, y que ha obtenido el contribuyente mientras estuvo acogido al régimen simplificado, cuya tributación ya fue cumplida, pero que sus propietarios no han retirado, remesado o distribuido.

La diferencia positiva, corresponderá a la utilidades acumuladas en el capital propio tributario de la empresa, constituyendo el saldo inicial positivo de los registros señalados en la letra c), del N° 4, de la letra A), o en la letra a), del N° 2, de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según sea el régimen general a que se encuentre sujeto el contribuyente, considerándose para todos los efectos de la LIR como rentas que ya han completado su tributación con los impuestos a la renta, y en consecuencia, no deben ser declarados ni considerados para la progresividad que establece el artículo 54 de la LIR, frente al IGC.

**v) En todo caso, la incorporación al régimen general de la LIR, no podrá generar otras utilidades o pérdidas, provenientes de partidas que afectaron el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.**

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

Los contribuyentes que se hayan retirado del régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, 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.

**K) Normas aplicables en caso de término del giro de un contribuyente acogido a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.**

El N° 4, del artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, regula la tributación de las rentas o cantidades acumuladas o retenidas en las empresas que se encuentren acogidas a las reglas de la primera categoría sujetas al régimen simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, cuando pongan término a su giro o cuando el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

En consecuencia, dichos contribuyentes deberán aplicar las nuevas reglas que esta disposición establece para la tributación que corresponde a las rentas o cantidades antes señaladas, respecto a la determinación de la base imponible, método de atribución de tales rentas o cantidades a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas y los impuestos que resulten aplicables.

**a) Rentas sujetas a la tributación que establece el N° 4, del artículo 38 bis de la LIR**

Los contribuyentes acogidos al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que terminen su giro, o bien, el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes, para establecer la base imponible afecta a la tributación que dispone el N° 4, del artículo 38 bis de LIR, deberán determinar las rentas o cantidades acumuladas a la fecha término de giro.

Esta renta corresponde a la suma del activo realizable y los bienes del activo físico de activo inmovilizado que se mantengan en la empresa a esa fecha, descontadas las pérdidas que hayan determinado en el último ejercicio correspondiente al término de giro.

En consecuencia, los contribuyentes que se encuentren en esta situación deberán efectuar el siguiente procedimiento para determinar las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de su término de giro:

Partida		
Activo realizable existente a la fecha de término de giro según inventario, valorado según costo de reposición de conformidad al N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.	\$.....	(+)
Bienes físicos del activo inmovilizado según inventario, a su valor actualizado al término de giro, conforme a los artículos 31 inciso 4° N° 5, y 41 inciso 1° N° 2 de la LIR.	\$.....	(+)
Monto de las pérdidas determinadas conforme a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR al término de giro, correspondiente a la diferencia negativa entre los ingresos percibidos o devengados que correspondan y los egresos efectivamente pagados por el contribuyente.	\$.....	(-)
<b>Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al momento del término de giro, pendientes de tributación.</b> <sup>18</sup>	\$.....	(=)

Las rentas o cantidades así determinadas, en atención al régimen al cual se encuentra sujeto el contribuyente, deben ser atribuidas a sus propietarios, contribuyentes del artículo 58, N° 1, comuneros, socios o accionistas, para efectos de ser gravadas con la tributación correspondiente. Dicha atribución se efectuará en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

**b) Tributación que afecta a las rentas o cantidades determinadas a la fecha de término de giro.**

Cuando se atribuyan las rentas o cantidades determinadas anteriormente, se gravarán con el IGC o IA, según corresponda, sin derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, en atención que tales cantidades no fueron gravadas con dicho tributo.

Cabe hacer presente, que la empresa o sociedad que pone término a su giro deberá además atribuir la renta líquida imponible determinada durante su último ejercicio, en la forma señalada

<sup>18</sup> Fuente, Circular N°48 del 15 de Junio del 2015



en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según el caso. Por lo tanto, la empresa deberá cumplir con el IDPC sobre dicha renta y los propietarios, socios, comuneros o accionistas, debido a la atribución de tales cantidades, deberán gravarlas con el IGC o IA, según corresponda, pero en este caso con derecho al crédito por IDPC que las gravó previamente, según lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, de acuerdo a las reglas generales aplicables a los contribuyentes sujetos a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Para los efectos de declarar la renta atribuida determinada al término de giro conforme a la letra a) anterior, en las bases imponibles del IGC o IA, de conformidad a los artículos 65 N° 3 y 4, y 69 de la LIR, los contribuyentes deberán reajustarlas en el porcentaje de variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al del balance de término de giro y el mes de noviembre del año respectivo, en virtud de lo establecido en los artículos 54 N° 3 inciso final y 62 inciso 1° de la LIR.

Por otra parte, las empresas que ponen término a su giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del Código Tributario, deberán declarar y pagar el IDPC, que corresponda al ejercicio en el que cesen las actividades.

De la suma a pagar por el impuesto señalado anteriormente, se podrán rebajar los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dicha obligación tributaria de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95 de la LIR. Los excedentes que se produzcan de los mencionados pagos, producto de la imputación señalada, podrá solicitarse su devolución en la forma prevista en el inciso 4°, del artículo 97 de la LIR.

El saldo de impuesto no cubierto con los pagos provisionales mensuales, deberá pagarse debidamente reajustado de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al término de giro (fecha de balance o cierre del ejercicio) y el mes anterior a aquel en que legalmente deba pagarse el tributo conforme al plazo señalado en el artículo 69 del Código Tributario.

**c) Rentas determinadas al momento del término de giro que son atribuidas a propietarios, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios, comuneros o accionistas sujetos al IDPC.**

Las rentas que son atribuidas por regla general deben ser reconocidas en las bases imponibles de los impuestos personales en el año tributario correspondiente, sin perjuicio de la posibilidad que entrega la ley de reliquidar el IGC en los términos del N° 3, del artículo 38 bis de la LIR. Sin embargo, en el evento que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa que termina su giro, sean a su vez otros contribuyentes del IDPC, sea que estén sujetos a las reglas establecidas en las letras A), B) o C), del artículo 14 de la LIR, o bien, a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, éstos deberán volver atribuir tales rentas a sus propios dueños, comuneros, socios o accionistas, y así sucesivamente, hasta que tales cantidades sean reconocidas por los contribuyentes de los impuestos personales

**d) Opción por declarar las rentas o cantidades acumuladas en las empresas al término de giro como afectas al IGC aplicando la tasa promedio que la LIR establece.**

De conformidad al N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, el empresario, comunero, socio o accionista, con domicilio o residencia en Chile, de la empresa o sociedad que ponga término a su giro, podrán optar por gravar las rentas determinadas a dicha fecha con una tasa equivalente al promedio de las tasas más altas del IGC que los hayan afectado en los seis ejercicios anteriores al cese de actividades.

Los contribuyentes que tienen derecho a esta opción, son aquellos que tienen la propiedad o participan directa en empresas, comunidades o sociedades acogidas al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, por las rentas o cantidades que se entienden atribuidas al término de giro, conforme a las reglas del N° 4, del artículo 38 bis de la LIR.

**i) Determinación de la tasa promedio del IGC.**

Para efectos de determinar la tasa promedio del IGC que corresponde aplicar sobre las rentas o cantidades señaladas, los empresarios, comuneros, socios o accionistas, deberán considerar los ejercicios de existencia de la empresa o sociedad que cesa sus actividades, en los siguientes términos:

(a) Si la empresa que pone término de giro tuviera una existencia de seis o más ejercicios comerciales consecutivos, las rentas o cantidades que correspondan al empresario, comunero, socio o accionista con ocasión del cese de las actividades, se afectarán con una tasa de IGC equivalente al promedio de las tasas marginales más altas de la escala de dicho tributo que haya afectado a las personas antes indicadas en los seis años tributarios consecutivos anteriores al término de giro, de acuerdo con las normas generales que regulaban a dicho tributo en los períodos indicados.

(b) Si la citada empresa a la que se pone término de giro, tuviera una existencia inferior a seis ejercicios comerciales consecutivos, la tasa promedio antes indicada se determinará considerando los años de existencia efectiva de la empresa que cesa sus actividades.

Se hace presente que sólo deberán considerarse en el promedio, aquellos ejercicios en que los contribuyentes se hubieren encontrado afectos al IGC y exista alguna tasa marginal aplicada, no así cuando éstos se hayan encontrado exentos o liberados de la obligación de presentar la declaración anual del referido tributo, y por tanto, no ha habido aplicación de alguna tasa marginal.

(c) Si la empresa que termina el giro de sus actividades, hubiese existido sólo en el ejercicio en el cual ocurre el cese de las actividades, las rentas o cantidades que corresponda al comunero, socio o accionista se afectarán con el IGC como ingresos de ese ejercicio, de acuerdo con las normas generales que regulan a dicho tributo, es decir deberá efectuarse una sola declaración incluyendo todas las rentas de cualquier origen que haya obtenido. Igual procedimiento se aplicará cuando la tasa promedio señalada, no sea posible determinarla, ya sea porque el

comunero, socio o accionista en esos períodos tributarios no estuvo obligado a declarar IGC o quedó exento o no gravado respecto del citado tributo personal

Finalmente, la tasa promedio de las tasas marginales más altas de la escala del IGC que afectaron al empresario individual, comunero, socio o accionista, en los términos antes descritos, se determinará expresando dicha alícuota en cifras enteras, eliminando los decimales inferiores a cinco y elevando al entero superior los decimales iguales o superiores a cinco.

**ii) Créditos imputables al IGC determinado en virtud de la reliquidación que permite el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR.**

De conformidad al N° 4, del artículo 38 bis de la LIR, las empresas, comunidades o sociedades acogidas al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, entenderán atribuidas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, las rentas acumuladas a la fecha de término de giro, las cuales no tendrán derecho a crédito por IDPC imputable al IGC, ya sea que tales personas opten o no a la posibilidad de gravar dichas sumas con una tasa promedio del referido tributo, debido a que las rentas afectas al mencionado impuesto personal no han sido gravadas con el IDPC, así como tampoco con ningún otro impuesto.

**e) Valor de costo para fines tributarios que corresponde a los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas que terminan su giro.**

La Ley incorporó en el artículo 38 bis de la LIR, una norma de control respecto de los valores tributarios correspondientes a los bienes adjudicados a los dueños, comuneros, socios o accionistas de una empresa, comunidad o sociedad, con ocasión de la liquidación o disolución de la misma.

De esta manera, el valor de costo tributario que deberán considerar los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad que termina su giro, respecto de los bienes que le sean adjudicados en la liquidación o disolución de la misma, corresponderá al valor para efectos tributarios considerado por tales empresas de acuerdo al inventario que deben practicar al término de giro.

Lo anterior resulta aplicable aun cuando el valor asignado en la adjudicación respectiva, resulte ser una cantidad distinta a la señalada precedentemente.

En consecuencia, para los efectos de aplicar por ejemplo, las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR, las de depreciación del artículo 31 N° 5 y 5 bis de la misma ley, o bien, para determinar el costo tributario deducible al momento de la enajenación posterior del activo de que se trate, sólo deberá considerarse el valor de costo tributario considerado por la empresa, comunidad o sociedad en el cálculo del inventario referido anteriormente.

**L) Obligación de informar al Servicio y de certificar a los propietarios de las empresas acogidas a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.**

Los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán informar anualmente al Servicio e informar y certificar a sus propietarios, socios, comuneros o accionistas lo siguiente:

- i) El monto de las rentas o cantidades atribuidas.
- ii) El monto de los retiros, remesas o distribuciones.
- iii) El monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios y voluntarios efectuados, que correspondan a cada socio, comunero o accionista.

El total de los pagos provisionales mensuales obligatorios o voluntarios que se informen a los propietarios, socios, comuneros o accionistas, sólo se efectuará cuando el contribuyente ejerza la opción por eximirse del pago del IDPC del ejercicio respectivo, los cuales serán informados en la misma proporción en que deba atribuirse la renta.

Los términos, la forma y el plazo en que estos contribuyentes deberán cumplir con las obligaciones señaladas, serán establecidos mediante una resolución por el Servicio.

**M) Reglas que deberán aplicar los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 se encontraban sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y que a partir del 1° de enero de 2017 opten por abandonarlo desde esa fecha.**

Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 se encuentren sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se entienden incorporados de pleno derecho al mismo régimen vigente a contar del 1° de enero de 2017. No obstante aquello, tales contribuyentes pueden optar por retirarse voluntariamente del régimen a contar de igual fecha. De acuerdo a lo anterior, si bien deben determinar sus rentas a esa fecha conforme con el texto vigente de tal disposición, los efectos tributarios de la renuncia voluntaria al régimen, en tanto inciden en la determinación de las rentas de los contribuyentes a partir del 1° de enero del 2017, deben sujetarse a las reglas establecidas en el texto de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

En la incorporación al régimen general establecido en el artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes deberán aplicar lo dispuesto en los N°s 5 y 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente a partir de esa fecha.

**N) Normas que rigen a los contribuyentes que se acogen al régimen de contabilidad simplificada establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, para los efectos de las gratificaciones legales de los trabajadores.**

Sobre la materia, cabe señalar que también se mantiene vigente lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley N° 20.170 de 2007, que establece que para los efectos de la obligación del pago de gratificaciones legales a los trabajadores contenida en el artículo 47 del Código del Trabajo, se entenderá:

- a) Que los contribuyentes que se acogen al régimen de contabilidad simplificada contenido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR cumplen con el requisito de llevar libros de contabilidad;
- y

b) Por utilidades o excedentes líquidos, lo que resulte de aplicar lo dispuesto en el N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, sin deducir las pérdidas de ejercicios anteriores, y no se aplicará lo establecido en el inciso 1°, del artículo 48 del Código del Trabajo.

c) En consecuencia, de lo dispuesto por el artículo 3, de la Ley N° 20.170, se desprenden los siguientes efectos tributarios:

c.1) Para los efectos de la obligación del pago de las gratificaciones legales a que se refiere el artículo 47 del Código del Trabajo, se entenderá que los contribuyentes que se acogen al régimen de contabilidad simplificada de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, cumplen con el requisito de llevar libro de contabilidad que exige la norma laboral antes indicada.

c.2) Las utilidades o excedentes líquidos para el cumplimiento de la obligación señalada en el punto precedente, y a que se refiere el artículo 48 del Código del Trabajo, se determinarán de acuerdo al mecanismo o procedimiento de cálculo establecido por el N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, pero sin deducir las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores; procedimiento de determinación que se aplicará en reemplazo de aquel establecido por el inciso 1° de la norma laboral antes mencionada.

## **2) Exención de Impuesto Adicional por ciertos servicios prestados en el exterior a las micro, pequeñas y medianas empresas, a contar del 1° de enero de 2017.**

La letra B, del artículo 14 ter de la LIR, establece a contar del 1° de enero de 2017, 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. Lo anterior, se aplicará sin perjuicio de las demás exenciones que establece la LIR en su artículo 59, y de la aplicación de los términos de un convenio para evitar la doble tributación internacional que se encuentre vigente.

### **A) Rentas o cantidades exentas.**

Conforme con las disposiciones contenidas en el N° 2, del artículo 59 de la LIR, 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.

Ahora bien, 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 en el extranjero, siempre que éstos se presten a las personas de que trata la letra B) siguiente.

Por el contrario, si se trata de servicios prestados en Chile, las remuneraciones pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición por dicho concepto no gozan de la exención referida en este número.

En consecuencia, 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.



## **B) Empresas beneficiadas.**

La exención referida beneficia a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, prestadores de los servicios señalados a las empresas que se indican en esta letra.

No obstante ello, también se ven beneficiadas 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, la referida exención opera sólo en caso que las prestaciones de servicios en el extranjero se efectúen a empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, por rentas del artículo 20 de la LIR, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 UF en los tres últimos años comerciales.

Por tanto, 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.
- iii) Obtengan un promedio anual de ingresos de su giro no superior a 100.000 UF en los tres últimos años comerciales.

Para estos efectos, las empresas deberán tener al 31 de diciembre del año comercial inmediatamente anterior a aquél en que paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición las rentas gravadas con IA, y que se encontrarían exentas del referido tributo en tanto cumplan con los requisitos señalados, un promedio anual de ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro o actividad no superior a 100.000 UF, en los tres últimos años comerciales anteriores.

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.

### **C) Norma de control.**

No obstante lo indicado precedentemente, la letra B, del artículo 14 ter de la LIR, dispone que aun cuando se cumplan los requisitos para gozar de la referida exención, igualmente se aplicará una tasa de IA de 20% sobre los referidos servicios, cuando los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final, del inciso 1°, del artículo 59 de la LIR, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en dicha norma.

De acuerdo con ello, se aplicará una tasa de 20% de IA, cuando el acreedor o beneficiario de las remuneraciones se encuentre constituido, domiciliado o sea residente en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refieren los artículo 41 D y 41 H de la LIR, o bien, 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. El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución.

### **Capítulo III: De otras disposiciones**

**3) Beneficios introducidos por la Ley 20.780 del 29 de septiembre de 2014, para los contribuyentes acogidos al régimen simplificado con respecto al Impuesto al Valor Agregado y Código Tributario, y modificaciones generales introducidas por la Ley N° 20.899 del 08 de Febrero del 2016.**

**A) Modificaciones introducidas al D.L N°825<sup>19</sup>.**

**a) Artículo 8 letra m.**

Una de las modificaciones más importante introducidas por la Ley N° 20.780 fue aquélla que reemplazó completamente la letra m) del artículo 8°.

Recordemos que la norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, establecía que estará gravada con IVA la venta de bienes corporales muebles que:

- i) lleven a cabo las empresas, antes de que haya terminado su vida útil normal, en conformidad a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta
- ii) o transcurrido un plazo de 4 años desde su primera adquisición, siempre que formen parte de su activo fijo y que hayan otorgado derecho a crédito fiscal en su adquisición, fabricación o construcción.
- iii) En el caso de los inmuebles o establecimientos de comercio la venta estará gravada con IVA cuando se realice antes de 12 meses desde su adquisición, inicio de actividades o construcción, según corresponda.

Con la modificación introducida la regla general será que todas las ventas de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado y cuya adquisición haya dado derecho a crédito fiscal, van a estar gravadas con IVA sin que exista plazo que condicione dicha situación.

Ahora bien, sólo respecto de la venta de bienes muebles, la norma en comento estableció una excepción a esta regla general, señalando que no se considerará para los efectos de su afectación

---

<sup>19</sup> Decreto Ley N°825 de 1974, sobre Impuesto al Valor Agregado.

con el impuesto, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo fijo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurridos 36 meses contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, siempre que aquella venta sea efectuada por, o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el 14 ter de la LIR.

De acuerdo a lo anterior para efectos de aplicar la norma de excepción deben concurrir los siguientes requisitos copulativos:

- a) La venta debe recaer sobre bienes corporales muebles que formen parte del activo fijo de la empresa.
- b) La venta debe ser realizada después de transcurridos 36 meses, contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción.
- c) La venta debe ser efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la LIR.

Dicha norma entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2016.

#### **b) Postergación del pago de Impuesto al Valor Agregado**

Si bien es cierto este beneficio no es exclusivamente para contribuyentes acogidos al régimen simplificado de tributación de igual forma puede ser utilizado por estos, pues está orientado a la Micro, Pequeñas y Medianas empresas las cuales están englobadas en este régimen, debiendo cumplir con el siguiente requisito para la postergación del pago de IVA:

- i) AL momento de solicitar la Postergación no tengan morosidad reiterada<sup>20</sup>

Por otra parte se debe tener presente que:

---

<sup>20</sup>**Morosidad reiterada:** se considerara moroso cuando se adeuden los impuestos correspondientes a 3 periodos tributarios dentro de un periodo cualquiera de 12 meses, en el caso del IVA o 2 años tributarios en el caso del Impuesto a la Renta.

- ii) Solo puede postergarse la obligación del pago de IVA, no así la obligación de declaración (F29), la cual debe efectuarse dentro de los plazos legales, esto es hasta el 12 o 20 de cada mes, dependiendo si el contribuyente es facturador electrónico, seleccionando en el Formulario 29, el casillero “postergación de pago de IVA”, código 756.
- iii) La postergación de pago es aplicable al monto total de IVA devengado por un periodo tributario, y no por una parte.
- iv) Solo pueden acceder a este beneficio los contribuyentes que declaren vía internet.
- v) La aplicación de reajustes, intereses y multas comienzan a ser efectivas a partir del vencimiento del plazo prorrogado y no desde el vencimiento original.
- vi) No es aplicable al IVA pagado en las importaciones, así como tampoco lo están otros impuestos que se declaran y pagar dentro del formulario 29 como lo son el PPM, retenciones de honorarios, retenciones de impuesto único, ILA<sup>21</sup>, entre otros.

## **B) Modificaciones introducidas al D.L N° 830<sup>22</sup>.**

### **a) Artículo 165 N° 3.**

Este beneficio está orientado a las Micro, Pequeña y medianas empresas que se encuentren acogidas al régimen de tributación simplificada del artículo 14 ter de la Ley de impuesto a la renta, que entro en vigencia el 30 de septiembre de 2015.

Donde el contribuyente o su representante legal podrán sustituir la multa por programas de capacitación en materias tributarias.

#### **a.1) Requisitos:**

- i) Ser contribuyente acogido al régimen de tributación del artículo 14 ter.

---

<sup>21</sup> Impuesto a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Productos Similares.

<sup>22</sup> Decreto Ley N° 830 de 1974, sobre Código Tributario.

- ii) Que se le haya cursado alguna de las infracciones contempladas en el artículo 97 N°1°, inciso primero, 2°, 3°, 15°, 19° y 21<sup>23°</sup>. Es importante saber que en algunas infracciones se emiten giros inmediatos, mientras que en otras el procedimiento se inicia con una denuncia y posteriormente se emite un giro.
- iii) Que se encuentren dentro del plazo de reclamo a que se refiere el N° 4, del artículo 165, del Código Tributario, esto es de 15 días hábiles, contados desde la notificación.
- iv) El contribuyente no haya ejercido el derecho a sustitución de la multa por capacitación por una infracción de idéntica naturaleza, por cuanto podrá hacer uso de la opción de sustitución, por única vez, respecto de cada multa enumerada.

Para hacer uso de este beneficio debe presentarse una solicitud de sustitución de multas por capacitación, presentando dentro del plazo de 15 días hábiles, contados desde la notificación del giro de la infracción, según corresponda.

#### **a.2) Proceso del beneficio:**

- i) El contribuyente debe estar acogido al régimen simplificado y haber sido notificado de una multa, giro o infracción, del artículo 97 mencionadas anteriormente.
- ii) Presentar la solicitud de sustitución de multa por capacitación, mediante el formulario 2217, en la oficina del Servicio de Impuestos Internos, correspondiente al domicilio del contribuyente.
- iii) Si se trata de una persona distinta al contribuyente, deberá adjuntar un poder notarial que indique expresamente que la representación es para asistir al programa de capacitación.
- iv) El Servicio emitirá y notificará al contribuyente mediante una resolución de autorización de sustitución de multa por capacitación, la cual deberá ser notificada el mismo día, o a más tardar al día siguiente.
- v) Aprobar y cumplir con el porcentaje de asistencia o tiempo establecido como requisito en el curso correspondiente

---

<sup>23</sup> Ver listado de infracciones en Anexo N° 3

- vi) Una vez aprobado el curso de capacitación, el servicio emitirá un certificado de aprobación.
- vii) Si el contribuyente reprueba por incumplir con las obligaciones de asistencia y/o aprobación del programa se aplicara la multa originalmente sustituida, incrementada en un 25%.
- viii) Si el contribuyente incurriese nuevamente en la misma infracción que motivo la notificación de la denuncia o giro, se aplicara la multa originalmente sustituida, incrementada en un 25%, además de la multa que corresponda aplicar por la nueva infracción cometida. En este punto la Ley 20.899 estableció una limitación en relación al tiempo que debía transcurrir entre la contravención y la reincidencia, esto es un plazo de 3 años contados desde la solicitud de sustitución de la multa.  
Con todo si el contribuyente incurre nuevamente en la misma conducta infraccional una vez transcurridos los 3 años de plazo contados desde la solicitud de sustitución de multa efectuada por el contribuyente, el Servicio no podrá notificar la infracción por multa originalmente sustituida, con el recargo establecido anteriormente.

### **a.3) Excepción:**

Si el contribuyente no cumple con alguno de los requisitos de cumplimiento del curso, por responsabilidad del contribuyente, pero atribuible a fuerza mayor, el contribuyente o su representante legal, deberá realizar una presentación al Director Regional correspondiente a la jurisdicción de su domicilio, con el objeto de acreditar la fuerza mayor por la inasistencia al curso de capacitación. Esta presentación debe ser antes de que el Servicio emita la resolución de reprobación del programa.

Donde el Director Regional evaluara la situación presentada por el contribuyente, de ser aceptada, se le informara a este a la versión posterior al programa en que deberá participar a través de una resolución.

Si es rechazada, se entenderá que el contribuyente no aprobó el curso de capacitación, por lo que deberá pagar la multa de la forma anteriormente mencionada.

Esta prórroga será solo por una vez, por cada una de las multas contenidas en el N°3 del artículo 165 del Código Tributario.

### **C) Simplificación tributaria Ley N° 20.899<sup>24</sup>.**

“En términos generales, el principal cambio que introduce la Ley es la modificación a los régimen (con impuesto de 25% a las utilidades y 100% integrado), sin embargo ante las críticas transversales se agregó el sistema semi integrado (que otorga un crédito del 65% y con un impuesto de 27%) producto de un acuerdo en 2014.

Debido a la complejidad de la convivencia de ambos sistemas, la Ley se restringió el de renta atribuida a sólo sociedades formadas por personas naturales. Así se evita que en una estructura de mallas societarias complejas, las personas tributen por ingresos que no perciben y el semi integrado pasará a ser el sistema que utilizarán el 2,9% de las empresas más grandes, responsables del 73% de las ventas anuales y el 61% de lo que se recauda por impuesto de primera categoría, según datos del Ministerio de Hacienda para 2014”

#### **a) Reducción de los registros tributarios.**

“Se reducen los registros a presentar en régimen atribuido y semi integrado.

En el caso de semi integrado se bajan de 6 registros a 4. De este modo, las empresas deberán mantener los siguientes:

1. Rentas afectas a impuestos determinadas a partir del capital propio tributario.
2. Diferencia entre la depreciación acelerada y normal.
3. Rentas exentas de impuestos finales e ingresos no constitutivos de renta el que incluirá el FUT determinados al 31 de diciembre de 2016.
4. Saldo acumulado de créditos, debiendo registrarse separadamente los créditos generados con el nuevo régimen, aquellos asociados al FUT histórico y los créditos contra los impuestos finales.

---

<sup>24</sup> Instrucciones impartidas en la circular N°20, del 19 de abril del 2016.



Para el caso de la renta atribuida, se mantienen los mismos registros que el semi integrado, y sólo se cambia el primero para controlar que tales cantidades no vuelvan a tributar cuando sean retiradas, distribuidas o remesadas”.

#### **b) Facilidades para los contribuyentes de los regímenes**

La iniciativa contempla algunas facilidades para quienes opten por un sistema u otro de tributación.

Por ejemplo, en el sistema semi integrado se permitirá que se espere el cierre del ejercicio para hacer uso de los créditos.

Y se determinó que las sociedades por acciones podrán acogerse a renta atribuida sin cláusula expresa. También se eliminó la referencia de que los accionistas tengan derecho a retiro si no están de acuerdo.

#### **c) No tributar por utilidades financieras**

El texto establece que no se tributará, sino excepcionalmente, por las utilidades financieras, lo cual a juicio de Soledad Recabarren, “mejora el efecto tributario en el sistema semi integrado”.

Acota que en ambos sistemas se tributara sólo por la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal.

En relación al impuesto a la renta, la simplificación buscó evitar las interacciones de los regímenes de renta atribuida y semi integrado. En ese ámbito, se optó por restringir el sistema de renta atribuida a empresas “simples” (individuales; individuales de responsabilidad limitada; comunidades; sociedades de personas, excluidas las sociedades comanditas por acciones; y sociedades por acciones). En tanto, al sistema semi integrado podrán acogerse todas las empresas, aunque será obligatorio para las sociedades anónimas, las firmas que tengan un dueño que sea persona jurídica y aquellos acogidos al 14 ter cuyos dueños sea una persona jurídica

Respecto a esto, de acuerdo a nuestra investigación, revisaremos lo relacionado con el régimen simplificado del artículo 14 ter.

### **C.1) Cambios introducidos por la Ley 20.899 al nuevo Régimen de Tributación simplificada del artículo 14 ter letra A, de la L.I.R**

La Ley N° 20.899, publicada el 8 de febrero de 2016, en su artículo 8°, incorporó modificaciones a la reforma tributaria, tanto en su articulado permanente como en los transitorios.

A través de estas modificaciones busco simplificar la tributación de la mayor barrera que tenían los contribuyentes que querían acogerse al régimen de tributación simplificada, esto es, la tributación inmediata de las rentas acumuladas al ejercicio anterior al cambio de régimen con los impuesto Global complementario o adicional según correspondía, lo que implicaba que los propietarios de las empresas se verían afectados con una mayor carga tributaria por el solo hecho del cambio de régimen, esta Ley incorporó la posibilidad de considerar las rentas acumuladas al momento del cambio de régimen como un ingreso diferido o acogerlas al pago de un impuesto sustitutivo.

#### **i) Con la Ley 20.780**

Conforme a las disposiciones del N° 2 del artículo 14 ter letra A) de la L.I.R vigente para los años comerciales 2015 y 2016, aquellos contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad completa y deseen cambiarse al régimen simplificado; que tengan utilidades acumuladas pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional al 31 de diciembre del año anterior al ingreso a dichos régimen, deberán considerarlas como retiradas, remesadas o distribuidas a dicha fecha.

#### **a) Determinación de las rentas acumuladas al momento del cambio de régimen**

Conforme a las disposiciones del N°2 del artículo 14 ter letra A) de la L.I.R, aquellos contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, que deseen cambiarse al régimen simplificado y tengan utilidades acumuladas pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional al 31 de diciembre del año anterior al

ingreso del régimen, deberán considerarlas como retiradas, remesadas o distribuidas a dicha fecha.

i) Determinación de las rentas que se afectaran con los impuestos finales mencionados<sup>25</sup>

<b>Partidas</b>	<b>Monto</b>	
Capital Propio tributario		(+)
Retiros en Exceso		(+)
Sub Total		(=)
Capital efectivamente aportado		(-)
Aumentos de Capital		(+)
Disminuciones de Capital		(-)
Sub Total		(=)
Saldo FUNT		(-)
<b>Renta afecta a Impuesto Global Complementario o Adicional</b>		=

Cabe señalar que el Capital propio tributario de la empresa está compuesto por los aportes de capital de los dueños más las utilidades acumuladas en la empresa, por lo que al restar de este los aportes de capital de los dueños y los ingresos no renta o rentas exentas de los impuestos finales se obtiene como resultado las rentas pendientes de tributación con los impuestos Global complementario o Adicional

También, debe considerarse que al deducir el capital pagado del capital propio tributario, no deben considerarse en esta rebaja los aportes financiados con la reinversión de utilidades, por estar estas pendientes de tributación de los impuestos finales.

Cabe destacar que si al término del ejercicio anterior al de ingreso al régimen simplificado las empresas registran un saldo de rentas acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) o en el Fondo de utilidades Reinvertidas (FUR), las rentas afectas a los impuestos finales

<sup>25</sup> Fuente, elaboración propia.

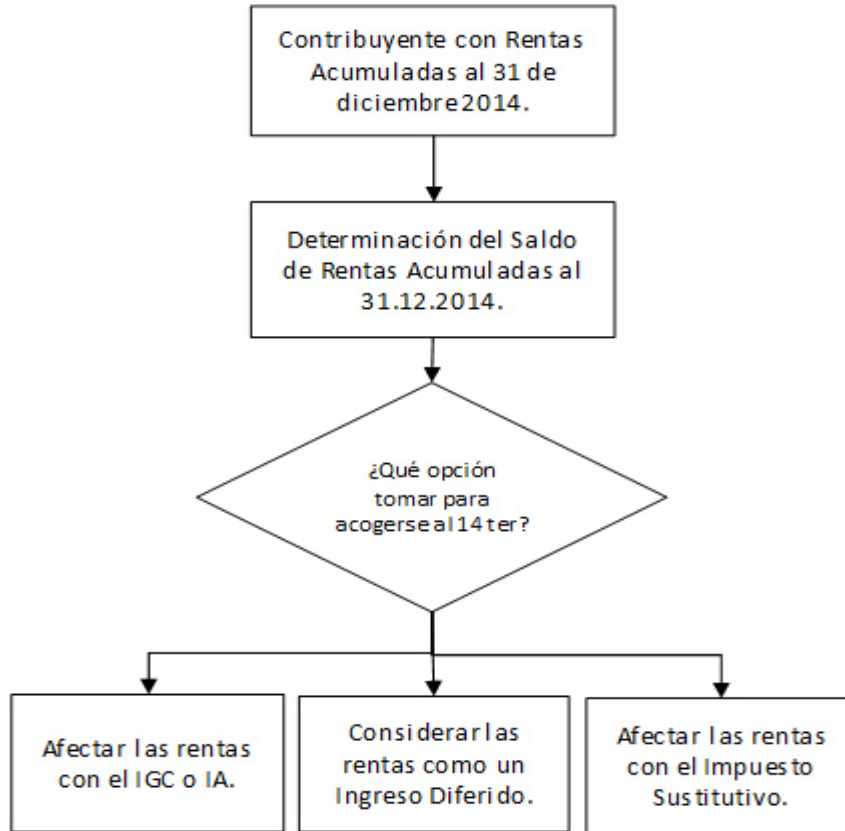
corresponderá a la cantidad mayor entre el monto determinado según el esquema anterior y el FUT mas el FUR;

Finalmente el monto que definitivamente se grave con el IGC o adicional tendrá derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría que proceda respecto de las rentas acumuladas en los referidos registros, por el contrario si las rentas afectas a los impuestos finales corresponden a la determinación del esquema anterior y no existen rentas acumuladas en los registros de FUT ni FUR, no se tendrá derecho al crédito de IDPC pues tales rentas no han pagado dicho tributo.

Por otra parte, la base imponible afecta a los impuestos finales, según el requisito anterior deberá incrementarse en el mismo monto que el CDPC.

Nota: El saldo de FUR existirá para las sociedades de personas, solo por las reinversiones recibidas durante los años comerciales 2015 y 2016.

ii) Grafico N° 3<sup>26</sup>, de las nuevas forma de tributación de las rentas acumuladas pendientes de tributación:



<sup>26</sup> Fuente, elaboración propia.

## **b) Opciones**

i) Tributar con el impuesto global complementario o adicional sobre dichas rentas, esto es tal como lo estipula el N°2 del artículo 14 ter, según la Ley 20.780

ii) Considerar las rentas como un ingreso diferido, dentro de la RLI

1.- El ingreso diferido estará compuesto por el monto de las rentas acumuladas más el respectivo incremento por concepto de IDPC que haya afectado a dichas rentas, el cual solo existirá en la medida que hubiese un saldo FUT o FUR al término del ejercicio anterior al del ingreso al régimen simplificado

2.- El ingreso diferido, previa imputación, deberá actualizarse según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el mes anterior al año que precede al de incorporación y el mes anterior al término del ejercicio que se impute;

Ejemplo:

Si el contribuyente decide acogerse a partir del 1° de enero de 2015, deberá considerar la variación del IPC ocurrida entre diciembre de 2014 y noviembre de 2015, para este caso 3,9%

3.- El ingreso diferido deberá agregarse a los ingresos percibidos o devengados en un periodo de hasta 5 ejercicios comerciales consecutivos, contados desde aquel en que el contribuyente ingresa al régimen simplificado, incorporando como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación, independientemente de si abandonan o no este régimen de forma voluntario o por que no cumple los requisitos para seguir en él. De este modo, si el contribuyente pone término de giro a sus actividades deberá imputar el total del saldo del ingreso diferido al ejercicio del término de giro.

4.- El crédito por impuesto de primera categoría que haya afectado a las rentas podrá continuar siendo imputado por el contribuyente en contra del tributo de primera categoría que deba pagar en el régimen simplificado. Para tales efectos, dicho crédito deberá reajustarse de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo.

En cada ejercicio el monto del crédito a imputar no podrá superar la cantidad resultante de multiplicar la tasa vigente del impuesto por el monto del ingreso diferido a imputar, incorporado el incremento. En caso de existir un excedente, este se imputara en la misma forma en los ejercicios siguientes y posteriores.

5.- El ingreso diferido no se considerara para efectos de los Pagos Provisionales Mensuales a que se refiere el artículo 84 de la L.I.R, es decir, aquella parte del ingreso diferido que se impute en cada ejercicio no formara parte de los ingresos que forman parte de la base imponible de los PPM

iii) Pagar un impuesto sustitutivo de los impuestos finales sobre las rentas acumuladas.

1.- La base imponible que se afectará con el impuesto sustitutivo corresponderá a las cantidades resultantes entre:

**Saldo Fondo de Utilidades Tributables (+)**

**Saldo de Fondo de Utilidades Reinvertidas (+)**

---

---

**Base Imponible**

**Más**

**Incremento por Impuesto de Primera Categoría, cuando corresponda**

2.- La tasa del impuesto sustitutivo dependerá de la calidad jurídica de los propietarios, del contribuyente que se acoge a la opción y de la fecha de inicio de actividades de este último.

El contribuyente acogido al nuevo régimen simplificado podrá determinar una tasa especial variable, que podría ser sustancialmente menor a la tasa del 32%, siempre que cumpla con los siguientes requisitos:

i) A partir del 1 de enero de 2015 los propietarios del contribuyente que se acoge a la opción sean exclusivamente personas naturales contribuyentes del impuesto Global Complementario

ii) El contribuyente que se acoge a la opción hubiere efectuado inicio de actividades con anterioridad al 1 de enero de 2014

iii) Si se hubieran cedido los derechos, cuotas o acciones a contar del 1 de enero de 2015, solo les será aplicable la tasa del 32%

3.- Para calcular la tasa variable se deberá considerar el promedio de las tasas marginales más altas del Impuesto Global Complementario de los años 2013, 2014 y 2015.

Para determinar el promedio, se debe distinguir entre:

i) Si se trata de un contribuyente que posee solo un propietario o de sociedades cuyos dueños participan en porcentajes iguales.

Ejemplo:

<b>Tasas Marginales más altas</b>			
<b>Año Tributario</b>	<b>Empresario, propietario o accionista ( caso 1)</b>	<b>Empresario, propietario o accionista ( caso 2)</b>	<b>Empresario, propietario o accionista ( caso 3)</b>
<b>2013</b>	<b>15%</b>	15%	0%
<b>2014</b>	<b>23%</b>	23%	23%
<b>2015</b>	<b>8%</b>	0%	0%
<b>Total</b>	<b>46%/3</b>	38%/2	23%/1
<b>Tasa especial variable</b>	<b>15.3%</b>	19%	23%

Como se puede apreciar, en aquellos años en los que no existe tasa marginal del IGC, ya sea porque el contribuyente quedo exento o no tubo rentas afectas en esos años, estas no se computaran para los efectos de determinar la tasa promedio.

En caso de que en ninguno de los años existiere tasa marginal, no aplicará el uso de la tasa variable, por lo que deberá utilizar la opción de la tasa general del 32%.



ii) Contribuyentes cuyos propietarios poseen porcentajes de participación distintos entre sí, deberán determinar un promedio ponderado de sus tasas marginales más altas del IGC, multiplicando el promedio simple señalado en el literal i) anterior por su porcentaje de participación en el capital

<b>Año Tributario</b>	<b>Empresario, propietario o accionista ( caso 1)</b>	<b>Empresario, propietario o accionista ( caso 2)</b>	<b>Empresario, propietario o accionista ( caso 3)</b>
<b>2013</b>	<b>15%</b>	0%	25%
<b>2014</b>	<b>23%</b>	30%	40%
<b>2015</b>	<b>0%</b>	0%	23%
<b>Total</b>	<b>38%/2</b>	30,40%	88%/3
<b>Promedio Simple</b>	<b>19%</b>	30.4%	29%
<b>Calculo</b>	<b>[(19%*20%) + (30,4*30%)+(29,3*50%)]</b>		

4.- En contra del impuesto sustitutivo determinado procede la imputación del crédito por Impuesto de Primera Categoría que hubiere afectado a las rentas que se gravan con el tributo sustitutivo de los impuestos finales.

5.- Como resultado de acogerse al pago del impuesto sustitutivo el contribuyente podría verse enfrentado a las siguientes situaciones:

- i) Pagar un monto de impuesto sustitutivo, puesto que el crédito por IDPC no fue suficiente para cubrirlo.
- ii) El monto a pagar por concepto de impuesto sustitutivo resulta ser igual a cero, puesto que el crédito por IDPC fue suficiente para cubrirlo.

Esquema

Saldo de Rentas Acumuladas	\$ xxxxxx
<b>(+) Incremento por IDPC</b>	<b>\$ xxxxxx</b>
<b>(=) Total Rentas a Afectar con el IS</b>	<b>\$ xxxxxx</b>
(x) Tasa del IS (fija o variable)	xx%
(=) Monto del Impuesto Sustitutivo	\$ xxxxxx
(-) Crédito por IDPC	(\$ xxxxxx)
<b>(=) Monto a Pagar (podría ser \$0)</b>	<b>\$ xxxx</b>

7.- Como efecto de haberse acogido al pago del impuesto sustitutivo, se tiene que las rentas acumuladas en la empresa al momento de acogerse al nuevo régimen simplificado han completado totalmente su tributación con los impuestos a la renta, por lo que los propietarios podrán disponer de ellas libremente sin afectarlas con los IGC o Adicional, según corresponda.

En caso que el contribuyente se acoja a reconocer las rentas acumuladas al momento del cambio de régimen como un ingreso diferido o decida afectarlas con el impuesto sustitutivo, la opción elegida será obligatoria a partir del ejercicio en que lo haga. En caso que no se acoja a ninguna de ellas, se aplicará el N°2, de la letra A, del artículo 14 ter de la L.I.R, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, es decir, se considerarán retiradas, remesadas o distribuidas a fin afectarlas con el IGC o IA, según corresponda.

En el caso de aquellos contribuyentes que se acogieron al régimen simplificado desde el 1 de enero de 2015 y consideraron como retiradas las rentas acumuladas al momento del cambio de régimen, los propietarios, comuneros, socios o accionistas deberán rectificar sus declaraciones de impuesto anual a la renta del año tributario 2015, excluyendo las rentas, incremento y créditos de la misma, pudiendo generarse una de las siguientes situaciones:

- i) Deberá reintegrar las cantidades que le hayan sido devueltas improcedentemente.

ii) Deberá pagar una diferencia de impuestos.

iii) Podrá solicitar devolución de las cantidades pagadas en exceso.

De acuerdo a lo señalado por el legislador, el plazo para acogerse a una de las opciones es hasta el 30 de abril de 2016, tanto para aquellos contribuyentes que se acogieron al régimen simplificado a partir del 1 de enero de 2015 como para aquellos que lo hicieron a partir del 1 de enero de 2016.

En cuanto a la forma, señala que el contribuyente deberá manifestar de manera expresa a cual opción se acoge, de acuerdo a la forma que establezca el servicio de Impuestos internos mediante resolución

Para una mayor comprensión queremos realizar una serie de ejemplos que expliquen el análisis antes mencionado.

#### **Capítulo IV: Cuadros Comparativos del Régimen**

Es de nuestro interés dar a conocer la evolución a que se refiere este artículo en cuestión, en su etapa primitiva, transitorio y definitivo, pues como lo ha dicho Hugo Catalán Pavez, asesor de empresas y personas y Director Académico LP Training, en uno de los editoriales de la Thomson Reuters “Conozca uno de los regímenes de tributación para las rentas empresariales más esperanzadoras al considerarse por algunas empresas como una válvula de escape a la complejidad técnica y/o administrativa del llamado “Corazón de la Reforma” (Ley 20.780), ligado a los nuevos regímenes de Renta Atribuida y Parcialmente Integrado”

Es por ello que este capítulo lo presentaremos con un análisis de cuadro comparativo del régimen simplificado, considerando su transición histórica y como sería a partir del año comercial 2017.

**4 El régimen simplificado del artículo 14 ter de la LIR a través de esquemas<sup>27</sup>.**

**Esquema N°1:** Vigencia y aviso para ingresar al régimen simplificado del artículo 14 ter.

Detalle	14 TER Primitivo	14 TER Transitorio	14 TER Definitivo (Permanente)
Vigencia	Hasta el 31/12/2014	Desde el 01/01/2015 al 31/12/2016	Desde el 01/01/2017 en adelante
Aviso para ingresar al régimen	1. Contribuyentes con inicio de actividades, desde el 01 de enero al 30 de abril del año en que se desean ingresar (F3264)	1. Contribuyentes con inicio de actividades, desde el 01 de enero al 30 de abril del año en que se desea ingresar (F. 3264)	1. Contribuyentes con inicio de actividades, desde el 1 de abril del año en que desean ingresar (F.3264)
	2. Contibuyentes que inician actividades, al momento del inicio (F. 4415)	2. Contibuyentes que inician actividades, al momento del inicio (F. 4415)	2. Contibuyentes que inician actividades, al momento del inicio (F. 4415)

<sup>27</sup> Esquemas del N° 1 al 7, elaboración propia.

**Esquema N°2:** Requisitos para ingresar y mantenerse el régimen.

Detalle	14 TER Primitivo	14 TER Transitorio	14 TER Definitivo (Permanente)
Requisitos	1. EI o E.I.R.L	1. Para empresas en ejercicio. Promedio anual de ingresos, 3 últimos años, hasta 50.000 UF(\$1.275.000.000)	1. Para empresas en ejercicio. Promedio anual de ingresos, 3 últimos años, hasta 50.000 UF (\$1.275.000.000)
	2. Contribuyentes de IVA.	2. En ningún año los ingresos deben superar las 60.000UF (\$1.530.000.000).	2. En ningún año los ingresos deben superar las 60.000 UF (\$1.530.000.000).
	3. No tener actividades del 20 N°1 y/o N°2.	3. Para el cómputo de los ingresos se deben sumar aquellos de entidades relacionadas.	3. Para el cómputo de los ingresos se deben sumar aquellos de entidades relacionadas.
	4. No poseer Acciones, derechos sociales o formar parte como gestor de contratos de asociación o cuenta en participación	4. Para quienes inicien, el capital efectivo no debe superar 60.000 UF (\$1.530.000.000).	4. Para quienes inicien, el capital efectivo no debe superar 60.000 UF (\$1.530.000.000).
	5. Para empresas en ejercicio. Promedio anual de ingresos, 3	5. Las siguientes actividades no deben superar en conjunto el 35% de los ingresos brutos de la entidad: a) 20 N°1	5. Las siguientes actividades no deben superar en conjunto el 35% de los ingresos brutos de la entidad: a) 20 N°1

Requisitos	últimos años, hasta 5.000 UTM (\$268.656.000).	y 2; b) Participación en contratos de Asociación o Cuentas en Participación; c) Posesión o tenencia de D°S° o Acciones de S.A. o cuotas de FI	y 2; b) Participación en contratos de Asociación o Cuentas en Participación; c) Posesión o tenencia de D°S° o Acciones de S.A. o cuotas de FI
	6. Para quienes inicien, el capital efectivo no debe superar 6.000 UTM (\$268.656.000).	Más del 30% del capital pagado no debe pertenecer a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con presencia bursátil, o que sean empresas filiales de estas últimas.	Más del 30% del capital pagado no debe pertenecer a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con presencia bursátil, o que sean empresas filiales de estas últimas.

**Esquema N°3:** Créditos tributarios contra el impuesto de primera categoría y pagos provisionales mensuales.

Detalle	14 TER Primitivo	14 TER Transitorio	14 TER Definitivo (Permanente)
Créditos contra el IDPC	1. No podrá deducirse ningún crédito o rebaja por concepto de franquicias tributarias	1. No podrá deducirse ningún crédito o rebaja por concepto de franquicias tributarias, salvo el establecido en el 33 bis de la LIR.	1. No podrá deducirse ningún crédito o rebaja por concepto de franquicias tributarias, salvo el establecido en el 33 bis de la LIR.
PPM	1. Tasa fija me de 0,25%, sobre ingresos brutos percibidos o devengados	1. Tasa fija mensual sobre ingresos brutos percibidos o devengados. Existe también la posibilidad de determinar	1. Tasa fija mensual sobre ingresos brutos percibidos o devengados. Existe también la posibilidad de determinar una

		una de PPMO especial, par 14 ter cuyos dueños sean exclusivamente PN con domicilio y residencia en el país (tasas efectivas proporcionales)	de PPMO especial, par 14 ter cuyos dueños sean exclusivamente PN con domicilio y residencia en el país (tasas efectivas proporcionales)
--	--	---	---

**Esquema N°4:** Base imponible y tributación del régimen simplificado del artículo 14 ter.

Detalle	14 TER Primitivo	14 TER Transitorio	14 TER Definitivo (Permanente)
Base Imponible y Tributación	1. Se tributaba anualmente con IDPC + IGC ("Base atribuida")	1. Se debe Llevar Libro de Compra y Venta.	1. Se debe Llevar Libro de Compra y Venta.
	2. La base imponible corresponde a ingresos menos egresos.	2. Si no se encuentra obligado a llevar libro de compra y venta, debe llevar un libro de ingresos y egresos, se registran aquí los percibidos y devengados como los pagados y adeudados (Res. 129 de 2014).	2. Si no se encuentra obligado a llevar libro de compra y venta, debe llevar un libro de ingresos y egresos, se registran aquí los percibidos y devengados como los pagados y adeudados (Res. 129 de 2014).



Base Imponible y Tributación.	3. Los ingresos pueden ser percibidos y devengados	3. Libro de caja, que refleje cronológicamente los ingresos y egresos ( Res. 129 2014)	3. Libro de caja, que refleje cronológicamente los ingresos y egresos ( Res. 129 2014)
	4. Los egresos pueden estar pagados o adeudados	4. Se tributaba anualmente con IDPC + IGC ("Base atribuida")	4. Se tributaba anualmente con IDPC + IGC ("Base atribuida"). Sin perjuicio de lo anterior, los 14 TER conformados solo por PN afectas a IGC, se pueden eximir de la 1° categoría
	5. Se puede considerar como egreso, un 0,5% de los ingresos del ejercicio (Tope 15 UTM- Mín. 1 UTM)	5. Los ingresos corresponden a los percibidos. Se consideran tb percibidos los ingresos devengados con antigüedad superior a 12 meses. Se computan también los ingresos devengados siempre que provengan de partes relacionadas	5. Los ingresos corresponden a los percibidos. Se consideran tb percibidos los ingresos devengados con antigüedad superior a 12 meses. Se computan también los ingresos devengados siempre que provengan de partes relacionadas
	6. Se incluyen todos los ingresos y egresos, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas	6. Los egresos corresponden a los pagados.	6. Los egresos corresponden a los pagados.
	(Empty cell)	(Empty cell)	(Empty cell)

	7. Se debe llevar un libro de compra y venta y un libro de ingresos y egresos.	7. Se puede considerar como egreso, un 0,5% de los ingresos percibidos del ejercicio (Tope 15 UTM- Mín. 1 UTM)	7. Se puede considerar como egreso, un 0,5% de los ingresos percibidos del ejercicio (Tope 15 UTM- Mín. 1 UTM)
		8. Se incluyen todos los ingresos y egresos, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas	8. Se incluyen todos los ingresos y egresos, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas
		9. Si se decide llevar alternativamente contabilidad completa, se libera de llevar libro de ingresos y egresos y de caja.	9. Si se decide llevar alternativamente contabilidad completa, se libera de llevar libro de ingresos y egresos y de caja.

**Esquema N°5:** Obligación por impuesto adicional (IA) de la LIR y Gratificaciones en el régimen simplificado.

Detalle	14 TER Primitivo	14 TER Transitorio	14 TER Definitivo (Permanente)

<p>Impuesto Adicional</p>	<p>1. Nada especial</p>	<p>1. Exención de IA por servicios de publicidad en el exterior y por el uso y suscripción de servicios tecnológicos de internet (hasta 100.000 UF de ingresos promedios, últimos 3 ejercicios). Si se dan los supuestos de la parte final del inciso 1° del 59, se paga 20% de IA</p>	<p>1. Exención de IA por servicios de publicidad en el exterior y por el uso y suscripción de servicios tecnológicos de internet (hasta 100.000 UF de ingresos promedios, últimos 3 ejercicios). Si se dan los supuestos de la parte final del inciso 1° del 59, se paga 20% de IA</p>
<p>Gratificaciones</p>	<p>1. Se entienden obligados a llevar contabilidad.</p>	<p>1. Se entienden obligados a llevar contabilidad.</p>	<p>1. Se entienden obligados a llevar contabilidad.</p>

**Esquema N°6:** Liberación de registros contable y de otras obligaciones y mantenimiento y opción de abandonar en régimen simplificado.

Detalle	14 TER Primitivo	14 TER Transitorio	14 TER Definitivo (Permanente)	
Liberación de Registros contables y Otras Obligaciones	1. Contabilidad Completa	1. Contabilidad Completa	1. Contabilidad Completa	
	2. Inventarios	2. Inventarios	2. Inventarios	
	3. Balances	3. Balances	3. Balances	
	4. Depreciaciones	4. Depreciaciones	4. Depreciaciones	
	5. RLI y FUT	5. RLI y FUT	5. Nuevos Registros	
	6. Corrección Monetaria	6. Corrección Monetaria	6. Corrección Monetaria	6. Corrección Monetaria
			7. El legislador agregó la siente nota: "Lo anterior no obstará a la decisión del contribuyente de llevar alternativamente contabilidad completa, si lo estima más conveniente.	7. El legislador agregó la siente nota: "Lo anterior no obstará a la decisión del contribuyente de llevar alternativamente contabilidad completa, si lo estima más conveniente.
Mantención en el régimen y opción de abandonar	1. A lo menos 3 ejercicios comerciales consecutivos.	1. A lo menos 5 ejercicios comerciales consecutivos completos.	1. A lo menos 5 ejercicios comerciales consecutivos completos.	

	2. Si se desea, puede abandonar luego de dicho plazo (F. 3265 del 1 de enero al 30 de abril del año siguiente).	2. Si se desea, puede abandonar luego de dicho plazo (F. 3265 en octubre año anterior).	2. Si se desea, puede abandonar luego de dicho plazo (F. 3265 en octubre año anterior).
--	---	---	---

**Esquema N°7:** Abandono obligatorio del régimen simplificado del artículo 14 ter.

Detalle	14 TER Primitivo	14 TER Transitorio	14 TER Definitivo (Permanente)
Abandono obligatorio del Régimen	1. Cuando dejan de cumplirse los requisitos.	1. Cuando dejan de cumplirse los requisitos.	1. Cuando dejan de cumplirse los requisitos.
	2. Si los ingresos de un ejercicio superan 7.000 UTM.	2. Si por una vez excede el límite del promedio anual de ingresos, podrá igualmente mantenerse en este régimen. En caso que exceda el límite de 50.000 UF por una segunda vez, deberá abandonarlo obligatoriamente.	2. Si por una vez excede el límite del promedio anual de ingresos, podrá igualmente mantenerse en este régimen. En caso que exceda el límite de 50.000 UF por una segunda vez, deberá abandonarlo obligatoriamente.
	3. Al abandonar se debe practicar un inventario, existencias, activo fijo y saldos de FUT.	3. Al abandonar se debe practicar un inventario, existencias, activo fijo y saldos de FUT.	3. Al abandonar se debe practicar un inventario, existencias, activo fijo y saldos de FUT.

<p>4. Una vez retirado no se podrá volver al 14 ter a no ser que se esté en el régimen general por lo menos 3 ejercicios.</p>	<p>4. Una vez retirado no se podrá volver al 14 ter a no ser que se esté en el régimen general por lo menos 5 ejercicios comerciales consecutivos.</p>	<p>4. Una vez retirado no se podrá volver al 14 ter a no ser que se esté en el régimen general por lo menos 5 ejercicios comerciales consecutivos.</p>
<p>5. El aviso se hace mediante F. 3265, desde el 1 de enero al 30 de abril del año siguiente.</p>	<p>5. El aviso se hace mediante F.3265, desde el 1 de enero al 30 de abril del año siguiente.</p>	<p>5. El aviso se hace mediante F.3265, desde el 1 de enero al 30 de abril del año siguiente.</p>
	<p>6. Se debe determinar un CPT y un registro FUNT</p>	<p>6. Se debe determinar una serie de cantidades. (Circular 48, de 2015)</p>

## Capítulo V: Aplicación práctica y ejercicios resueltos.

En esta sección mostraremos algunos ejemplos y ejercicios prácticos de aplicación de las disposiciones del régimen simplificado del 14 ter.

En los primeros ejemplos, más bien sencillos, se intentará dejar en claro las diferencias del actual régimen que nos ocupa respecto del régimen general de la ley de la renta, para a continuación desarrollar algunos casos que tomen en cuenta las nuevas disposiciones del artículo 14 ter que comenzaran a regir, respectivamente, en los años calendarios 2015 y 2017.

Cabe mencionar que los ejemplos son meramente ilustrativos y no pretenden más que demostrar algunas características del régimen simplificado en análisis razón por la cual se utilizaran una serie de supuestos que simplificaran y modelan la realidad- y facilitan los calculo- aunque cumple con los objetivos de destacar las particularidades de este régimen opcional.

### 5. Casos Prácticos

#### A) Ejercicio N°1

Se calculara en términos muy simples la base imponible del impuesto de primera categoría de un contribuyente sujeto al régimen general y luego se tomara como adscrito al actual régimen simplificado del artículo 14 ter.

Se considerara un contribuyente EIRL, comerciante, sin FUT, que presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2014

#### Antecedentes:

i) Ingresos netos anuales del giro:

Percibidos:	\$35.000.000
Devengados:	\$15.000.000

ii) Compras y gastos netos anuales:

Compras mercancía (costo):	\$20.000.000
Remuneraciones:	\$ 7.000.000
Adquisición activo fijo:	\$ 2.000.000
Otros gastos generales:	\$ 6.000.000

Nota: el activo fijo es una maquinaria que se adquirió el 2 de enero de 2014. Su vida útil es de 10 años. Se supondrá que no hay otros bienes depreciables.

Desarrollo:

a) Contribuyente acogido al régimen general del artículo 14.

Para estos efectos, se supondrá que la corrección monetaria del periodo alcanza a \$100.000 y que la depreciación anual de la maquina llega a \$198.000. EL crédito del artículo 33 bis de la L.I.R, por la adquisición de la maquina es de \$82.400

Base imponible de Primera Categoría

Concepto	Código.	Monto	
Ingresos del giro percibidos o devengados	628	50.000.000	+
Costo directo de los bienes o servicios	630	20.000.000	-
Remuneraciones	631	7.000.000	-
Otros gastos deducidos de los ingresos brutos	635	6.000.000	-
Renta Liquida	636	17.000.000	=
Corrección Monetaria saldo acreedor	638	100.000	-
Depreciación Tributaria del ejercicio	632	198.000	-
Renta Líquida Imponible	643	16.702.000	=



Cálculo del impuesto de Primera Categoría:

Línea	Impuestos	Cód.	Base Imponible	Cód.	Rebajas al impuesto	Cód.	Monto del impuesto
38	Impuesto de primera categoría	18	16.702.000	19	82.400	20	3.425.020

b) Contribuyente acogido al régimen simplificado del artículo 14 ter

La base imponible en este caso queda determinada por los ingresos menos los egresos, entendiéndose por estos últimos las pérdidas, las remuneraciones, las compras de activos fijos, las cantidades pagadas o adeudadas por compras, importaciones y prestaciones de servicios y gastos menores no documentados (gasto presunto), todo ello sin actualizar.

En este caso, los ingresos corresponden a \$50.000.000 y, los egresos, a la suma de las siguientes cantidades:

Compras de mercancías	\$20.000.000
Remuneraciones	\$ 7.000.000
Gastos generales	\$ 6.000.000
Adquisición maquina	\$ 2.000.000
Gastos no documentados (0.5% ingresos)	\$ 250.000
Egresos del periodo	\$ 35.250.000

Por lo tanto, la base imponible será: \$ 50.000.000 - \$ 35.250.000 = \$ 14.750.000

Cálculo del impuesto de primera categoría:

Línea	Impuestos	Cód.	Base Imponible	Cód.	Rebajas al impuesto	Cód.	Monto del impuesto
38	Impuesto de primera categoría	18	14.750.000	19		20	3.097.500

Algunos comentarios: Puede apreciarse una diferencia significativa en la base imponible de ambos regímenes, la que se origina fundamentalmente por la depreciación instantánea de que goza el régimen del artículo 14 ter. Aquello también causa que los impuestos de primera categoría determinados sean sustancialmente distintos.

Sin embargo, conviene tener presente que en régimen general del artículo 14 el activo fijo (la máquina) seguirá depreciándose por otros nueve años, lo que redundará en una disminución equivalente a este concepto por los siguientes nueve periodos, que termina compensando en cierta forma la depreciación instantánea del régimen simplificado.

Nótese, asimismo, que en este caso no hay derecho al crédito del artículo 33 bis, pues así lo señala expresamente el artículo 14 ter de la Ley de la Renta, en su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

#### **A.1) Tributación con los Impuestos finales.**

##### **Determinación de su base imponible y cálculos del impuesto**

Tomando como referencia el mismo ejemplo anterior, el objetivo de este ejercicio es analizar las bases imponibles del impuesto global complementario del contribuyente definido precedentemente, en los dos casos analizados, esto es, que la EIRL citada esté acogida a los regímenes de tributación, el general y el opcional del artículo 14 ter.

a) EIRL acogida al régimen general del artículo 14.

Como se mencionó precedentemente, este contribuyente acogido a la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta no tiene FUT, pues retira toda la utilidad. La EIRL debe presentar el Certificado N°5, sobre la situación tributaria de los retiros.

Se supondrá que este contribuyente no tiene otras rentas afectas al impuesto global complementario.

De este modo, el formulario N°22 de dicho contribuyente será el siguiente:

Línea	Tipo de renta	Cód.	Crédito por Imp.1°Cat.	Cód.	Rentas y Rebajas	
1	Retiros	600	3.507.420	104	16.702.000	+
13	Subtotal			158	16.702.000	=
17	Base imponible anual del IGC			170	16.702.000	=
18	Impuesto Global Complementario según tabla 1			157	444.584	+
31	Crédito por imp.1°Cat. con derecho devolución			610	3.507.420	-
35	IGC o débito determinado			304	(3.062.836)	=

Ciertamente, este contribuyente, haciendo uso del FUT, puede retirar una cantidad menor del disponible, situación que se refleja en menores rentas, impuesto, crédito y devolución. Así, por ejemplo, si se retira \$ 6.500.000, con un crédito asociado de \$ 1.365.000, queda en el tramo exento del impuesto global complementario, por lo cual le devolverán íntegramente esta última cifra.

b) EIRL acogida al régimen simplificado del artículo 14 ter.

En esta situación, de acuerdo con las disposiciones del artículo referido, la base del impuesto de primera categoría calculada en el numero 32 anterior es la misma, respecto del titular de la EIRL, que la del impuesto global complementario.

Por consiguiente, el formulario N°22 para este contribuyente, sin otras rentas afectas al mencionado impuesto personal, será el siguiente:

Línea	Tipo de renta	Cód.	Crédito por Imp.1°Cat.	Cód.	Rentas y Rebajas
5	Rentas Art 14 ter	604	3.097.500	109	14.750.000 +
13	Subtotal			158	14.750.000 =
17	Base imponible anual del IGC			170	14.750.000 =
18	Impuesto Global Complementario según tabla 1			157	313.304 +
31	Crédito por imp.1°Cat. con derecho devolución			610	3.097.500 -
35	IGC o débito determinado			304	(2.784.196) =

Como es natural, aquí el contribuyente personal natural, titular de la EIRL, no tiene otra opción de tributación con el impuesto global complementario, pues así lo dispone la norma legal respectiva. No puede sino tributar sobre la misma base que la calculada para su EIRL respecto del impuesto de primera categoría

#### **Calculo de la base imponible del artículo 14 TER transitorio.**

Supondremos en este ejemplo que el mismo contribuyente EIRL que se ha utilizado en los casos anteriores está ahora acogido a las normas del nuevo artículo 14 ter, que rige entre los años calendarios 2015 a 2016

#### **Antecedentes:**

Al 31 de diciembre del año 2015, el contribuyente antes referido presenta la siguiente situación financiera:

Ingresos netos anuales del giro:

Percibidos: \$ 35.000.000

Devengados: \$ 15.000.000

Compras y gastos netos anuales:

Compras mercaderías (costo):	\$ 20.000.000 (\$ 5.000.000 por pagar)
Remuneraciones:	\$ 7.000.000
Adquisición activo fijo:	\$ 2.000.000 (una máquina, adquirida el 2 de enero del 2015)
Otros gastos generales:	\$ 6.000.000

Desarrollo:

De acuerdo con las nuevas disposiciones del artículo 14 ter, la base imponible estará constituida por los ingresos percibidos menos los egresos efectivamente pagados, entendiéndose por estos últimos las pérdidas, las remuneraciones, las compras de activo fijos, las cantidades pagadas por compras, importaciones y prestaciones de servicios y gastos menores no documentados (gastos presuntos), todo ello sin actualizar.

Por consiguiente, suponiendo que no ha transcurrido un plazo mayor de 12 meses desde la emisión de las facturas que sustentan los ingresos devengados, los ingresos percibidos corresponden a \$ 35.000.000 y, los egresos efectivamente pagados, a la suma de las siguientes cantidades:

Compras de mercaderías (pagadas):	\$ 15.000.000
Remuneraciones:	\$7.000.000
Gastos generales:	\$6.000.000
Adquisición maquina	\$ 2.000.000
Gastos no documentados. (0.5% ingr. percibidos):	\$175.000
Egresos del periodo	\$ 30.175.000
La base imponible será: \$ 35.000.000 - \$ 30.175.000 =	\$4.825.000

Cálculo del impuesto de primera categoría:

Línea	Impuestos	Cód.	Base Imponible	Cód.	Rebajas al impuesto	Cód.	Monto del impuesto
37	Impuesto de primera categoría	18	4.825.000	19	123.600	20	889.650

Algunos comentarios necesarios para entender este ejemplo:

1° Dado que, de acuerdo con nuevo texto del artículo 14 ter, la base imponible se calcula básicamente por flujos de caja, se puede apreciar una gran diferencia respecto del ejemplo contenido en la letra b) del ejemplo N°1, en que para una situación similar la base imponible baja de \$14.750.000 a solo \$4.825.000, por efecto de considerar ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados.

2° Nótese también que ha variado el monto de los gastos no documentados. La razón es que la base de cálculo varía. En la presente situación, se calcula en función de los ingresos percibidos.

3° De conformidad con las nuevas normas del artículo 14 ter de la L.I.R, desde el 1 de enero de 2015 es aplicable a los contribuyentes que se acojan a sus disposiciones el crédito consultado en el artículo 33 bis de la Ley del ramo, por la adquisición de activo fijo. En esta oportunidad, además, el monto del mismo ha variado pues para un contribuyente del tamaño del ejemplo, el crédito equivaldrá al 6% del valor de dichos bienes.

Ahora bien, en cuanto a la tributación del titular de la EIRL acogida a las nuevas normas del artículo 14 ter, su mecánica de cálculo no varía en esta situación, de modo que su base afecta al impuesto global complementario será la misma calculada previamente para el impuesto de categoría.

Por consiguiente, el formulario 22 para este contribuyente, sin otras rentas afectas al mencionado impuesto personal, será el siguiente:

Línea	Tipo de renta	Cód.	Crédito por Imp.1°Cat.	Cód.	Rentas y Rebajas
5	Rentas Art 14 ter	604	1.013.250	109	4.825.000 +
13	Subtotal			158	4.825.000 =
17	Base imponible anual del IGC			170	4.825.000 =
18	Impuesto Global Complementario según tabla 1			157	0 +
31	Crédito por imp.1°Cat. con derecho devolución			610	1.013.250 -
35	IGC o débito determinado			304	(1.013.250) =

Puede apreciarse que el titular de la EIRL queda en el tramo exento del impuesto global complementario, razón por la cual, dado que no tiene otras rentas que se afecten con dicho tributo, se le devuelve todo el impuesto pagado por su EIRL por concepto de primera categoría. Nótese que el crédito anotado en el código (604) equivale a aplicar la tasa del 21% sobre la base imponible de primera categoría, sin descontar el crédito del artículo 33 bis de la L.I.R.

Antes de concluir con este ejemplo, supóngase que no se trata de una EIRL sino de una sociedad de responsabilidad limitada, conformada por dos socios, uno con el 10% del capital y el otro con el 90%, en ambos casos, pagado.

En tales circunstancias, el formulario 22 de cada socio mostrara un llenado similar al anterior, pero cada monto reflejara la proporción que le corresponda en el capital, como se muestra a continuación:

Socio A (10% del capital pagado)

Línea	Tipo de renta	Cód.	Crédito por Imp.1°Cat.	Cód.	Rentas y Rebajas
5	Rentas Art 14 ter	604	101.325	109	482.500 +
13	Subtotal			158	482.500 =
17	Base imponible anual del IGC			170	482.500 =
18	Impuesto Global Complementario según tabla 1			157	0 +
31	Crédito por imp.1°Cat. con derecho devolución			610	101.325 -
35	IGC o débito determinado			304	(101.325) =

Socio B (90% del capital pagado)

Línea	Tipo de renta	Cód.	Crédito por Imp.1°Cat.	Cód.	Rentas y Rebajas
5	Rentas Art 14 ter	604	911.925	109	4.342.500 +
13	Subtotal			158	4.342.500 =
17	Base imponible anual del IGC			170	4.342.500 =
18	Impuesto Global Complementario según tabla 1			157	0 +
31	Crédito por imp.1°Cat. con derecho devolución			610	911.925 -
35	IGC o débito determinado			304	(911.925) =

Naturalmente, al sumar las cantidades consignados en estos dos formularios, se obtienen las mismas del caso del titular EIRL, pues no son más que las proporciones correspondientes a dichas cifras, en relación con la participación de los socios de la sociedad de personas.

**B) Ejercicio N°2**

**Antecedentes**

La sociedad Hola Limitada, se encuentra acogida al artículo 14 ter, a contar del año comercial 2013 y proporciona los siguientes antecedentes para efectos de determinar las obligaciones tributarias que lo afectan por el año comercial 2016.

De conformidad al libro de ingresos y egresos, se detalla a continuación el movimiento del ejercicio 2016, para efectos de determinar la base imponible.



<b>Ingresos</b>	<b>Monto</b>
Ingresos del giro percibidos durante el ejercicio, según libro de ventas	78.100.000
Ingresos del giro devengados durante el ejercicio, según libro de ventas con terceros no relacionados.	4.300.000
Ingresos del giro devengados durante el ejercicio, según libro de ventas con terceros relacionados.	1.900.000
Ingresos percibidos por concepto de dividendos.	5.100.000
Ingresos percibidos por concepto de enajenación de acciones al art. 107 de la LIR.	2.510.000
Ingresos percibidos por concepto de arrendamiento de bienes raíces.	33.741.000
<b>Total de ingresos del ejercicio</b>	<b>125.651.000</b>
<b>Egresos</b>	<b>Monto</b>
Pérdida tributaria de arrastre	3.000.000
01.03 Pago adquisición de activo fijo a valor neto tributario.	7.500.000
31.12 Pago de adquisición existencias a valor neto tributario.	3.000.000
11.05 Pago de adquisición terreno	50.000.000
31.12 La cantidades pagadas por concepto de compra, importaciones y prestaciones de servicios	25.000.000
31.12 La cantidades adeudadas por concepto de compra, importaciones y prestaciones de servicios	2.850.0000
31.12 Castigo de deudores incobrables por operaciones realizadas durante el ejercicio.	542.000
31.12 Pago de remuneraciones, honorarios, intereses e impuestos pagados que no sean los de la LIR.	9.000.000.
31.12 Gastos menores en sustitución de aquellos a que se refiere el art. 31 de la LIR. (Tope mínimo 1 UTM máximo 15 TUM. Supondremos una UTM de 40.772) Ingresos: 125.000.000 x 0,5%: 628.255 -15 UTM: 611.580 - 1 UTM: 40.772	611.580
Total egresos	101.503.580

<b>Otros antecedentes</b>	<b>Monto</b>
El libro de ingresos acusa operaciones devengadas durante el ejercicio 2015 que al término que al término del 2016, aún permanecen pendientes de pago, conforme al siguiente detalle: Total ingresos adeudados por clientes ejercicio anterior.	3.210.000
De las declaraciones mensuales de impuesto (F29) se obtuvieron los siguientes antecedentes relacionados con los pagos provisionales mensuales del ejercicio 2016. PPM de los periodos enero a diciembre pagados del plazo legal actualizados	298.500

### **Desarrollo**

Determinación de la renta líquida imponible.

#### **Ingresos:**

Ingresos percibidos en el ejercicio (Libro de Ventas):	78.000.000
Ingresos devengados durante el ejercicio (L. de Ventas):	1.900.000
Ingresos por concepto de dividendos:	5.100.000
Ingresos por enajenación de acciones:	2.500.000
Ingreso por arriendo de bienes raíces:	33.741.000
Total ingresos adeudados ejercicio anterior:	<u>3.210.000</u>
<b>Total Ingresos:</b>	<b>124.561.000</b>

**Egresos:**

Pérdidas tributarias de arrastre:	3.000.000
Pago adquisición activo Fijo (7.500.000x94%):	7.050.000
Pago adquisición existencias:	3.000.000
Pago compras, importaciones y prestaciones de servicios:	25.000.000
Pago remuneraciones, honorarios, intereses e impuestos:	9.000.000
Gastos menores:	<u>611.580</u>

**Total egresos:** **47.661.580**

**Base Imponible determinada:** **76.899.420.**

Impuesto de primera categoría 24%: 18.455.861.

**Menos:**

Crédito por adquisición activo fijo (art. 33 bis): 450.000.

Pagos provisionales mensuales: 298.500.

**Resultado declaración anual de impuesto:** **17.707.361.**

Por lo tanto, el formulario 22 para este contribuyente, sin otras rentas afectas al mencionado impuesto personal, será el siguiente:

Línea	Tipo de renta	Cód.	Crédito por Imp.1°Cat.	Cód.	Rentas y Rebajas
5	Rentas Art 14 ter	604	18.445.861	109	76.899.420 +
13	Subtotal			158	76.899.420 =
17	Base imponible anual del IGC			170	76.899.420 =
18	Impuesto Global Complementario según tabla <sup>28</sup>			157	14.395.411 +
31	Crédito por imp.1°Cat. con derecho devolución			610	18.445.861 -
35	IGC o débito determinado			304	(4.050.450) =

<sup>28</sup> Ver tabla en anexo N°4

**Supuesto N° 1:** Supondremos los mismos valores que el caso anterior, pero esta vez, el año tributario será el 2018 (comercial 2017), en donde además el contribuyente ha decidido acogerse a uno de los beneficios que incorpora el artículo 14 ter a partir de esa fecha, que es la exención del impuesto de primera categoría y pagar directo por global.

Total Ingresos afectos: 124.561.000.

Total Egresos: 48.111.580.

**Base Imponible: 76.449.420.**

En este caso el total egresos es mayor en 450.000 mil pesos más, pues no se utilizó el crédito del artículo 33 bis.

Ahora analizaremos la carga tributaria que contendría un contribuyente que decide aplicar este beneficio considerando su renta.

Línea	Tipo de renta	Cód.	Crédito por Imp. 1° Cat.	Cód.	Rentas y Rebajas
5	Rentas Art 14 ter	604		109	76.449.420 +
13	Subtotal			158	76.449.420 =
17	Base imponible anual del IGC			170	76.449.420 =
18	Impuesto Global Complementario según tabla			157	14.235.661 +
31	Pagos provisionales Mensuales			610	298.500 -
35	IGC o débito determinado			304	13.937.161 =

Analizando la carga tributaria expuesta en los dos casos podemos concluir lo siguiente:

1. Considerando esta cantidad de renta quien se genera una mayor carga tributaria si se decide utilizar el beneficio de no pagar el impuesto de primera categoría.

Esto genera un ahorro impositivo de 280.250. Este se produce al considerar el impuesto final de primera categoría, menos el saldo a recuperar por concepto de global complementario, comparándolo con el impuesto de global complementario final de tomar la opción de la exención del impuesto de primera categoría [(17.707.361-4.050.450)-13.937.161].

### **B.1) Base Imponible del artículo 14 ter, según su nuevo texto que regirá a contar del año comercial 2017.**

Cuando comience el año comercial 2017 prácticamente la reforma Tributaria habrá completado su periodo de aplicación, entrando en plena operatividad, con los dos sistemas principales de tributación, esto es 14 letras A, en base a rentas atribuidas, con integración total, y el establecido en la letra B del mismo artículo, en base percibida, con integración parcial.

Asimismo, entra en vigencia el régimen opcional del artículo 14 ter y numerosas otras modificaciones que dicen relación con dicho texto, con lo cual entran en operación algunos nuevos beneficios en favor de los contribuyentes sujetos a dicha norma, como la exención del impuesto de primera categoría que establece la letra d del N°3 de la letra del artículo 14 ter vigente desde el año comercial 2017.

Por consiguiente, en el ejercicio que se desarrollara enseguida se intentará agrupar una serie de características y beneficios del régimen definitivo del artículo 14 ter, de manera de concluir con el este apartado dedicado a la aplicación práctica de las normas del régimen en análisis.

### **C) Ejercicio N°3.**

#### **Antecedentes:**

Supóngase una SPA, conformada por dos accionistas personas naturales, contribuyentes del impuesto global complementario, que esta acogida a las normas del artículo 14 ter desde mediados del año 2015, fecha en que inicio sus actividades.

El capital de la SPA ha sido suscrito y pagado en partes iguales por ambos socios.

Para no complicar el ejemplo, se supondrá que la SPA no es socia ni accionista de ninguna otra empresa.

Asimismo, se supondrá que el accionista A tiene otros ingresos afectos a global complementario por un monto total actualizado de \$ 15.000.000, mientras que el accionista B, tiene otras rentas afectas a dicho tributo por un monto de \$ 25.000.000.

Ahora bien, al 31 de diciembre del año 2017, el contribuyente antes referido presenta la siguiente situación financiera:

**i) Ingresos netos anuales del giro:**

Percibidos: \$ 240.000.000

Devengados: \$ 60.000.000

**i) Compras y gastos netos anuales:**

Compras mercaderías (costo): \$ 60.000.000

[\$ 10.000.000 por pagar]

Remuneraciones: \$ 50.000.000

Intereses pagados: \$ 2.000.000

Adquisición activo fijo: \$ 20.000.000

[varios equipos]

Otros gastos generales: \$ 40.000.000

Gastos no documentados: \$ 750.000

[Tope 15 UTM, con una UTM al 31 dic 2017 de \$50.000]

PPM enterados en el periodo por \$ 1.000.000 [incluye PPM voluntarios]

El cálculo de la base imponible de primera categoría no difiere de lo visto en el ejercicio anterior, pues ésta se determina de acuerdo a la diferencia entre los ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados por el contribuyente.

Por consiguiente, suponiendo que no que no ha transcurrido un plazo mayor de 12 meses desde la emisión de las facturas que sustentan los ingresos devengados, los ingresos percibidos corresponden efectivamente a \$ 240.000.000 y los egresos efectivamente pagados se obtienen de la sumatoria de las siguientes:

Compras de mercancías (pagadas)	\$ 50.000.000
Remuneraciones	\$ 50.000.000
Gastos generales	\$ 40.000.000
Adquisiciones de activos fijos	\$ 20.0000.000
Intereses pagados	\$ 2.250.000
Gastos no documentados	\$ 750.000
<b>Egresos del periodo</b>	<b>\$ 163.000.000</b>

Por lo tanto, la base imponible será: \$ 240.000.000 - \$ 163.000.000= \$ 77.000.000

Para calcular el impuesto el impuesto de primera categoría, debemos recordar que en el año tributario (2018) estará vigente la tasa del 25%

Y que el crédito del artículo 33 bis que corresponde por la adquisición de los activos fijos alcanza a \$ 1.200.000 (6% del monto total de \$ 20.000.000).

De modo que el cálculo del impuesto de primera categoría será:

Línea	Impuestos	Cód.	Base imponible	Cód.	Rebajas al impuesto	Cód.	Monto del impuesto.
38	Imp. Primera categoría	18	77.000.000	19	1.200.000	20	18.050.000

Recuérdese que a esta cantidad hay que imputarle los PPM pagados, que alcanzaron a la cifra de \$ 1.000.000.

Ahora bien, en el caso de los dos accionistas, se puede determinar de forma muy sencilla la base imponible de su impuesto personal, dado que corresponderá a un 50% de la base imponible de primera categoría, de acuerdo con la atribución efectuada conforme a su participación accionaria.

A ello hay que sumar las otras rentas (que las supondremos provenientes de capitales Mobiliarios) afectas a global complementario, para determinar finalmente el impuesto que deberá enterar en Tesorería cada accionista.

Asimismo, debe tenerse presente que la tasa máxima del impuesto global complementario es de 35%<sup>b</sup> para el año tributario 2018 (y la UTA es de \$600.000 suponiendo la UTM de \$50.000).

En tales circunstancias, el formulario 22 de cada accionista será como se muestra a continuación:

Accionista A (50% del capital pagado)

Línea	Tipo de renta	Cód.	Crédito por Imp.1°Cat.	Cód.	Rentas y Rebajas	
5	Rentas Art 14 ter	604	9.625.0005	109	38.500.000	+
7	Rentas de Capitales Mobiliarios			605	15.000.000	=
13	Subtotal			158	53.500.000	=
17	Base imponible anual del IGC			170	53.500.000	=
18	Impuesto Global Complementario según tabla 1			157	5.506.000	+
33	Crédito por imp.1°Cat. con derecho devolución			610	9.625.000	-
36	IGC o débito determinado			304	(4.119.000)	=

Accionista B (50% capital pagado)

Línea	Tipo de renta	Cód.	Crédito por Imp.1°Cat.	Cód.	Rentas y Rebajas	
5	Rentas Art 14 ter	604	9.625.0005	109	38.500.000	+
7	Rentas de Capitales Mobiliarios			605	25.000.000	=
13	Subtotal			158	63.500.000	=
17	Base imponible anual del IGC			170	63.500.000	=
18	Impuesto Global Complementario según tabla 1			157	8.472.000	+
33	Crédito por imp.1°Cat. con derecho devolución			610	9.625.000	-
36	IGC o débito determinado			304	(1.153.000)	=



A ambos accionistas les devolverán el remanente de crédito por el impuesto de primera categoría pagado por su empresa.

Sin embargo, la SPA puede optar por eximirse del impuesto de primera categoría, caso en el cual los accionistas tributarán con el impuesto global complementario, obviamente sin derecho al crédito establecido en el número 3 del artículo 56 de la Ley de la Renta.

La base imponible es la misma, solo cambia respecto de la situación anterior que los accionistas no tienen derecho a crédito (pues no se paga el impuesto de categoría) y que pueden imputar en la misma proporción utilizada anteriormente los PPM pagados por su empresa.

Por consiguiente, sus formularios 22 quedarán de la siguiente forma:

Accionista A (50% del capital pagado)

Línea	Tipo de renta	Cód.	Crédito por Imp.1°Cat.	Cód.	Rentas y Rebajas
5	Rentas Art 14 ter	604	9.625.0005	109	38.500.000 +
7	Rentas de Capitales Mobiliarios			605	15.000.000 =
13	Subtotal			158	53.500.000 =
17	Base imponible anual del IGC			170	53.500.000 =
18	Impuesto Global Complementario según tabla 1			157	5.506.000 +
33	Crédito por imp.1°Cat. con derecho devolución			610	-
36	IGC o débito determinado			304	5.506.000 =

Al imputarse la fracción que le corresponde de los PPM (\$500.000), el impuesto final que debe pagar este accionista es de \$5.006.000.

Accionista B (50% del capital pagado)

Línea	Tipo de renta	Cód.	Crédito por Imp.1°Cat.	Cód.	Rentas y Rebajas
5	Rentas Art 14 ter	604	9.625.0005	109	38.500.000 +
7	Rentas de Capitales Mobiliarios			605	25.000.000 =
13	Subtotal			158	63.500.000 =
17	Base imponible anual del IGC			170	63.500.000 =
18	Impuesto Global Complementario según tabla 1			157	8.472.000 +
33	Crédito por imp.1°Cat. con derecho devolución			610	-
36	IGC o débito determinado			304	8.472.000 =

Al igual que en el caso anterior, al imputarse los PPM que le corresponden, el impuesto final que debe pagar este accionista es de \$7.972.000.

Hagamos un breve ejercicio final, para comparar ambas situaciones, tomando en cuenta la situación global, esto es, los impuestos pagados por la SPA y sus accionistas:

Caso 1: sin aplicación de la exención del impuesto de primera categoría:

Impuesto pagado por la SPA	\$ 17.050.000
Devolución accionista A	\$ 4.119.000
Devolución accionista B	\$ 1.153.000
Total pagado caso 1	\$ 11.778.000

Caso 2: aplicando la exención del impuesto de primera categoría:

Impuesto pagado por la SPA	\$ 0
Impuesto pagado accionista A	\$ 5.006.000.
Impuesto pagado por accionista B	\$ 7.972.000
Total pagado caso	\$ 12.978.000.

¿Qué podemos colegir con esto?

Que la exención no es conveniente en todos los casos. En la situación planteada, globalmente el caso 2 es desfavorable para el conjunto de la SPA y sus accionistas, pues terminan pagando más impuesto.

La razón esta, obviamente, en que en la situación examinada las tasas del impuesto global complementario que paga cada accionista son elevadas, de los últimos tramos, pues aumenta la base imponible de cada uno con los otros ingresos afectos considerados.

#### **D) Casos prácticos de ingreso al régimen simplificado de sociedades acogidas al artículo 14 bis, quater y renta presunta**

A continuación queremos representar una serie de casos prácticos que tienen relación con el ingreso al régimen simplificado, considerando para ello empresas acogidas al 14 bis, quater y renta presunta que decidan ingresar a este régimen en cuestión.

Debemos mencionar que no ondearemos a fondo en estos régimen mencionados anteriormente, solo los presentaremos a modo de ejemplos para demostrar cuales serían los requisitos que deben cumplir las sociedades para ingresar y que causas que los podrían dejar fuera de este régimen a una sociedad en cuestión.

### **a) Artículo 14 bis**

El artículo 14 bis fue introducido en la ley de impuesto a la renta, contenida en el artículo N°1 del D.L. N°824, en el año 1989, en virtud del N° 2 del artículo 1 de la Ley 18.775, de D.O. 14 de enero de 1989, modificó la ley sobre impuesto a la renta y otras normas de carácter tributario.

El régimen 14 bis a juicio del actual gobierno, era un claro agente distorsionador del sistema tributario chileno pues, algunos expertos lo llamaron “El régimen del artículo 14 bis de la LIR como herramienta de planificación tributaria”.

Sin lugar a dudas el título lo dice todo. Fue lo que llevó a que el gobierno de la presidenta Michelle Bachelet lo considerara dentro su propuesta inicial de gobierno, como una medida orientada a la pymes. Impulsando a través de la reforma tributaria su completa eliminación por haber sido utilizado con objetivos de evasión y elusión del impuesto a la renta por empresas de mayor tamaño y que no se han traducido en beneficios significativos para las pymes.

Cabe mencionar que no ondearemos a fondo en un análisis exhaustivo de este régimen, pero en palabras simples, lo siguiente. El régimen permitía que la empresa pagara su impuesto anual de primera categoría (IDPC), mientras que los dueños harían lo suyo con el impuesto global complementario (IGC) o adicional (IA), en tantos estos últimos hubieran realizado retiros o dividendos, según el tipo jurídico de su empresa, es decir, para los casos de empresas individual, E.I.R.L o una sociedad de personas claramente el concepto es un retiro, mientras que para una sociedad anónima hablamos de dividendos. Si durante el año se tomaba la decisión de no hacer ninguna clase de reparto de utilidades (lo que para una pyme era totalmente absurdo, porque bien sabemos que todo lo que gana la empresa, por ejemplo, la famosa señora Juanita, literalmente se lo lleva ésta a su bolsillo personal y para su familia), entonces, claramente en abril del año siguiente (en la época de “Operación Renta”) la empresa y sus dueños no pagaban impuesto alguno.

Indudable que esta característica del régimen que impulsó el propio legislador, quizás en una época donde el pueblo era “Naturalmente Ingenuo”, hizo la válvula de escape para que algunos sectores de empresas realizaran ciertos proyectos específicos de alto rendimiento.

### **Cambios según la Ley 20.780, publicada en el D.O. el día 29 de septiembre del 2014**

Ténganse presente los siguientes efectos importantes en el régimen del artículo 14 bis:

1. La ley 20.780, en el N° 5 del artículo 1, derogó el artículo 14 bis y sus normas relacionadas de la ley de impuesto a la renta, a contar del 01 de enero del 2015. Por lo tanto, a partir de entonces no se pueden incorporar nuevos contribuyentes.
2. En el número II del artículo 3° transitorio se estableció que aquellos contribuyentes que se encuentren acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis, antes del 31 de diciembre de 2014, podrán mantenerse en este régimen hasta el 31 de diciembre del 2016, siempre y cuando cumplan los requisitos para tal efecto.
3. Las normas relacionadas con dicho artículo de la ley sobre impuesto a la renta se mantienen vigentes hasta el 31 de diciembre del 2016, sólo respecto de los contribuyentes que se mantengas acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de dicho texto legal, hasta el 31 de diciembre del 2014 y opten por mantenerse en el régimen por los años comerciales 2015 y 2016. Dentro de estas normas se comprenden los artículos 2° N°1 párrafo 2°, 21, 38 bis, 40 N° 6, 54, 74 N° 4, 84 letra g) y 91, todos de la ley de impuesto a la renta.
4. Aquellos contribuyentes que hayan optado por mantenerse en el régimen transitorio del artículo 14 bis, hasta el 31 de diciembre del 2016 sin importar a que régimen de tributación se incorporen a partir del 2017, deberán informar al SII:
  - a. El capital propio inicial determinado al 31 de diciembre del 2016;
  - b. El saldo de utilidades tributables y el crédito por impuesto de primera categoría que se determine conforme las instrucciones;
  - c. El capital propio inicial determinado, según lo dispuesto en los incisos 2° y 3° del artículo 14 bis, de la siguiente forma;
    - Capital propio inicial reajustado según IPC comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de inicio del ejercicio o del mes anterior en que se efectuó el aporte o inversión, según corresponda y el último día del mes anterior al término de giro.

- El valor de los bienes del activo inmovilizado existentes al término de giro, se determinara reajustando el valor de adquisición por el IPC entre el último día del mes anterior a su adquisición y el último día del mes anterior al del término de giro, aplicando la depreciación normal del n° 5 del artículo 31.
- El valor de los bienes del activo realizable será fijado respecto de aquellos que exista factura, contrato, convención o importación para los de sus mismo género, calidad y características en los 12 meses anteriores a aquél en que se produzca el término de giro, considerando el precio más alto que figure en dicho documento. A los bienes a los que no se les puede aplicar esto, se considerará el precio que figure en el último documento o importación reajustado por el IPC.
- Respecto de los productos terminados o en procesos, su valor actual se determinará a la materia prima lo indicado en el párrafo anterior y la mano de obra por el valor que tenga el último mes de producción, excluyéndose las remuneraciones que no correspondan a dicho mes.

A modo de ejemplo queremos presentar cual sería la carga tributaria que presenta una sociedad acogida al régimen del 14 bis, que debe poner término de giro de acuerdo al artículo 38 bis de la Ley de la renta al 31 de diciembre del 2016.

Para una mayor comprensión utilizaremos una serie de supuestos que ayudaran al entendimiento del ejercicio.

**Ejemplo N° 1:** Determinación de las utilidades o cantidades con o sin derecho al crédito por IDPC, que provienen del régimen del artículo 14 bis de la LIR, cuando al 31 de diciembre de 2016 se determine un remanente por concepto del crédito al que se refiere el artículo 1° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 18.775 y considerando los requisitos expuestos en este régimen.

**Supuesto 1:** Valor de la UF 22.000. Debe considerarse que se utilizara este valor solo para una mejor comprensión del ejercicio, puesto que, para la conversión de estos, el servicio señala a través de la circular 69 del 30 de Diciembre lo siguiente “*El monto neto de las ventas, servicios u otros ingresos del giro de cada mes, se debe convertir a su valor en UF, dividiendo la suma de dicho monto mensual, por el valor que tenga la citada unidad el último día del mes respectivo*”.

**Ingresos anuales:**

Año	Ventas Netas
2014	300.000.000
2015	340.000.000
2016	330.000.000
<b>Totales</b>	<b>970.000.000</b>

**Ingresos por rentas de capitales mobiliarios:**

Año	Monto
2014	35.000.000
2015	20.000.000
2016	15.000.000
<b>Totales</b>	<b>70.000.000</b>

**Porcentaje de participación de los socios**

Socio	Participación	Clasificación
<b>Juan Carlos Pérez</b>	76%	Persona Natural
<b>Almacenes por ahí S.A</b>	24%	Sociedad anónima abierta

Antecedentes	Monto
Capital propio determinado al 31.12.2016, según circular 59 de 1991.	20.000.000
Crédito del artículo 1 de las disposiciones transitorias de la Ley 18.775, al 31.12.2015.	4.000.000

### **Desarrollo:**

#### **Cumplimiento de los Requisitos:**

- **Total ingresos en UF:**  $(970.000.000+70.000.000)/22.000$ : 47.273 UF
- **Porcentaje de rentas de capitales mobiliarios:**
- **2014:**  $(35.000.000/335.000.000)$ : 0,10
- **2015:**  $(20.000.000/360.000.000)$ : 0,06
- **2016:**  $(15.000.000/345.000.000)$ : 0,04
- **Total porcentaje capitales mobiliarios:** 20%

**Utilidades tributables con crédito de 25%:**  $(4.000.000/0,25)$ : 16.000.000.

**Utilidades tributables sin crédito:**  $(20.000.000-16.000.000)$ : 4.000.000

**Impuesto en calidad de único determinado:**  $(4.000.000*35\%)$ : 1.400.000

En este caso el contribuyente cumple con los requisitos expuestos en el artículo 14 ter, pues, el conjunto de sus ingresos brutos anuales (ventas, más rentas de capitales mobiliarios) no superar el linde de 50.000 UF, ni tampoco en ninguno de los últimos 3 periodos ha superado las 60.000 UF, además el porcentaje de ingresos por concepto de rentas de capitales mobiliarios no supera el límite establecido del 35% de los ingresos brutos anuales (este considera explotación de bienes raíces no agrícolas, rentas de capitales mobiliarios, participación en cuenta de asociación o participación o posesión o tenencia de cualquier título como derechos sociales, acciones, entre otros).

**Supuesto 2:** Considérese todo lo demás excepto que, el crédito del artículo 1 de las disposiciones transitorias asciende a 5.500.000.

### **Desarrollo:**

#### **Requisitos:**

- Cumple con todos los requisitos para acogerse

**Utilidades tributables con crédito de 25%:**  $(5.500.000/0,25)$ : 22.000.000.

**Utilidades tributables sin crédito:**  $(20.000.000-20.000.000)$ : 0.

Si el saldo con derecho a crédito por IDPC que se determine, es mayor al monto de las cantidades determinadas por el contribuyente al salir del régimen 14 bis, se deberán registrar



utilidades con derecho a crédito por IDPC solo hasta el ese monto, extinguiéndose la parte que no puede ser asignada a las cantidades determinadas en la comparación del capital propio final con el inicial (circular N° 59 de 1991)

**Supuesto 3:** Considere todo constante excepto que, la participación de los socios cambia a Juan Carlos Pérez 60% y Almacenes por Ahí 40% (S.A Abierta que cotiza en la bolsa).

### **Desarrollo:**

#### **Requisitos:**

En este caso si bien es cierto se dan todas las condiciones expuestas en el primer ejemplo, se ha modificado una variable importante y esta es, el porcentaje que tienen los socios o accionistas, pues la ley señala que no podrán acogerse *“Cuando se trate de sociedades cuyo capital pagado pertenezca en más de un 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o que sean empresas filiales de sociedades con cotización bursátil”*. En este caso cumple con todo lo demás, pero se contamina la sociedad que transa sus acciones en la bolsa, por lo que no podría acogerse a este régimen en cuestión. Debemos recordar además, si decide incorporarse al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 ter de la LIR, podrá optar por aplicar lo dispuesto lo establecido en el Grafico N° 3, *“De las nuevas forma de tributación de las rentas acumuladas y pendientes de tributación”*, incorporado en el Capítulo III, de esta obra.

¿Qué se puede concluir de esto?

Considerando los antecedentes expuestos en esta investigación, y en relación a que las sociedades que se rijan por las normas del artículo 14 bis deben realizar un término de giro y por ello determinar un saldo afecto a los impuesto finales, si se decidiera ingresar al régimen simplificado, estas utilidades deberían tributar con la tasa del 32%, variable (de acuerdo al promedio del IGC de los socios) y/o como un ingreso diferido, lo que generaría un costo muy alto para aquellas sociedades que determinen una fuerte cantidad por este concepto. Se recomienda a las sociedades acogidas al régimen del artículo 14 bis al 31 de diciembre del 2016 acogerse al régimen expuesto en el artículo 14 letra A de la LIR (Renta atribuida), pues si bien deben determinar de igual forma esta cantidad (Saldo de utilidades pendientes de

tributación), estas quedarán como un saldo al final de todos los registros insertos en este régimen atribuido y que según su orden de imputación, estas utilidades en cuestión serían las últimas en tributar.

#### **b) Artículo 14 Quater**

El artículo 14 quater fue introducido en el D.L N° 824 en el año 2010, en virtud del N° del artículo 2° de la Ley N° 20.455 del 31.07.2010, que “modifica diversos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país”, según se indica en su texto original

Curiosamente este mecanismo fue publicado con bombos y platillos por el servicio de Impuestos Internos, lo que les permitió inscribir a más de 8 mil empresas en el año 2013, más tarde estos contribuyentes se vieron decepcionados con el mecanismo que había nacido como un beneficio para las micro, pequeñas y medianas empresas, pues este régimen de tributación dejaba una cuota exenta del impuesto de primera categoría para aquellos contribuyentes, cuyos ingresos totales de su giro no excedieran de 28.000 UTM, permitiéndoles a estos en la medida que reinvirtieran sus utilidades de un monto equivalente hasta 1.440 UTM, esto es MM\$54 como referente (al no retirarlas), dejarlos exentos del pago del impuesto de primera categoría, sin embargo hubieron algunos Holding aprovecharon esta ventana , a través de reorganizaciones societarias de algunas de sus empresas o lisa y llanamente creando nuevas empresas, diversificando así sus negocios, ya que el régimen del artículo 14 quater les permitía ahorrar algunos millones en impuesto de primera categoría, al tener una política de reinversión de utilidades en el mismo negocio, evitando realizar retiros, debido a estas empresas que aprovechaban el vacío que les permitía la Ley el Gobierno de Michele Bachelet decidió derogarlo a partir del 01.12.2017, pues se consideraba como un foco de evasión y elusión tributaria por parte de estas empresas, por lo demás se establecieron normas transitorias durante los años 2015 y 2016, e impidiendo que nuevos contribuyentes continuaran accediendo a este régimen a partir del 01.01.2015.

## **Cambios según la Ley 20.780, publicada en el D.O. el día 29 de septiembre del 2014**

Ténganse presente los siguientes efectos importantes en el régimen del artículo 14 quater:

1.- La Ley 20.780, en el N° 7 del artículo 1, deroga el artículo 14 quater y sus normas relacionadas de la Ley de Impuesto a la Renta, a contar del 01 de enero de 2015. Además en el N° 23 del mismo artículo modifica el artículo 40 de la L.I.R.

2.- En el número III del artículo 3° transitorio señala que no obstante lo dispuesto en la letra b) del artículo primero transitorio, los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2014, se encontraban acogidos a las disposiciones del artículo 14 quater de la L.I.R, podrán mantenerse acogidos a dicho régimen de tributación hasta el 31 de diciembre de 2016.

Para tal efecto, lo dispuesto en los artículos 14 quater, 40 N°7 y 84 letra i), y demás normas relacionadas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2014, mantendrán su vigencia, solo respecto de los contribuyentes referidos y por el periodo señalado. A estos contribuyente, que al 31.12.2016 cumplan con los requisitos para seguir estando en este régimen, ya que de lo contrario, deberán declarar en abril del A.T 2017 como un contribuyente normal de F.U.T, teniendo presente que tanto el F.U.T como el régimen especial del artículo quater expiran el 31.12.2016.

### **Tributación de aquellos contribuyentes acogidos al régimen establecido en el artículo 14 quater a partir del 01 de enero de 2017**

Estos contribuyentes se entenderán incorporados de pleno derecho a las normas de la letra A) del nuevo artículo 14 Ter de la L.I.R, si cumplen con los requisitos de ingreso a este régimen de tributación o de lo contrario, deberán pasar al régimen general vigente a esa fecha (artículo 14 letra A o B de la LIR). Sin embargo, cuando voluntariamente opten por abandonar el régimen de tributación del artículo 14 quater, deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos, en el mes de octubre del año anterior a aquel que deseen cambiar de régimen.

Debiendo determinar un saldo pendiente de tributación con los impuestos finales de la misma forma que lo establecido en las especificaciones del artículo 14 bis anterior, con la excepción de que estos contribuyentes no se ven obligados a realizar un término de giro para su determinación.

**c) Renta Presunta.**

A continuación se presenta un contribuyente acogido a Renta Presunta, quien voluntariamente opta por acogerse al régimen simplificado del artículo 14 ter

Antecedentes al 30 de septiembre de 2015, en concordancia a lo instruido en la Circular 37 del 28 mayo de 2015, la que indica en la letra C, numeral 1.3 y siguientes, la que indica que los activos inmovilizados, deben ser valorizados a su valor de tasación fiscal al 1 de enero del año en curso más la variación del IPC experimentada entre el mes anterior a la fecha de publicación, que en este caso corresponde al mes de diciembre de 2014 y la del mes anterior a la fecha de publicación del balance ante el Servicio de Impuestos Internos, que en este caso corresponde al mes de septiembre de 2015. Los pasivos solo se pueden incluir si previamente han pagado el impuesto de Timbre y Estampillas. Finalmente el capital tributario se debe determinar entre la diferencia del Total de Activos menos el Total pasivos.

Cabe mencionar que, estos datos corresponden a un caso práctico real, donde una sociedad, acogida al régimen de Renta Presunta, se acogió a lo estipulado en la letra A del artículo 14 ter de la LIR, y para ellos realizamos cambios en los datos de patentes y otros, para resguardar la información que la sociedad en cuestión considera confidencial.

**Balance Inicial Presentado ante el Servicio de Impuestos Internos.**

Transporte Terrestre de Pasajeros La Roja de Chile Limitada  
78.039.099-0  
Santiago Concha 3029  
Santiago  
Transporte Terrestre Urbano de Pasajeros

**Saldos**

<b>N° Cuenta</b>	<b>Cuentas</b>	<b>Débitos</b>	<b>Créditos</b>	<b>Deudor</b>	<b>Acreedor</b>	<b>Activo</b>	<b>Pasivo</b>
1.01.01.01	Banco Chile	1.200.000		1.200.000		1.200.000	
1.01.01.02	Deudores por Venta	2.500.000		2.500.000		2.500.000	
1.02.01.01	Buses	127.853.550		127.853.550		127.853.550	
1.03.01.01	Cupo Buses	35.000.000		35.000.000		35.000.000	
2.01.01.02	Obligaciones con Banco L/P porción C/p		25.214.124		25.214.124		25.214.124
2.01.01.03	Línea de crédito		10.000.000		10.000.000		10.000.000
2.02.01.01	Obligaciones con Banco L/P		100.856.496		100.856.496		100.856.496
2.03.01.01	Capital Tributario		30.482.930		30.482.930		30.482.930
<b>Sub Total</b>		<b>166.553.550</b>	<b>166.553.550</b>	<b>166.553.550</b>	<b>166.553.550</b>	<b>166.553.550</b>	<b>166.553.550</b>
<b>Total Final</b>		<b>166.553.550</b>	<b>166.553.550</b>	<b>166.553.550</b>	<b>166.553.550</b>	<b>166.553.550</b>	<b>166.553.550</b>

Certifico que el presente Balance fue confeccionado con los antecedentes fidedignos entregados por el contribuyente de acuerdo al art 100 del Código Tributario. **En concordancia a lo instruido en la circular N°37 del 28 de Mayo de 2015**

**Nota:** esta última estipulación debe ser escrita al pie del Balance presentado ante el SII.

Detalle del Activo Inmovilizado, Buses<sup>29</sup>.

Patente	Marca	Modelo	Año	Avaluó al 1.01.2015	VIPC Dic.14- Sep.15	Valor Actualizado
CBRD-29	VOLKSWAGEN	9150 eod	2011	\$28.360.000,00	1,035	\$29.352.600,00
CBRD-32	VOLKSWAGEN	9151 eod	2011	\$28.360.000,00	1,035	\$29.352.600,00
CJCS-45	VOLKSWAGEN	9152 eod	2010	\$21.350.000,00	1,035	\$22.097.250,00
UN-7866	MERCEDES BENZ	buscar 340 9150 eod Euro	2002	\$10.500.000,00	1,035	\$10.867.500,00
FKRD-61	VOLKSWAGEN	III	2014	\$34.960.000,00	1,035	\$36.183.600,00

<sup>29</sup> \*Los activos inmovilizados han sido valorizados, según lo instruido en la letra C) numeral 1.3) de la circular N°37 del 28 Mayo del 2015

Con todos estos antecedentes anteriormente detallados, se debe presentar el formulario 3264<sup>30</sup> de peticiones administrativas.

Se puede concluir de acuerdo a lo anterior, y considerando que es una sociedad en el cual cuyos dueños y o socios tienen participación superior al 50% en el capital en otras sociedades que determinan su renta en base a contabilidad efectiva, por lo que, los obligaría al 31 de Diciembre del 2016 a abandonar el régimen de Renta Presunta y no se tiene restricción en que si se puede o no acoger al régimen establecido en el artículo 14 ter, por cumplir con los requisitos, le es conveniente tributar por las normas establecidas en este régimen, pues, no solo se libera de llevar un estricto control de las utilidades como se establece para aquellas sociedades que tributen bajo régimen general, y además, se es más atractivo para la banca, puesto que, en este último tiempo los bancos están aplicando políticas crediticias más restrictivas para contribuyentes sujetos al régimen de Renta Presunta, y al tributar por este régimen simplificado se puede demostrar fehacientemente los flujos de la sociedad.

Finalmente debemos mencionar que si bien si es cierto, si se acoge al régimen establecido en el artículo 14 ter de la LIR, se libera de llevar contabilidad completa, de igual forma puede hacerse para controlar de manera más eficiente y tener un mayor control de la sociedad.

---

<sup>30</sup> Revisar anexo N°5

## **Conclusión General**

La aprobación del proyecto de reforma tributaria incorpora varias modificaciones a la Ley de Impuesto a la renta, lo que ha causado incertidumbre a nivel país. Ésta se produce puesto que, la reforma modifica las reglas que determinan el momento y como las utilidades tributarias generadas a nivel empresarial son gravadas con los impuestos finales, y es por ello que surge la necesidad de estudiar el régimen del artículo 14 ter, como una franquicia importante y atractiva para los contribuyentes que deban elegir bajo qué régimen tributar.

A lo largo de esta investigación, fuimos considerando distintas variables tales como, quienes pueden acogerse, sus requisitos, cuáles son las limitaciones, beneficios, el costo de ingresar y mantenerse en este, en relación al régimen general. Dentro de esto podemos decir que, el régimen establecido en este artículo, es una franquicia que pueden utilizar las micro, pequeñas y medianas empresas, pues es estricto y excluyente para no permitir el ingreso o permanencia de aquellos contribuyentes cuyos ingresos superen aproximadamente los 1.300.000 millones de pesos anuales, además, el régimen se basa en una tributación por la diferencia entre los ingresos percibidos y solo en algunos casos por devengados, y los gastos efectivamente pagados (y algunos puntuales, como las pérdidas de ejercicios anteriores), la determinación de esta base imponible es más simple y menos costosa que la que se determina en régimen general y también de esta forma se genera una mayor liquidez para los contribuyentes que tributen bajo este régimen, pues como bien es sabido la mayoría de estos contribuyentes se ven obligados por su bajo poder de negociación frente a los grandes contribuyentes existentes en el mercado, a vender a plazos que fluctúan entre los 30 y 120 días. En vista de esto último, es que surge un beneficio tal como la postergación del pago IVA durante 2 periodos tributarios, buscando con ello que las empresas puedan administrar de mejor forma su capital de trabajo y así poder evitar caer en morosidades tributaria.



Analizamos también, la carga tributaria que deberían soportar los socios, comuneros o accionistas, que efectúen retiros, tengan participaciones o perciban dividendos y que se encuentren acogidos a este régimen en cuestión, en relación a la tributación de los impuestos finales, IGC o IA, según corresponda.

Considerando que se atribuye el 100% de la renta generada a los socios o accionistas y que les rige las mismas normas de atribución dispuestas en el artículo 14 letra A de la LIR, podemos concluir que, para que sea conveniente este régimen simplificado se tiene que considerar una figura horizontal y no vertical en la malla societaria, por ejemplo, si una persona natural es dueña a su 100% de una que tributa bajo las normas del artículo 14 ter, y esta última a su vez es dueña al 100% de otra que tribute bajo estas mismas normas o según lo dispuesto en el artículo 14 letra A de la LIR (Atribuido), se le atribuirá la base imponible de las dos sociedades, pero debemos recordar que la base imponible de la primera sociedad se verá aumentada por la atribución en aquella que tenga participación, lo que genera una base imponible mayor, en comparación, si la figura anterior fuese distinta, esto es, que la persona natural sea dueña al 100% de estas dos sociedades, sin que estas últimas tengan participación en el capital entre sí, pues en ningún momento la base de alguna de estas se verá incrementada por la atribución que se expone en caso anterior, lo que disminuye la base imponible afecta a IGC o IA, según corresponda.

Cabe mencionar, que lo anterior es aplicable a sociedades medianamente pequeñas y que no participan en mallas societarias complejas, pues de ser así, esto se debe evaluar considerando otros factores que no tocamos en nuestra investigación.

Además, en base a lo investigado podemos decir que, para los contribuyentes acogidos al régimen establecido en artículo 14 bis de la LIR, y que deseen acogerse a este régimen de tributación simplificado, se debe evaluar si el saldo pendiente de tributación con los impuestos finales, corresponde a una fuerte cantidad o si esta es más bien pequeña, puesto que, si este saldo fuese de una gran magnitud, este debería tributar con los impuestos finales al ingresar al régimen, ya sea con tasa directa, variable o como un ingreso diferido (beneficio aplicable hasta el 31 de diciembre del 2016), por lo que, no les es conveniente este régimen, en comparación

al establecido en la letra A del artículo 14 de la LIR (Renta atribuida), pues la cantidad que se determine pendiente de tributación deberá ser imputada al agotar todos los registros que contiene este último y que según su orden de imputación sería al final de estos.

Finalmente, con todo lo anteriormente expuesto podemos decir que, el régimen establecido en la letra A del artículo 14 ter de la LIR, disminuye la carga tributaria en relación a la normativa antigua y al régimen general vigente y al que regirá a partir del 1° de enero del 2017. Debemos tener presente que, la convención para tributar bajo este régimen debe ser evaluada caso a caso.

## **Bibliografía**

- Ministerio de Hacienda, (2014). Ley 20.780, Reforma Tributaria.
- Servicio de Impuestos internos, (2014), Resolución exenta N° 110, Sobre postergación de pago de IVA.
- Servicio de Impuestos internos, (2014). Circular N° 61, Postergación del pago del Impuesto al Valor Agregado.
- Servicio de Impuestos internos, (2014). Circular N°6, Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, al régimen tributario de las micro, pequeñas y medianas empresas contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2015.
- Servicio de Impuestos internos, (2015). Circular N°39, Imparte instrucciones sobre nuevo número 3° que se intercala en el artículo 165 del Código Tributario por la Ley N° 20.780.
- Servicio de Impuestos internos, (2015). Circular N°42, Instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a los artículos 2°, 8°, 9°, 12° letra F, 16° letras D y G, 18°,19°, y 23° N° 6 del D.L. N° 825, de 1974, y normas transitorias respectivas, relacionadas con la inclusión en la normativa tributaria sobre el Impuesto al Valor Agregado de la venta de inmuebles efectuada por vendedores habituales.
- Servicio de Impuestos internos, (2015). Circular N°48, Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, al régimen tributario para la micro, pequeña y mediana empresa contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017.
- Servicio de Impuestos internos, (2016). Resolución exenta N° 32, obligación de informar al SII la opción de tributación sobre el saldo FUT para los contribuyentes que se incorporen al régimen del artículo 14 ter de la LIR.

- Ministerio de Hacienda, (2016). Ley 20.899, Simplifica el sistema de tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.
- Thomson Reuters, (2014). Nuevo artículo 14 ter, incorporado por la Ley 20.780.
- Thomson Reuters, (2016). Manual de consultas Tributarias, Regímenes especiales de los artículos 14 bis y 14 quater en sus últimos días.
- Thomson Reuters, (2016). Manual de consultas Tributarias, Régimen simplificado 14 ter.
- Thomson Reuters, (2016). Manual de consultas Tributarias, La Reforma Tributaria de la Ley 20.780 para el año 2016.
- Ministerio de Hacienda, (1974). Decreto de Ley 824, Ley de Impuesto a la Renta.
- Ministerio de Hacienda, (1974). Decreto de Ley 825, Impuesto a las Ventas y Servicios.
- Ministerio de Hacienda, (1974). Decreto de Ley 830, Código Tributario.

## **Glosario**

Definiciones Básicas.

**Empresa:** toda organización conformada por recursos humanos, materiales y financieros ordenados bajo una dirección para el logro de los fines económicos, sociales, culturales o benéficos y dotado de una individualidad legal determinada.

Servicio de impuestos internos, 2016

**Empresas de menor tamaño (EMT):** a las micro, pequeñas y medianas empresas.

Servicio de impuestos internos, 2016

**Microempresas:** son aquellas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro no hayan superado las 2.400 UF (\$61.509.816) en el último año calendario.

Servicio de impuestos internos, 2016

**Pequeñas empresas:** aquellas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro sean superiores a 2.400 UF y no excedan de 25.000 UF (\$61.509.816 - \$640.727.250) en el último año calendario.

Servicio de impuestos internos, 2016

**Medianas empresas:** aquellas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro sean superiores a 25.000 UF y no excedan las 100.000 UF (\$640.727.250 - \$2.562.909.000) en el último año calendario.

Servicio de impuestos internos, 2016

**Empresa Individual** de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L): Persona jurídica formada exclusivamente por una persona natural, con patrimonio propio y distinto al del titular, que realiza actividades netamente de carácter comercial y están sometidas a las normas del Código de Comercio, cualquiera sea su objeto y pudiendo realizar toda clase de operaciones civiles y comerciales, excepto las reservadas por la ley a las Sociedades Anónimas.

Servicio de Impuestos Internos, 2016

**Renta:** Los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.”

Decreto de Ley 824 de 1974, Artículo 2

**Renta Devengada:** Es aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular

Decreto de Ley 824 de 1974, Artículo 2

**Renta Percibida:** Es aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago

Decreto de Ley 824 de 1974, Artículo 2

**Régimen Tributario:** Conjunto de leyes, reglas y normas que regulan la tributación de las actividades económicas. Determina los impuestos que deben pagarse y la oportunidad en que estos serán cancelados.

.....

**Año calendario:** Es el periodo de 12 meses que finaliza el 31 de diciembre.

Decreto de Ley 830 de 1974, Artículo 2

**Año tributario:** Año en que deben declararse y/o pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos.

Decreto de Ley 830 de 1974, Artículo 2

**Unidad Tributaria:** la cantidad de dinero cuyo monto, determinado por la ley y permanentemente actualizado, sirve como medida o como punto de referencia tributario

Decreto de Ley 830, 1974, Artículo 8

**Unidad Tributaria Anual:** aquella vigente en el último mes del año comercial respectivo, multiplicada por doce o por el número de meses que comprenda el citado año comercial. Para los efectos de la aplicación de sanciones expresadas en unidades tributarias, se entenderá por "unidad tributaria anual" aquella que resulte de multiplicar por doce la unidad tributaria mensual vigente al momento de aplicarse la sanción.

**La unidad tributaria mensual o anual** se expresará siempre en pesos, despreciándose las cifras inferiores a cincuenta centavos, y elevándose las iguales o mayores a esta suma al entero superior.

Decreto de Ley 830, 1974, Artículo 8

**Índice de Precios al Consumidor (IPC):** Es un indicador económico, calculado por el Instituto Nacional de Estadística, que permite conocer la variación de los precios de un conjunto de bienes y servicios que consume habitualmente un grupo representativo de familias de diversos estratos socioeconómicos.

Decreto de Ley 830, 1974, Artículo 8

**Contribuyentes:** las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

Decreto de Ley 830 de 1974, Artículo 8

**Contabilidad completa:** Es aquella que corresponde a los libro cajas, diario, Mayor e Inventario y Balance, independientemente de los libros auxiliares que exija el la ley, tales como Libro de Ventas Diarias, de Remuneraciones, de Impuestos Retenidos, etc.

Servicio de Impuestos Internos, 2016

**Contabilidad simplificada:** Es un tipo de contabilidad que podrá autorizar la dirección regional de SII y que puede consistir en llevar un libro de entradas y gastos timbrados, o bien una planilla de entradas y gastos, sin que estén relacionados con los libros auxiliares que exijan otras leyes o el director regional.

Servicio de Impuestos Internos, 2016

**Sistema de Tributación Simplificada:** Es un sistema tecnológico, en ambiente web, que permite a los contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 ter de la Ley de la Renta llevar contabilidad simplificada computacionalmente de una manera simple y eficiente. Entre sus principales características se pueden citar las siguientes; facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias asociadas a la determinación de impuesto a la renta y de IVA a las empresas que lo utilicen; su operación es sencilla y segura para las empresas usuarias, y requiere operar con el sistema de facturación electrónico gratuito del SII.

Araya, 2015, Thomson Reuters

**Sistema de facturación electrónica del SII:** Es un conjunto de herramientas tecnológicas en ambiente web, provisto de manera gratuita por el SII, organismo que también lo administra, cuyo principal objetivo es proveer a los contribuyentes de una funcionalidad básica que le permita operar con las facturas electrónicas y cumplir con la normativa que el propio Servicio ha establecido para los contribuyentes autorizados como emisores de documentos tributarios electrónicos.

Araya, 2015, Thomson Reuters



**Capital efectivo:** Corresponde a la totalidad de los activos, en que no están incluidos los valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

Decreto de Ley 824 de 1974, Artículo 2

**Capital propio tributario:** Corresponde a la diferencia existente entre el activo y el pasivo exigible a la fecha en que se inicia el periodo comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden, más otros determinados por el SII y que no representen inversiones efectivas.

Decreto de Ley 824 de 1974, Artículo 41

**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 quedan comprendidas cuando no se ha cumplido la obligación, entre otras, la remisión o condonación de la deuda (sin perjuicio del incremento de patrimonio que experimenta el deudor), la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto, la prescripción extintiva, etc.

**Ingresos devengados:** aquéllos sobre los cuales se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular. De esta manera, el ingreso se devenga o nace el título o derecho sobre él, independientemente de su pago o percepción.

**Egresos:** Son las salidas o partidas de descargo, que corresponden a la salida de efectivo de una empresa u organización, que incluye los gastos y las inversiones realizadas por las mismas.

**Evasión:** Acción que se produce cuando un contribuyente deja de cumplir con su declaración y pago de un impuesto según lo que señala la ley. Esta acción puede ser involuntaria (debido a ignorancia, error o distinta a la interpretación de buena fe de la ley) o culposa (ánimo preconcebido de burlar la norma legal, utilizando cualquier medio que la ley prohíbe y sanciona).

**Elusión:** Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no encuentran expresamente prohibidas por las disposiciones legales o administrativas.

**Exención:** Franquicia o beneficio tributario, establecido por ley, en virtud del cual se libera del pago de impuestos y gravámenes, ya sea que se beneficie a una determinada actividad o contribuyente. La liberación puede ser de tipo total o parcial. En el primer caso, exime por completo el tributo respectivo; en el segundo, sólo de la parte que alcanza la liberación.

## **Anexo N°1**

Se considerarán relacionados, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las respectivas entidades, los siguientes:

- (i) Los que formen parte del mismo grupo empresarial: Grupo empresarial, es el 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 éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten.

De acuerdo a dicha disposición, forman parte de un mismo grupo empresarial:

- Una sociedad y su controlador;
  - Todas las sociedades que tienen un controlador común, y este último, y
  - 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 N° 18.045 sobre Mercado de Valores.
- (ii) Los controladores: 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 alguna de las siguientes actuaciones:
    - Asegurar la mayoría de votos en las 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, en otro tipo de sociedades, o
    - Influir decisivamente en la administración de la sociedad.

- (iii) Las empresas relacionadas: Son relacionadas con una empresa o sociedad las siguientes personas:
- Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la empresa o sociedad;
  - 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° 18.046;
  - 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, y
  - 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 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:
    - Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;
    - Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;
    - Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o
    - Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.

Con todo, no se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo 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 sólo es empleado no directivo de esa sociedad.

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

### **Rentas de capitales mobiliarios**

- Rentas derivadas de bonos y debentures o títulos de créditos (Art. 20 N° 2, letra a)).
- Las rentas derivadas de créditos de cualquier clase, incluso los resultantes de operaciones de Bolsa de Comercio (Art. 20 N° 2, letra b)).
- Rentas (dividendos y demás beneficios) derivadas del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país (Art. 20 N° 2, letra c)).
- Rentas derivadas de depósitos en dinero, ya sea a la vista o a plazo no acogidos al mecanismo de incentivo al ahorro de la Letra A.- del artículo 57 bis de la Ley de la Renta (Art. 20 N° 2, letra d)).
- Rentas derivadas de cauciones en dinero (Art. 20 N° 2, letra e)).
- Rentas derivadas de contratos de rentas vitalicias, con excepción de las sumas percibidas como beneficiarios de estos contratos que, sin cumplir con los requisitos establecidos en el Código Civil, hayan sido o sean convenidos con sociedades anónimas chilenas cuyo objeto social sea el de constituir pensiones o rentas vitalicias y siempre que el monto mensual de las pensiones o rentas mencionadas no sea en conjunto superior a un cuarto de unidad tributaria (Art. 20 N° 2, letra f) y Art. 17 N° 4).

- Rentas provenientes del mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de Fondos Mutuos no acogidos al mecanismo de incentivo al ahorro de la Letra A.- del artículo 57 bis de la Ley de la Renta, cualquiera sea la fecha de adquisición de las cuotas (Arts. 20 N° 2, inciso primero y 18 quater de la Ley de la Renta y Art. 17 D.L. 1.328, de 1976).
- Rentas derivadas de la tenencia o rescate de cuotas de participación en Fondos de Inversión, creados por la Ley 18.815, de 1989, no acogidos al mecanismo de incentivo al ahorro.
- Las rentas (rentabilidad positiva) determinadas sobre los retiros efectuados durante el año calendario 2001, de las cuentas de ahorro voluntario abiertas en las AFP, acogidas a las disposiciones generales de la Ley de la Renta y no al mecanismo de incentivo al ahorro de la Letra A.- del artículo 57 bis de la ley.
- Intereses u otras rentas pagadas por los bancos e instituciones financieras por operaciones de captación de cualquier naturaleza.

## **Anexo N°2**

En relación con las normas de la Ley de la Renta, cabe señalar que de acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 31 de dicha ley, la renta líquida de primera categoría se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”.

En consecuencia, al tenor de lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, la deducción de los gastos procede bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, no considerando solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por la otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta;
- b) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- c) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De modo que para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente; y
- d) Que se acredite y justifique en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, quien puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes. (Oficio N°3.853, de 04 de octubre de 2005).

Dado lo anterior, podemos esquematizar según se indica:

### **Anexo N°3**

Infracciones establecidas en el Artículo 97 N°1: N°1°, inciso primero, 2°, 3°, 15°, 19° y 21°.

- Inciso primero: El retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripciones en roles o registros obligatorios, que no constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.
- N° 2: El retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes, que constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de diez por ciento de los impuestos que resulten de la liquidación, siempre que dicho retardo u omisión no sea superior a 5 meses. Pasado este plazo, la multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.  
Esta multa no se impondrá en aquellas situaciones en que proceda también la aplicación de la multa por atraso en el pago, establecida en el N° 11 de este artículo y la declaración no haya podido efectuarse por tratarse de un caso en que no se acepta la declaración sin el pago.
- N°3: La declaración incompleta o errónea, la omisión de balances o documentos anexos a la declaración o la presentación incompleta de éstos que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia, con multa de cinco por ciento al veinte por ciento de las diferencias de impuesto que resultaren.
- N° 15: El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones establecidas en el artículo 34° y 60° inciso penúltimo, con multa del veinte por ciento al cien por ciento de una unidad tributaria anual.
- N°19: El incumplimiento de la obligación de exigir el otorgamiento de la factura o boleta, en su caso, y de retirarla del local o establecimiento del emisor, será sancionado con multa de hasta una unidad tributaria mensual en el caso de las boletas, y de hasta veinte unidades tributarias mensuales en el caso de facturas, previos los trámites del



procedimiento contemplado en el artículo 165 de este Código y sin perjuicio de que al sorprenderse la infracción, el funcionario del Servicio pueda solicitar el auxilio de la fuerza pública para obtener la debida identificación del infractor, dejándose constancia en la unidad policial respectiva.

- N° 21: La no comparecencia injustificada ante el Servicio, a un segundo requerimiento notificado al contribuyente conforme a lo dispuesto en el artículo 11, con una multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual, la que se aplicará en relación al perjuicio fiscal comprometido y procederá transcurridos 20 días desde el plazo de comparecencia indicado en la segunda notificación. El Servicio deberá certificar la concurrencia del contribuyente al requerimiento notificado.

Artículo 34° C.T: Están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que la hayan firmado y los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes, siempre que el Servicio lo requiera, dentro de los plazos de prescripción. Tratándose de sociedades esta obligación recaerá, además, sobre los socios o administradores que señale la Dirección Regional. Si se trata de sociedades anónimas o en comandita, están obligados a prestar ese juramento su presidente, vicepresidente, gerente, directores o socios gestores, que, según el caso, indique la Dirección Regional.

Artículo 60° C.T: Con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información, el Servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, documentos del contribuyente y hojas sueltas o sistemas tecnológicos que se hayan autorizado o exigido, en conformidad a los incisos cuarto y final del artículo 17, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración. Con iguales fines podrá el Servicio examinar los libros, documentos, hojas sueltas o sistemas tecnológicos que los sustituyan, de las personas obligadas a retener un impuesto. El requerimiento de antecedentes podrá realizarse telefónicamente o por la vía más expedita posible, sin perjuicio de notificar, conforme a las reglas generales, la petición de

antecedentes al contribuyente o su representante, indicando las materias consultadas, el plazo otorgado para aportar la información requerida, el que no podrá exceder de un mes contado desde la notificación. En todo caso, ésta deberá consignar que no se trata de un procedimiento de fiscalización. De no entregarse los antecedentes requeridos dentro del precitado plazo, o si los entregados contienen errores o son incompletos o inexactos, el contribuyente podrá subsanar tales defectos, en los plazos que al efecto fije el Director para el ejercicio de la facultad a que se refiere este inciso, sin que al efecto sean aplicables los previstos en el artículo 59.

Si transcurridos los plazos a que se refiere el inciso anterior, el contribuyente no diera respuesta o ésta fuera incompleta, errónea o extemporánea, ello solo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización. Sin perjuicio de lo anterior, para establecer si existen antecedentes que determinen la procedencia de un proceso de fiscalización, en los términos a que se refiere el artículo 59, el Servicio podrá requerir toda la información y documentación relacionada con el correcto cumplimiento tributario.

El Director Regional podrá disponer que los contribuyentes presenten, en los casos que así lo determine, un estado de situación. Podrá exigirse, además, que este estado de situación incluya el valor de costo y fecha de adquisición de los bienes que especifique el Director Regional.

No se incluirán en este estado de situación los bienes muebles de uso personal del contribuyente ni los objetos que forman parte del mobiliario de su casa habitación, con excepción de los vehículos terrestres, marítimos y aéreos de uso personal, los que deberán indicarse si así lo exigiere el Director Regional.

La confección o modificación de inventarios podrá ser presenciada por los funcionarios del Servicio autorizados, quienes, además, podrán confeccionar inventarios o confrontar en cualquier momento los inventarios de contribuyentes con las existencias reales, pero sin interferir el normal desenvolvimiento de la actividad correspondiente.

Este examen, confección o confrontación deberá efectuarse con las limitaciones de tiempo y forma que determine el Servicio y en cualquier lugar en que el interesado mantenga los libros, documentos, antecedentes o bienes o en otros que el Servicio señale de acuerdo con él. En los casos a que se refieren los incisos cuarto y final del artículo 17, el Servicio podrá efectuar por medios tecnológicos el examen de la contabilidad, libros y documentos que el contribuyente lleve por dichos medios.

El Director o el Director Regional, según el caso podrá ordenar que el inventario se confronte con el auxilio de la fuerza pública, cuando exista oposición de parte del contribuyente.

Con el fin de llevar a efecto la medida de que trata el inciso anterior, el funcionario encargado de la diligencia podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública, la que le será concedida por el Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite que la exhibición de la resolución que ordena dicha medida, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario.

Para la aplicación, fiscalización o investigación del cumplimiento de las leyes tributarias, el Servicio podrá pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar, bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceras personas. Estarán exceptuados de estas obligaciones, salvo en los casos de sucesión por causa de muerte o comunidades en que sean comuneros los parientes, el cónyuge, los parientes por consanguinidad en la línea recta o dentro del cuarto grado de la colateral, el adoptante, el adoptado, los parientes por afinidad en la línea recta o dentro del segundo grado de la colateral de dichos terceros. Además, estarán exceptuadas de estas obligaciones las personas obligadas a guardar secreto profesional.

No estarán obligadas a concurrir a declarar las personas indicadas en el artículo 300 del Código Procesal Penal, a las cuales el Servicio, para los fines expresados en el inciso precedente, deberá pedir declaración jurada por escrito.

**Anexo N°4**

**Tabla de Impuesto Global Complementario, utilizada**

RENDA IMPONIBLE ANUAL		FACTOR	CANTIDAD A REBAJAR (NO INCLUYE CRÉDITO 10% DE 1 UTA DEROGADO POR N° 3 ART. ÚNICO LEY N° 19.753, D.O. 28.09.2001)
DESDE	HASTA		
DE \$ 0,00	" 7.282.710,00	EXENTO	\$ 0,00
" 7.282.710,01	" 16.183.800,00	0,04	291.308,40
" 16.183.800,01	" 26.973.000,00	0,08	938.660,40
" 26.973.000,01	" 37.762.200,00	0,135	2.422.175,40
" 37.762.200,01	" 48.551.400,00	0,23	6.009.584,40
" 48.551.400,01	" 64.735.200,00	0,304	9.602.388,00
" 64.735.200,01	" 80.919.000,00	0,355	12.903.883,20
" 80.919.000,01	<b>Y MAS</b>	0,40	16.545.238,20
<b>UNIDAD TRIBUTARIA</b>	* Mes de Diciembre de 2015 = \$ 44.955		
	* Anual (12 x \$ 44.955) = \$ 539.460		

Anexo N°5



F 3264

**AVISO INGRESO O MODIFICACIÓN DE  
RÉGIMENES TRIBUTARIOS**

DÍA	MES	AÑO

Rol Único Tributario

RAZÓN SOCIAL O NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE					
DOMICILIO CONTRIBUYENTE					
CALLE	NÚMERO	CRUCE/PTA/CORRAL	BLOQUE	POBLACIÓN / VILLA	ROL DE AVILADO
COMUNA		Ciudad	REGIÓN	TELÉFONO	CÉLLULAR

SELECCIONAR SOLO UNA OPCIÓN:     INGRESO     MODIFICACIÓN

MARQUE CON (X) EL RÉGIMEN TRIBUTARIO AL QUE PERTENECE ACTUALMENTE

<input type="checkbox"/> TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA 14 TER	<input type="checkbox"/> RENTA ATRIBUIDA (ART 14 A)	<input type="checkbox"/> RÉGIMEN GENERAL (1)
<input type="checkbox"/> RENTA PRESUNTA	<input type="checkbox"/> SEMI INTEGRADA (ART 14 R)	<input type="checkbox"/> OTRO <input type="text"/>

MARQUE CON (X) EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO AL QUE DESEA INGRESAR

<input type="checkbox"/> TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA 14 TER	<input type="checkbox"/> RENTA ATRIBUIDA (ART 14 A)
<input type="checkbox"/> RENTA PRESUNTA	<input type="checkbox"/> SEMI INTEGRADA (ART 14 R)

PERSONA QUE EFECTÚA EL TRÁMITE

RUE	Nombres	Apellido Paterno	Apellido Materno

\_\_\_\_\_  
FIRMA CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL

USO EXCLUSIVO SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS	
RECEPCIÓN (FECHA Y TIMBRE)	FIRMA DEL FUNCIONARIO
PRESENTAR EN DOS EJEMPLARES	

(1) Opción válida solo para el año comercial 2015, 2016

**NOTA:** Este aviso debe darse en la Dirección Regional o Unidad del SII que corresponde al domicilio del contribuyente entre el 01 de enero y el 30 de abril del año calendario respectivo para registrar su régimen tributario. Cabe señalar que la inscripción en el régimen estará sujeta a verificación del cumplimiento de los requisitos por parte de la Dirección Regional o Unidad del SII que recibe el aviso de incorporación correspondiente. La Dirección Regional o Unidad del SII comunicará formalmente al contribuyente en caso de no cumplir con los requisitos para incorporarse al régimen tributario y por tanto no sea procedente ingresar a él.