

NUEVO RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE TRIBUTACIÓN ARTÍCULO 14 TER LETRA A

Pablo Calderón Torres

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria
Contador Auditor
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributaria,
Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile
Colaborador CET UChile



RESUMEN

El día 29 de septiembre de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780, la cual trae consigo una nueva reforma tributaria, donde se incorporan, entre otras materias, modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que rigen respecto de los impuestos que deban declararse y pagarse por las rentas percibidas o devengadas a partir del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, y otras a contar del año comercial 2017 en adelante.

Dicha reforma, en su artículo segundo de las disposiciones transitorias modifica la LIR, y en ella, incorpora un nuevo texto del artículo 14 ter, el cual rige a contar del 1° de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016, y por tanto, tiene aplicación sobre los impuestos que deban declararse y pagarse por las rentas percibidas o devengadas en las situaciones que la propia ley establece.

El presente documento hace un breve análisis histórico, y el nuevo escenario que tendrán las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MIPYME) donde se establece un régimen simplificado de tributación, entendiendo por micro, pequeñas y medianas

empresas las definidas en la Ley N°20.416, publicada el año 2010, la cual tiene por objeto facilitar el desenvolvimiento de las empresas de menor tamaño, mediante la adecuación y creación de normas regulatorias que rijan su iniciación, funcionamiento y término, en atención a su tamaño y grado de desarrollo.

Posteriormente, se entrega una visión de los nuevos requisitos de ingreso y de permanencia para este sector y la forma que deberán determinar sus bases imponibles, incluyendo algunos ejercicios de desarrollo, tanto para la empresa sujeta a las normas de tributación del régimen simplificado del artículo 14 ter letra A), de la LIR y adicionalmente a sus propietarios, afectos a los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda.

1.- INTRODUCCIÓN

Las micro, pequeñas y medianas empresa chilena, genera cerca del 25% del PIB del país, el 49% de las empresas exportadoras chilenas son PYME y más del 80% del empleo es generado por este sector⁷¹, dado ello, han constituido una realidad económica y social muy importante para el desarrollo de nuestro país, su aporte se centra principalmente a la generación de empleos y en su importante participación en la producción nacional.

Durante este último tiempo, las empresas de menor tamaño han constituido la principal forma de organización empresarial, no sólo en Chile, sino que en todo el mundo. En nuestro país, del total de empresas que presentan ventas, sólo las microempresas representan el 75,2% del total, un 20,2% representan a pequeñas empresas, un 3,0% representan a medianas empresas y sólo un 1,5% a empresas de gran tamaño.⁷²

En atención a ello, es evidente que las empresas denominadas micro, pequeña y medianas empresas (MIPYME),son un motor de nuestra economía, no obstante a ello, en los últimos años este sector ha colapsado a razón de las excesivas regulaciones imperantes que las afectan⁷³.

⁷¹ Economía y negocios, el Mercurio 11 de abril de 2007.

⁷² Las empresas en Chile por tamaño y sector económico desde el 2005 a la fecha, Unidad de Estudios Ministerio de Economía, Fomento y Turismo Junio 2014.Ministerio de Economía, Fomento y Turismo.

⁷³ Propuesta para el desarrollo de la pequeña y mediana empresa en Chile, Octubre 2013, CÁMARA NACIONAL DE COMERCIO.

Razón por la cual, las políticas públicas destinadas a potenciar a estas empresas han ido apoyando e incentivando su desarrollo de manera de hacerlas más competitivas y capaces de adaptarse a nuevas condiciones económicas.

En esta línea, la autoridad fiscal ha mantenido una atención continua en mejorar el funcionamiento del sistema tributario con el objeto de perfeccionarlo, especialmente en materias que aumentan su eficiencia a través de criterios de simplificación y racionalidad.

Dado lo anterior, el día 14 de junio de 2006, se envió a la Cámara de Diputados el Mensaje⁷⁴ con el que inicia un proyecto de ley que establece régimen simplificado⁷⁵ para determinar el impuesto a la renta de los micros y pequeños contribuyentes.

En dicho mensaje se deja establecido que las pequeñas empresas juegan un rol clave para alcanzar un crecimiento económico sostenido y equitativo que beneficie a cada uno de los sectores del país.

2.- NORMAS DE PERFECCIONAMIENTO A LAS EMPRESAS DE MENOR TAMAÑO 2006

2.1. Objetivos generales del proyecto de Ley.

Este proyecto de 2006, buscó simplificar el régimen contable-tributario para la determinación del impuesto a la renta.

Permitió aliviar los problemas de liquidez que les genera el cumplimiento tributario a estas empresas.

Además, permitió un mejor apoyo para este sector de contribuyentes por parte del Servicio de Impuestos Internos, el cual a través de sus sistemas tecnológicos facilitó para la elaboración de las declaraciones de impuesto a la renta.

⁷⁴ Mensaje N°154-354 de 2006, de la Ley de la N° 20.170, publicada en el D.O. 21 de febrero de 2007

⁷⁵ Circular N°17 del 14 de marzo de 2007.

2.2. Contenidos del Proyecto de Ley:

Creó un régimen optativo de contabilidad simplificada para efectos tributarios que exigió un mínimo de requerimientos, diseñado con la información de los registros y documentación básicos ya existentes.

La estructura simple de este régimen tuvo por finalidad principal incorporar a los micro y pequeños empresarios individuales y empresas individuales de responsabilidad limitada, con un máximo de 3.000 UTM⁷⁶ de ventas y servicios anuales (\$ 95.000.000 aproximadamente), lo que representó un 67% de los contribuyentes de primera categoría del país, a quienes, por las características de su negocio tenían dificultades para cumplir integralmente las exigencias tributarias generales.

Además, según estadísticas del Servicio de Impuestos Internos, estos contribuyentes, por sus bajos niveles de ingresos, consumían prácticamente en el mismo ejercicio las utilidades que en él se generaban, con lo cual se les complicó innecesariamente la administración de sus negocios con la exigencia de llevar una variedad de controles y registros que contempla la ley común, los que resultaban procedentes para otro nivel de contribuyentes más grandes y sofisticados.

Por consiguiente, dado la simplicidad de sus operaciones habituales casi exclusivamente compuestas de compras y ventas, que además el consumo de sus utilidades se produce prácticamente en el mismo ejercicio en que se generaban, y al bajo monto de su tasa efectiva promedio del impuesto final a la renta, se llegó incuestionablemente a la conclusión que era indispensable simplificar la forma en que estos contribuyentes deben cumplir con el impuesto a la renta, estructurando un sistema que refleje su realidad operativa y económica, armonizando el cumplimiento tributario con la forma en que administran el negocio, y poniendo a disposición de los contribuyentes las herramientas tecnológicas con que cuenta el Servicio de Impuestos Internos.

2.3. Características del régimen.

Libros de Compras y Ventas y de Remuneraciones como fuente principal de información.

Las fuente principales de información de este régimen eran las contenidas en los Libros de Compras y Ventas que se lleva para el control del IVA, y el Libro de Remuneraciones, además de boletas, facturas o contratos, que no tenían que registrarse

⁷⁶ Modificados por la Ley N° 20.780 de 2014.

en los señalados libros y que representan, en general, gastos no relevantes en este tipo de contribuyentes.

2.4. Utilidad afecta a Impuesto a la Renta y deducción inmediata de gastos

La utilidad afecta al impuesto a la renta, tanto con el tributo de primera categoría como con el global complementario o adicional era, en resumen, la diferencia anual que se determine entre la suma de los ingresos por ventas y servicios, y la suma de las compras, utilización de servicios y pago de sueldos y honorarios y otros gastos generales. Adicionalmente, se consideró como gasto no documentado hasta un 0,5% de las ventas brutas, con un mínimo de 1 UTM y un máximo de 15 UTM por contribuyente. Esta forma de calcular la utilidad implicó una mayor coherencia entre la capacidad de pago de los contribuyentes y sus impuestos por pagar.

Dentro de este marco de simplificación, es importante destacar la deducción inmediata como gasto de los desembolsos que se efectúen para adquirir bienes del activo inmovilizado, lo que se tradujo, a su vez, en un fuerte incentivo para que estas empresas puedan realizar este tipo de inversiones.

2.5. Liberación de obligaciones contables

Para concretar la simplificación del sistema, se liberó a los contribuyentes que se acogieran a él de una serie de procedimientos, registros y cálculos complejos para este nivel de empresario, como es la confección de balances, la aplicación de la corrección monetaria, la realización de inventarios, la confección del registro FUT, etc.

2.6. Simplificación del cálculo de PPM

De acuerdo a los antecedentes del Servicio de Impuestos Internos, más del 90% de los potenciales contribuyentes de este régimen poseían una tasa marginal de impuesto Global Complementario inferior al 17% en esos años, del impuesto de Primera Categoría, lo que implica que en la actualidad estos contribuyentes le prestan recursos al Estado por concepto de Pagos Provisionales Mensuales (PPM). El mecanismo que se propuso en este proyecto de ley fue fijar la tasa de los PPM en un 0,25% de las ventas brutas mensuales, lo que por un lado simplificó el cálculo de las tasas y por el otro redujo significativamente los pagos objetos de devolución.

En efecto, este mecanismo significó una reducción de estos pagos para más del 80% de los potenciales contribuyentes de este régimen, contribuyendo a aliviar los problemas de liquidez que enfrentan estas empresas.

Se mantuvo la tributación integrada entre Impuesto de Primera Categoría y los impuestos personales, dando derecho a crédito por el impuesto de categoría pagado, a fin de evitar una doble tributación. En igual forma no se innovó en cuanto al derecho de trasladar las pérdidas de un ejercicio a los períodos siguientes.

El establecimiento de este régimen simplificado tuvo obviamente como objetivo central facilitarle al micro y pequeño contribuyente el correcto y oportuno cumplimiento tributario; pero, además, se persiguió simplificar la Ley de la Renta, y permitir a su vez de este modo que el Servicio de Impuestos Internos pueda prestarle un apoyo tecnológico más efectivo y oportuno. En suma, el régimen permitirá a los contribuyentes que se acojan a éste concentrar sus energías en emprender nuevos proyectos, aumentar sus capacidades de inversión y mejorar su productividad.

2.7. Condiciones de ingreso y salida del sistema.

El ingreso al sistema fue voluntario pero una vez que el contribuyente se ha incorporado al nuevo régimen, debió permanecer en él por un plazo no inferior a tres ejercicios comerciales, a menos que haya dejado de cumplir las condiciones de permanencia en el sistema.

Los contribuyentes que optaron por ingresar al régimen simplificado debieron, al término del ejercicio anterior al ingreso al mismo, considerar como retiradas la totalidad de las rentas contenidas en el Fondo de Utilidades Tributables, tema no menor, dado que significaba un costo alto.

El primer día del ejercicio inicial se debió considerar como egresos las pérdidas tributarias acumuladas, los activos fijos físicos a su valor neto tributario y las existencias de bienes del activo realizable a su valor tributario.

Si se dejaban de cumplir con los requisitos de ingreso y permanencia al sistema, los contribuyentes quedaron sujetos a todas las normas comunes de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Al incorporarse al régimen común, los contribuyentes debieron elaborar un inventario inicial que registrará el activo físico y el realizable determinado al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado.

3.- NORMAS DE PERFECCIONAMIENTO A LAS EMPRESAS DE MENOR TAMAÑO:

No obstante a lo anterior, y siempre en la línea de perfeccionamiento a este sector de la economía, el día 15 de enero de 2008, se envió el primer trámite constitucional a la

Cámara de Diputados el mensaje presidencial⁷⁷ con el que inicia un proyecto de ley⁷⁸ que fija normas especiales para las empresas de menor tamaño.

3.1. Objetivos generales del proyecto de Ley.

Este Proyecto de Ley tuvo por objetivo general generar condiciones regulatorias que permitan que las empresas, en el desarrollo de su actividad y bajo el entendido que éstas no sean contrarias a las reglas generales de convivencia entre las personas que desarrollan diversas actividades en un mismo espacio geográfico, puedan aprovechar al máximo sus ventajas comparativas en igualdad de condiciones. En el ámbito regulatorio, esto implica proponer, a través de modificaciones de leyes existentes o a través de nuevas leyes, una normativa que sea consistente con un análisis costo-efectividad, en donde el beneficio de la regulación supere los costos de cumplimiento, traduciéndose todo ello en un efectivo cumplimiento de la normativa.

De la revisión de las actuales normas, se propuso modificaciones a una serie de regulaciones, a fin de incentivar un mejor cumplimiento por parte de estas empresas, y la introducción de nuevas regulaciones adecuadas a su tamaño. Se busca, en consecuencia, adecuar la carga regulatoria de las empresas de menor tamaño de manera que sea consistente con un análisis costo-efectividad, considerando la capacidad de cumplimiento de estas empresas, de manera de inducir un mejor y mayor cumplimiento de las normas.

El ámbito de acción, en consecuencia, se aplica tanto a normas ya existentes como a las futuras regulaciones. Con respecto a la regulación ya existente, el propósito es detectar los diferentes grados de complejidad de estas regulaciones para las empresas de diferente tamaño y proponer cambios legales que simplifiquen su aplicación en ámbitos determinados. Con respecto a la futura regulación, el objetivo es introducir un mecanismo que permita internalizar en los agentes reguladores una metodología para diseñar normas basadas en un análisis costo-efectividad sujeto a minimizar el riesgo de arbitraje regulatorio. En palabras simples, se pretende avanzar hacia un cambio en la cultura regulatoria del país.

3.2. Objetivos específicos.

Se describe a continuación cada una de las propuestas legales, ya sean modificaciones a leyes existentes o nuevas regulaciones, las que persiguen concretizar el objetivo general antes indicado y enfrentar las deficiencias descritas en los antecedentes.

⁷⁷ Mensaje N°1297-355 honorable Cámara de Diputados de 2008

⁷⁸ Hoy Ley de la República N°20.416 publicación: 03-FEB-2010

3.3. Definición de las empresas de menor tamaño.

Una primera consideración del proyecto se relaciona con la definición de lo que entendemos por Empresa de Menor Tamaño (EMT), y los criterios para definir tamaños. Ello resulta particularmente relevante en el contexto actual en Chile, en donde existe una gran variedad de estudios y diagnósticos de empresas que no necesariamente se rigen por las mismas definiciones, y de instrumentos de fomento que utilizan variados criterios de asignación. No obstante esta situación, cabe reconocer que dependiendo del objetivo deseado, bien se puede justificar la utilización de diferentes criterios para definir tamaños de empresas. En el ámbito regulatorio, por ejemplo, es importante contar con un criterio de segmentación de empresas que haga aplicable la implementación de la regulación, y además sea relativamente fácil de fiscalizar.

Hechas las consideraciones, en este proyecto se entiende por empresas de menor tamaño a los micros, pequeñas y medianas empresas. Para efectos de definir sus tamaños y aplicar las leyes o modificaciones a leyes propuestas en este proyecto, se utiliza un criterio en base al **ingreso anual por ventas y servicios del giro de la empresa**, obedeciendo a una consideración de fácil fiscalización e implementación y además al hecho que es una herramienta de segmentación ampliamente posicionada en la economía chilena.

De acuerdo al criterio señalado, se define a la microempresa como aquella empresa cuyos ingresos anuales por ventas y servicios del giro sean hasta 2.400 unidades de fomento; la pequeña empresa, cuyos ingresos son superiores a 2.400 y hasta 25.000 unidades de fomento; y a la mediana empresa, cuyos ingresos son superiores a 25.000 y no superan las 100.000 unidades de fomento.

Todas éstas se incluyen dentro del concepto de Empresas de Menor Tamaño. El resto de las empresas, aquellas con ingresos anuales por ventas y servicios del giro sean superiores a las 100.000 unidades de fomento, quedan en consecuencia en la categoría de empresa grande. El concepto de ventas y servicios para estas definiciones se refiere al monto total de ellas **netas del Impuesto al Valor Agregado**.

Uno de los objetivos de explicitar tamaños de empresas en base a un criterio definido es la difusión de éste y con ello su adopción en otras propuestas, lo cual mejora la calidad de la discusión respecto a políticas públicas para esta categoría de empresas. Se reconoce, sin embargo, la existencia en Chile de otras normas legales que utilizan un criterio diferente.

Para esto último, tiene sentido definir criterios de asignación en base a más de una variable, como puede ser el nivel de ventas, el número de trabajadores, el capital de la empresa, u otros. Por ello, los organismos públicos encargados del diseño de programas e instrumentos de apoyo a las empresas de menor tamaño, podrán elaborar fórmulas alternativas que permitan una adecuada focalización de los instrumentos. Ellas podrán ser el resultado de un trabajo conjunto, en el cual participen instituciones de fomento productivo, el sector privado y el mundo académico.

4.- REFORMA TRIBUTARIA LEY 20.780 PUBLICADA EL DÍA 29 DE SEPTIEMBRE DE 2014

En el gobierno de la presidenta Michelle Bachelet se gestó la idea de efectuar algunos ajustes a quienes pueden calificar para optar a dicho beneficio, el cual se detalla a continuación, para ello, se consideró las visiones ya mencionadas y se propuso a modo de generar un régimen consolidado especial para la Inversión, capital de trabajo y liquidez :

Ampliación de los beneficiarios del artículo 14 ter:

- a) Se aumenta el universo de empresas que pueden acceder al régimen tributario del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- b) Ahorros de los costos de llevar contabilidad completa.
- c) Derogación de otros regímenes simplificados. (14 bis y 14 quáter ambos LIR).
- d) Reglas especiales sobre Pagos Provisionales Mensuales (PPM).
- e) Crédito por compras de activo fijo.

Es así como el día 29 de septiembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N°20.780, la cual incorporó una serie de modificaciones a distintos cuerpos legales, entre otros, los de la LIR, subdividiéndose en normas transitorias y normas permanentes, los cuales se detallan a continuación:

Normas permanentes:

1°. *Modifica el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1°, del D. L. N° 824 de 1974.*

Normas Transitorias:

2° *Introduce modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen respecto de los impuestos que deban declararse y pagarse por las rentas percibidas o devengadas a partir del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.*

Como se puede observar, el artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley, modifica la LIR, y en ella, incorpora un nuevo texto del artículo 14 ter, el cual rige a contar del 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016, y por tanto, tiene aplicación sobre los impuestos que deban declararse y pagarse por las rentas percibidas o devengadas en las situaciones que la propia ley establece.⁷⁹

No obstante a ello, el número 6, del artículo primero de la ley, sustituye el artículo 14 ter de la LIR de manera permanente, la cual rige a contar del 1 de enero de 2017.

El presente trabajo trata la norma transitoria, la cual tuvo como ejes centrales, los siguientes aspectos:

4.1. Contribuyentes que se pueden acoger a las normas del artículo 14 ter letra A)

La ley dispone que los contribuyentes que se pueden acoger a las nuevas disposiciones del artículo 14 ter letra A), a contar del 1 de enero de 2015, son todos los contribuyentes que tributen conforme a las reglas de la primera categoría, sujetos a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, es decir:

- a. Los contribuyentes de la primera categoría de la letra A), del artículo 14.⁸⁰
- b. Los contribuyentes de la primera categoría de la letra B), N°1 del artículo 14.
- c. Los contribuyentes de la primera categoría de la letra B), N°2 del artículo 14.⁸¹
- d. Los contribuyentes del artículo 14 ter (vigente al 31 de diciembre de 2014)⁸²
- e. Los contribuyentes que inicien actividades. (A contar del 1 de enero de 2015)

No obstante lo anterior, si bien los contribuyentes del artículo 14 bis no fueron incluidos para que formen parte del nuevo sistema simplificado, en la circular 69 de 30 de diciembre de 2014, se indica que en la medida que pongan término de giro

⁷⁹ Circular 69 de 30 de diciembre de 2014 del Servicio de Impuestos Internos.

⁸⁰ Se incluyen los contribuyentes del artículo 14 quáter, en concordancia con el artículo 40 N°7 de la LIR.

⁸¹ Contribuyentes del artículo 34 de la LIR, a contar del 1 de enero de 2016

⁸² La norma transitoria III, número 1 se entenderán acogidos de pleno derecho al nuevo artículo 14 ter Letra A).

aplicando para ello lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, podrán iniciar actividades sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, siempre que cumplan los requisitos indicados en la ley.

4.2. Requisitos de ingreso y permanencia en el régimen del artículo 14 ter letra A)

De acuerdo al número 1 del artículo 14 ter letra A) los requisitos que deben cumplir los contribuyentes que ingresen a contar del 1 de enero de 2015 al nuevo sistema simplificado son:

Promedio de ingresos por las ventas de su giro (percibidos o devengados) anuales no superior a **50.000 UF**⁸³ en los tres últimos años comerciales anteriores al ingreso y permanencia al régimen simplificado. No obstante a ello, no podrá exceder a **60.000 UF** en cualquiera de los años que se considere para el cálculo del promedio de ingresos indicados.

Si la existencia del contribuyente es menor a tres años, se consideran los años de permanencia real para el promedio.

Ejemplo uno:

1.- Empresa Uno	UF
Ingresos año 2012	58.000
Ingresos año 2013	32.000
Ingresos año 2014	12.000
Promedio 3 años	34.000

En este ejemplo, la empresa Uno cumple con los requisitos establecidos para acogerse al régimen del artículo 14 ter letra A) de la LIR., dado que tiene un promedio de ingresos en los últimos 3 años inferior a 50.000, a pesar de que en un año superó dicho monto por expresa disposición del artículo 14 ter letra A), N°5. (Condiciones para ingresar y abandonar el régimen simplificado).

⁸³ Valor de la UF del último día del mes respectivo.

Ejemplo dos:

1.- Empresa Dos	UF
Ingresos año 2012	62.000
Ingresos año 2013	48.000
Ingresos año 2014	12.000
Promedio 3 años	40.667

En el siguiente ejemplo, la empresa Dos no cumple con los requisitos establecidos para acogerse al régimen del artículo 14 ter letra A) de la LIR. Si bien es cierto, tiene un promedio de ingresos en los últimos 3 años inferior a 50.000 UF, en un año las 60.000 UF. Todo ello, por expresa disposición del artículo 14 ter letra A), N°5. (Condiciones para ingresar y abandonar el régimen simplificado).

Para el cálculo de los ingresos indicados, debe considerar las siguientes normas:

a.- Ingresos del giro:

Dichos ingresos deben ser del giro, vale decir, que provengan de la actividad habitual del contribuyente, provenientes de:

- a) Ventas.
- b) Exportaciones.
- c) Servicios.
- d) O bien, otras operaciones del giro.

Dichas operaciones podrán estar o no afectas al Impuesto al Valor Agregado⁸⁴, o bien exentas de dicho gravamen, no obstante a ello, dicho impuesto no formará parte de los ingresos, así como también, cualquier otro impuesto especial, adicional o específico que forme parte del precio de los bienes o servicios.

⁸⁴ Art. 1° del DL 825 de 1974

Ejemplo:

Total Ingresos	\$
Ingresos percibidos por la empresa (ventas)	25.200.000
Ingresos devengados por la empresa (ventas)	15.800.000
Venta de terrenos	95.000.000
Total Ingresos	136.000.000
Ingresos Artículo 14 ter letra a):	
Ingresos percibidos (\$25.200.000/1,19)	21.176.471
Ingresos devengados (\$15.800.000/1,19)	13.277.311
Total Ingresos	34.453.782

b.- Los ingresos deben ser percibidos o bien devengados.

Para efectos de considerar los límites antes señalados, se deberán considerar tanto los ingresos percibidos⁸⁵ como los devengados⁸⁶ generados por la propia empresa dentro del ejercicio comercial respectivo, incluyendo además los obtenidos por sus entidades relacionadas⁸⁷.

Todo ello, expresado en Unidades de Fomento de los tres ejercicios comerciales anteriores consecutivos.

Ejemplo.

La empresa productiva AA Ltda., está evaluando su incorporación al nuevo régimen del artículo 14 ter letra A), de la LIR, para ello, proporciona los antecedentes relacionado con sus ingresos propios y de aquellos relacionados con la empresa BB Ltda., según se indica:

Empresa AA Ltda.	
Ingresos	\$
Año 2012	28.500
Año 2013	12.500
Año 2014	25.300
Promedio ingresos 3 últimos años	22.100

⁸⁵ De acuerdo al artículo 2°, N° 3 de la LIR.

⁸⁶ De acuerdo al artículo 2°, N° 2 de la LIR.

⁸⁷ De acuerdo a los artículo 96 al 100 de la Ley 18.045, sobre Mercado de valores, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) del referido artículo 100.

Empresa BB Ltda.	
Ingresos	\$
Año 2012	15.200
Año 2013	8.500
Año 2014	7.560
Promedio ingresos 3 últimos años	10.420

Ingresos Consolidados promedios:

Empresas	Año 2012	Año 2013	Año 2014	Ingreso Consolidado
Empresa AA Ltda.	28.500	12.500	25.300	22.100
Empresa BB Ltda.	15.200	8.500	7.560	10.420
Totales	43.700	21.000	32.860	32.520

La empresa AA Ltda., puede optar al 14 ter letra A), dado que el promedio consolidado en los 3 últimos años es de 32.520 UF, superando el límite de 50.000 UF.

4.3. Situaciones en las cuales no podrá acogerse a las normas del artículo 14 ter letra A), de la LIR

La incorporación del nuevo artículo 14 ter letra A), de la Ley sobre Impuesto a la Renta estableció ciertas limitaciones para aquellos contribuyentes que habiendo cumplido los requisitos indicados con antelación, éstos, no podrán acogerse al régimen simplificado, vale decir, ya sea en la incorporación o bien durante el desarrollo de su actividad empresarial, estas limitantes son:

- a) Cuando los ingresos provenientes de las actividades que se señalan a continuación, excedan de una cantidad equivalente al 35% del total de los ingresos brutos⁸⁸ obtenidos en un año comercial:
 - i. Explotación de bienes raíces no agrícolas⁸⁹. Respecto de las rentas provenientes de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas, el mismo artículo 14 ter de la LIR establece que estas no deben computarse para el cálculo del límite del 35% del total de ingresos brutos a que se refiere esta letra.
 - ii. Ingresos provenientes de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones, o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario⁹⁰ de cualquier clase de

⁸⁸ De acuerdo al artículo 29° de la LIR

⁸⁹ De acuerdo al N°1, del artículo 20 de la Ley sobre impuesto a la renta.

⁹⁰ Sin previo contrato, y por ignorancia o mera tolerancia del dueño, conforme a lo establecido en el artículo 2195 del Código Civil.

capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación, conforme lo establecido en el artículo 20 N°2 de la LIR.

- iii. Ingresos provenientes de la participación en contratos de asociación o cuentas en participación, ya sea, en calidad de gestor o partícipe.
- iv. Ingresos provenientes de la posesión o tenencia, a cualquier título, de derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de Fondos de Inversión.

Cabe mencionar, que particularmente estos ingresos no pueden exceder por si solos el 20% de los ingresos brutos⁹¹ totales del ejercicio.

- 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 filiales de sociedades con cotización bursátil.

Ejemplo:

Empresa C&C Ltda., inició sus actividades en el mes de agosto de 2014, su principal giro es la compra y venta de muebles y utensilios decorativos para el hogar, además, presta servicios en decoración de interiores. Adicionalmente a ello, la empresa por excedentes de flujo de caja ha efectuado inversiones en acciones, para ello, se entrega el siguiente detalle:

Los ingresos obtenidos por la empresa en el período 2014 son los siguientes:

Ingresos período 2014		
Detalle	Monto bruto	%
Ingresos por venta de muebles	48.500.000	44,09%
Ingresos por asesorías de decoración de interiores	28.300.000	25,73%
Ingresos por venta de camioneta de reparto.	9.500.000	8,64%
Ingresos por venta de acciones	15.200.000	13,82%
Dividendos percibidos durante el ejercicio	8.500.000	7,73%
TOTALES	110.000.000	100,00%

Según se indica, la empresa C&C Ltda., puede acogerse al régimen simplificado de acuerdo a las normas de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, dado que los ingresos

⁹¹ De acuerdo al artículo 29° de la Ley sobre impuesto a la renta.

provenientes de capitales mobiliarios (dividendos)⁹², no superaron, en su conjunto, 20% de los ingresos brutos totales.

4.4. Permanencia y salida del régimen simplificado.

El artículo 14 ter de la letra A), en su N° 5, establece la condición de permanecer en el régimen a lo menos durante 5 años comerciales consecutivos completos; luego de ello, podrán abandonar el régimen de manera voluntaria. Para ello, deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos a través del formulario N°3265 durante el mes de octubre del año anterior a aquel en que decidan cambiar.

No obstante a lo anterior, deberán de abandonar de manera obligatoria cuando se encuentre en una de las siguientes situaciones:

- a).- Cuando el promedio de los últimos 3 años, supere las 50.000 UF.⁹³
- b).- Cuando el monto anual supere las 60.000 UF.
- c).- Cuando se den las situaciones señaladas en el punto 8.3 anterior.

4.5. Registros y controles que se encuentran liberados de llevar los contribuyentes del régimen simplificado.

Como ya se señaló anteriormente, uno de los puntos que se consideró para incorporar al régimen simplificado era la liberación de ciertas obligaciones accesorias, que apuntaban a eliminar una serie de procedimientos, registros y cálculos complejos para este nivel de empresario, como es:

- a.- Llevar contabilidad.⁹⁴
- b.- Practicar inventarios.
- c.- Confeción de balances.
- d.- Efectuar depreciaciones.

⁹² Corresponde a los ingresos que dan cuenta del rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia, por tal razón, no se consideran los ingresos por venta de acciones.

⁹³ Sin perjuicio de que la propia ley en su artículo 14 ter letra A), N°5 indica que se podrá exceder por una sola vez el límite indicado

⁹⁴ Independiente que la empresa pueda llevar contabilidad para otros fines.

e.- La confección del registro FUT.

f.- Corrección monetaria.

No obstante a lo anterior, deberán llevar de manera obligatoria los siguientes registros y controles, según se indica:

A: Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado:

Los contribuyentes sujetos a las normas del Impuesto al Valor Agregado, deberán llevar registros especiales según dan cuenta las siguientes normas:

Párrafo 3°, de los libros y registros, artículo 59 de la Ley del IVA.:

“..Los vendedores y prestadores de servicios afectos a los impuestos de los Títulos II y III, con excepción de los que tributen de acuerdo con el Párrafo 7° del Título II, deberán llevar los libros especiales que determine el Reglamento, y registrar en ellos todas sus operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados. El Reglamento señalará, además, las especificaciones que deberán contener los libros mencionados..”

Título XIV, de los Libros y Registros, artículo 74 del DS 55, de 1977:

“..Los contribuyentes afectos a los impuestos de la ley, deberán llevar un sólo Libro de Compras y Ventas, en el cual registrarán día a día todas sus operaciones de compra, de ventas, de importaciones, de exportaciones y de prestaciones de servicios, incluyendo separadamente aquellas que recaigan sobre bienes y servicios exentos.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, los vendedores y prestadores de servicios podrán llevar un número mayor de libros de acuerdo a sus necesidades contables.

En igual forma los vendedores y prestadores de servicios afectos al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes, establecido en el Párrafo 7°, del Título II de la ley, llevarán un libro foliado y timbrado, legalmente, en el que diariamente registrarán todas sus operaciones en forma global, incluyendo aquellas que recaigan sobre bienes exentos, no obstante, para los efectos del crédito a que tienen derecho según el artículo 30° de la ley, las compras y utilización de servicios deberán ser registradas en dicho libro con los mismos datos que se describen en el artículo 75° de este Reglamento...”

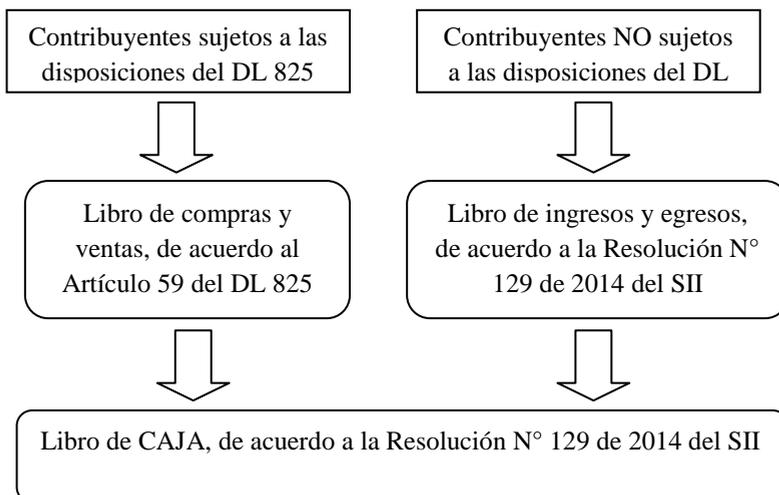
B: Contribuyentes no sometidos a las normas del Impuesto al Valor Agregado:

Para los contribuyentes sometidos a las normas de la letra A), del artículo 14 ter y no se encuentren acogidos a las disposiciones del Impuesto al Valor Agregado, les será obligatorio llevar un libro de Ingresos y Egresos que reflejen todos los ingresos que obtengan, tanto que se encuentren percibidos como los devengados y por otra parte, los egresos que se encuentre efectivamente pagados y las cantidades que se encuentre adeudadas.

C: Contribuyentes sujetos o no a las disposiciones de la Ley del IVA:

Para los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, deberán llevar de manera obligatoria un libro de caja, en dicho registro y de manera cronológica deberán llevar el flujo de todos sus ingresos y egresos de las operaciones que realicen.⁹⁵

Esquema:



4.6. Base imponible de primera categoría.

La determinación de la Base Imponible de primera categoría para estos contribuyentes, considerará la diferencia positiva o negativa que resulte de comparar:

⁹⁵ Resolución N° 129 del 31 de diciembre de 2014 del Servicio de Impuestos Internos.

Los ingresos percibidos⁹⁶ y los egresos efectivamente pagados del ejercicio, sin aplicar reajuste alguno.

Ingresos:

Todos los ingresos percibidos en el ejercicio⁹⁷, provenientes de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el IVA,

No obstante a lo anterior, para efectos de determinar los ingresos, deberán entenderse percibidos:

- a) Cuando los ingresos provenga de operaciones con entidades relacionadas.
- b) Los ingresos devengados cuando al término del año comercial, hayan transcurrido un plazo superior a doce meses, contado desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento.
- c) Los ingresos devengados cuando tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a doce meses desde la fecha en que tal pago o cuota sea exigible.

No obstante a lo anterior, no deberán considerarse ingresos además los provenientes de la enajenación de activos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo con los N°(s) 5 y 5 bis, del artículo 31 de la LIR.⁹⁸

Los egresos que deben considerar en la determinación de la base imponible, corresponden a:

Regla general

Corresponden a las cantidades efectivamente pagadas por la empresa para cubrir los gastos y costos en que incurre para el desarrollo de su giro o actividad y para la obtención de otras rentas, y que deben cumplir con los requisitos generales establecidos para los gastos en el artículo 31 de la LIR, y los requisitos particulares que

⁹⁶ De acuerdo al artículo 2°, N° 3, contenida en su artículo 1° de DL 824.

⁹⁷ Independientes si sobre ellos recae alguna norma especial, como por ejemplo Art. 107 de la LIR.

⁹⁸ Independiente a la tributación por la aplicación de los artículos 17 N°8 y 18 de la LIR.

establece la misma ley para cada tipo de egreso o gasto en particular, según corresponda.

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

- a) Los desembolsos que se realizan por pagos de servicios y compras de bienes del activo realizable (Inventarios)
- b) Los desembolsos incurridos en compras de activos fijos físicos depreciables. Vale decir, en la adquisición de, maquinarias, vehículos (excluidos los automóviles, *station wagons* y similares), muebles y útiles, equipos, y otros.
- c) Las pérdidas de ejercicios anteriores y los créditos que resulten incobrables⁹⁹.

No obstante a lo anterior, también se aceptará como egreso, el 0,5% de los ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio, con un máximo de 15 UTM y un mínimo de 1 UTM, según el valor de ésta al término del ejercicio, todo ello por concepto de gastos menores no documentados.

Otro aspecto importante de estos contribuyentes, se relaciona a la no aplicación del artículo 21 de la LIR sobre los egresos que sean considerados como gastos rechazados.

Créditos contra el Impuesto de Primera Categoría:

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

Ahora bien, la Ley reemplazó el texto del artículo 33 bis de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015, modificando con ello, el crédito por inversiones en activo inmovilizado.

No obstante la vigencia de la modificación referida, la Ley también establece el beneficio de manera transitoria entre el 1° de octubre de 2014 y hasta el 1° de octubre de 2015, considerando una tasa de crédito mayor, en los casos que indica.

⁹⁹ Circular 24 de 2008 del Servicio de Impuestos Internos y resolución exenta SII N°96 del mismo año.

Esquema de la determinación de la Base Imponible de Primera Categoría:

Total de Ingresos percibidos del ejercicio (y devengados en los casos que la LIR indica), sin reajuste.	(+)
Total de egresos efectivamente pagados del ejercicio, sin reajuste. (*)	(-)
BASE IMPONIBLE (+/-) de primera categoría y del IGC o IA del ejercicio	(=)

(*) Se consideran egresos: Castigo incobrables y gastos presuntos

Ejercicio base Imponible:**Contribuyente acogido al Artículo 14 ter, letra a). Determinación Base Imponible de Primera Categoría****Antecedentes:**

- 1) La empresa XX Limitada, sujeta a las disposiciones del Artículo 14 ter letra a), de la LIR, presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2015. La sociedad, no es contribuyente del IVA, posee dos socios (A y B) los cuales enteraron el capital social según el siguiente detalle:

	Capital Pagado	%
Socio A	4.500.000	45%
Socio B	<u>5.500.000</u>	55%
	10.000.000	100%

- 2) Para el año 2015, presenta los siguientes movimientos que forman parte del registro caja:

Saldo neto del registro Caja al 31 de diciembre de 2015:

(Inversión Inicial – Inversión Final): \$8.000.000

3) **Ingresos:**

Operaciones con relacionados devengadas no percibidas:

Factura N° 009: \$150.000

Factura N° 010: \$250.000

4) **Castigo facturas del periodo (empresas relacionadas)**

Factura N° 009: \$150.000

5) **Egresos**

Egresos no necesarios para producir renta, de acuerdo al artículo 31 de la LIR, según boleta: \$85.000

Pagos provisionales mensuales (valores nominales): \$62.500

6) **Otros antecedentes**

El total de ingresos percibidos (y aquellos que la ley considera percibidos) del ejercicio: \$25.000.000

Préstamo bancario recibido en diciembre de 2015: \$6.000.000

Compra de terreno para futura ampliación: \$12.000.000

UTM (supuesto): \$50.000

PPM actualizados: \$105.000

DESARROLLO

	Sub totales	
	\$	\$
Saldo neto del registro caja al 31-12-2015 (Inv. Inicial - Inv. Final)		8.000.000
Agregados:		
Operaciones con relacionados Factura N°009	150.000	
Operaciones con relacionados Factura N°010	250.000	
Egresos no necesarios (valores nominales)	85.000	
Pagos provisionales mensuales del periodo (valores nominales)	62.500	
Compra de terreno	12.000.000	
Egresos no necesarios (valores nominales)	250.000	12.797.500
Deducciones:		
Préstamo Bancario	-	6.000.000
Cástigo Factura N°009 (cumple requisitos de la circular 24 de 2008 del SII)	-	150.000
Gastos menores no documentados	-	125.000
		6.275.000
	\$	
15 UTM x \$50.000 =	750.000	
0,5% x \$25.000.000 (Total Ingresos)	125.000	

Base Imponible Primera Categoría	14.522.500
Impuesto de Primera Categoría 25%	3.630.625
PPM Actualizados (supuesto)	- 105.000
Impuesto a Pagar	3.525.625

5. BASE IMPONIBLE DE GLOBAL COMPLEMENTARIO O IMPUESTO ADICIONAL

El número 3, de la letra A), del artículo 14, establece que los propietarios, socios, o accionistas de la empresa que se encuentran acogidos al régimen simplificado de la letra A), de artículo 14 ter, de la LIR, se afectarán con los Impuestos Global Complementario o Adicional **en la proporción que hayan suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad**, sobre la base imponible de primera categoría, que determine la empresa sujeta a las normas del régimen simplificado antes indicada.

En el caso de los comuneros, será en la proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

Ejemplo N°2 (siguiendo las pautas del ejercicio anterior)

Base Imponible Primera Categoría		14.522.500
Impuesto de Primera Categoría	25%	3.630.625
PPM Actualizados (supuesto)		- 105.000
Impuesto a Pagar		3.525.625

Impuesto Global Complementario o Adicional	TASA	Base Imponible de IGC o IA	Crédito
Socio A	45%	6.535.125	1.633.781
Socio B	55%	7.987.375	1.996.844
TOTALES	100%	14.522.500	3.630.625

Crédito por IDPC en contra del IGC o IA.

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

Tal crédito procederá en la misma proporción en que los propietarios comuneros, socios o accionistas deben considerar la renta afecta al IGC o IA determinada por la empresa o sociedad, esto es, en la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad o empresa. Tratándose de comuneros, corresponderá a la proporción que representan sus respectivas cuotas en los bienes comunes de que se trate al término del año comercial al cual corresponde dicha renta.

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

6. SITUACIONES ESPECIALES DE INGRESO AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER, DE LA LIR

Todos los contribuyentes podrán optar por incorporarse al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, en la medida que cumplan los requisitos para hacerlo, entre ellos tenemos:

- a. Contribuyentes de la primera categoría que determinan su renta a través de contabilidad completa y balance, según el artículo 14 de la letra A), de la LIR.

- b. Contribuyentes del artículo 14 letra B) N°1 de la LIR, con contabilidad simplificada.
- c. Contribuyentes del artículo 14 letra B) N°2 de la LIR, que determinan sus renta a través de presunción.
- d. Contribuyentes del artículo 14 bis de la LIR.
- e. Contribuyentes del artículo 14 quáter, de la LIR
- f. Contribuyentes del artículo 14 ter, de la LIR.

No obstante a ello, y por tener tributación pendiente, veremos únicamente a los contribuyentes del régimen general de la Primera Categoría obligados a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa y a llevar registro FUT deberán entender retiradas, remesadas o distribuidas, al término del ejercicio anterior a aquél en que ingresan al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, para su afectación como rentas de dicho ejercicio con el IGC o IA, según corresponda, la cantidad mayor que resulte entre las sumas y restas indicadas en las letras a) y b) señaladas a continuación:

Situación a)	
Concepto	\$
Valor del capital propio tributario al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Dicho capital propio deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR.	(+)
Retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen. Dichos retiros en exceso deberán considerarse reajustados a la fecha señalada, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes anterior al término del ejercicio.	(+)
Capital pagado o aportado efectivamente al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen. Para ello, deberán considerarse los aportes iniciales, más los aumentos y menos las disminuciones de capital posteriores que se hayan efectuado a la empresa, todos ellos, reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al cambio de régimen.	(-)
El saldo positivo de las cantidades no constitutivas de renta y las rentas exentas de IGC o IA percibidas, existentes en el Fondo de Utilidades No Tributables determinadas al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen.	(-)
TOTAL	(=)

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

La cantidad mayor determinada que resulte de comparar los resultados de a) e b), deberá considerarse retirada, remesada o distribuida desde la empresa en su totalidad, por los respectivos empresarios, comuneros, socios o accionistas, al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

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

De esta manera, 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 de inversiones señalado.

Ejemplo de ingreso al régimen simplificado:

Contribuyente acogido al Artículo 14 ter, letra a). Determinación Base Imponible de Primera Categoría

Antecedentes:

- 1) La empresa XX Limitada, sujeta a las disposiciones del Artículo 14 ter letra a), de la LIR, presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2015. La sociedad, presenta la siguiente información societaria:

	Capital Pagado	%
Socio A	22.500.000	73%
Socio B	<u>8.500.000</u>	27%
	31.000.000	100%

- 2) El registro del Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre de 2014, es el siguiente:

Utilidades con crédito del 21%: \$20.000.000

Provisión Impuesto de Primera Categoría: \$5.316.456

Saldo FUT: \$25.316.456

- 3) El registro del Fondo de Utilidades NO Tributables al 31 de diciembre de 2014, es el siguiente:

Ingresos No renta: \$1.800.000

- 4) **Determinación de la Renta Líquida Imponible al 31-12-2015**

Resultado Financiero: \$3.545.000

Agregados:

Provisiones no aceptadas: \$250.000

Gastos No documentados pagados y reajustados: \$350.000

Deducciones:

No existen

Desagregados:

Gastos No documentados pagados y reajustados: (\$350.000)

Renta Líquida Imponible: 3.795.000

- 5) El Capital Propio Tributario al 31 de diciembre de 2015: \$62.000.000

- 6) Otros antecedentes

VIPC año 2014: 5,7%

VIPC abril-diciembre de 2014: 3,5%

Desarrollo:

I. DETERMINACIÓN DEL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES

Detalle	Control	Año 2014		Año 2015		Créditos	Incremento
		Ut. c/c 20%	Ut. Netas s/c	Netas 22,5%	IDPC		
Saldo inicial	25.316.456	20.000.000	5.316.456	0,265823	0,290323	1.413.235	1.413.235
Anual: 5,7%	1.443.038	1.140.000	303.038	-	-	80.554	80.554
Saldo Reajustado	26.759.494	21.140.000	5.619.494	-	-	1.493.789	1.493.789
Impuesto: 3,5%	5.502.532	-	5.502.532	-	-	-	-
Saldo FUT Depurado IDPC	21.256.962	21.140.000	116.962	-	-	1.493.789	1.493.789
BIPC	3.795.000	-	-	2.941.125	853.875	853.875	853.875
Saldo FUT 31-12-2015	25.051.962	21.140.000	116.962	2.941.125	853.875	2.347.664	2.347.664

II. FONDO DE UTILIDADES NO TRIBUTABLES

Detalle	Control	Año 2015 No Renta
Saldo inicial al 01.01.2015	1.800.000	1.800.000
Reajuste: 5,7%	102.600	102.600
Saldo Reajustado	1.902.600	1.902.600
Saldo FUNT 31.12.2015	1.902.600	1.902.600

III. FONDO DE UTILIDADES REINVERTIDAS

Detalle	Control	Año 2015
Saldo inicial al 01.01.2015	1.000.000	1.000.000
Reajuste: 5,7%	57.000	57.000
Saldo Reajustado	1.057.000	1.057.000
Saldo al 31.12.2015	1.057.000	1.057.000

IV. Determinación de la tributación que afecta a los accionistas con motivo del cambio de régimen

EL MAYOR VALOR ENTRE:**A) UTILIDADES ACUMULADAS EN REGISTROS TRIBUTARIOS**

Detalle:	\$
+ FUT al 31.12.2015	25.051.962
+ Re inversiones al 31.12.2015	1.057.000
Total	26.108.962

B) UTILIDADES ACUMULADAS EN EL CPT

Detalle:	\$
CPT	62.000.000
- Capital pagado	- 31.000.000
- FUNT	- 1.902.600
Sub total	29.097.400
(-) Re inversiones de cargo del inv.	- 1.057.000
(=) Rentas a distribuir en % al capital pagado	28.040.400

V.

Concepto	Total	Socio A	Socio B
		73%	27%
Utilidades acumuladas en el patrimonio	28.040.400	20.351.903	7.688.497
Incremento por IDPC	2.347.664	1.703.950	643.714
Reinversión Socio A	1.057.000	1.057.000	-
Base Imponible IGC	31.445.064	23.112.853	8.332.211

Nota: En contra del IGC que devengue esta base se podrá imputar el CIDPC

7. SITUACIONES ESPECIALES DE SALIDA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER, DE LA LIR

Los contribuyentes que opten¹⁰⁰ por dejar el régimen de tributación simplificada, o bien dejen de cumplir los requisitos para permanecer en él, quedarán incorporados a contar del 1° de enero del año siguiente a aquel en que den aviso del cambio voluntario u obligatorio.

En ambos casos, quedarán incorporados al régimen general de tributación, vale decir, Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Adicional, según sea el caso. Y para ello, deberán efectuar los siguientes ajustes:

a.- Practicar un inventario inicial para efectos tributarios:

Para ello, la empresa deberá acreditar dichos bienes con toda la documentación que sustente la operación, ya sea que forme parte del inventario o activo realizable y los activos fijos físicos que el contribuyente mantenga al 31 de diciembre del último año comercial sujeto a las disposiciones del artículo 14 ter letra A), de la LIR, de acuerdo al siguiente detalle:

a.1. Inventario (activo realizable): Quedarán valorizadas a su costo de reposición, de acuerdo al número 3, del artículo 41 de la LIR.

a.2. Activo fijo físico: Quedará a su valor actualizado al término de dicho ejercicio, aplicándose para ello, las normas de los artículos 31 N°5 y 41 N°2 de la LIR considerando los años de vida útil normal.

a.3. Todos los demás activos, quedarán a su costo tributario, de acuerdo a las normas tributarias.

b.- Determinación del Fondo de Utilidades Tributables de acuerdo a la letra a), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

El Fondo de utilidades tributables (FUT), quedará determinado de acuerdo a las disposiciones del artículo 14 ter letra A), como la diferencia que se dará entre:

¹⁰⁰ Deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos durante el mes de octubre del año anterior del cambio de régimen.

La pérdida tributaria determinada al 31 de diciembre del último ejercicio acogido a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, y los valores determinados en las letras a.1. y a.2., respectivamente.

PARTIDAS	Monto	Efecto
Valor de los activos determinados en los puntos a.1 y a.2.	\$	(+)
Pérdidas tributarias al 31 de diciembre del último ejercicio.	\$	(-)
Saldo positivo o negativo del Fondo de Utilidades Tributables.	\$	(=)

c.- Determinación del saldo inicial del Capital Propio Tributario, de acuerdo a las normas del artículo 41 de la LIR

Deberán determinar el capital propio tributario, de acuerdo a las disposiciones del artículo 41 de la LIR, según se indica, todo ello, al 31 de diciembre del último ejercicio acogido a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR:

“..Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas:

1º.- El capital propio inicial del ejercicio se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance. Para los efectos de la presente disposición se entenderá por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas. Formarán parte del capital propio los valores del empresario o socio de sociedades de personas que hayan estado incorporados al giro de la empresa. En el caso de contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en esta categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa.

Los aumentos del capital propio ocurridos en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el período

comprendido entre el último día del mes, anterior al del aumento y el último día del mes, anterior al del balance.

Las disminuciones de capital propio ocurridas en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el citado índice en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del retiro y el último día del mes anterior al del balance. Los retiros personales del empresario o socio, los dividendos repartidos por sociedades anónimas y toda cantidad que se invierta en bienes o derechos que la ley excluya del capital propio, se considerarán en todo caso disminuciones de capital y se reajustarán en la forma indicada anteriormente.

d.- Determinación del saldo inicial del Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT), de acuerdo a la letra b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

De acuerdo a la incorporación al régimen general de tributación, estos contribuyentes deberán determinar además, el saldo inicial del Fondo de Utilidades No Tributables que será, de acuerdo al número 6 de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, la diferencia entre el Capital Propio Tributario determinado de acuerdo al punto anterior y el Fondo de Utilidades Tributables determinado de acuerdo a lo señalado anteriormente, y descontado el Capital efectivamente aportado a la empresa, considerando además su aumentos y menos sus disminuciones posteriores debidamente reajustados.

PARTIDAS	Monto	Efecto
Capital Propio Tributario al 31 de diciembre del último año.	\$	(+)
Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre del último año.	\$	(-)
Capital efectivamente aportado más menos sus variaciones reajustado	\$	(-)
Fondo de Utilidades No Tributables	\$	(=)

Ejercicio de salida del régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR.

La empresa D&D Limitada, acogida a las normas de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, entrega los siguientes antecedentes relacionados con situación tributaria, con el objeto de incorporarse al régimen general de tributación.

Antecedentes:

- 1) Información de sus propietarios relativa a la participación social y capital aportado:
Sociedad H&H Limitada: 30%
Srta. Eliana Donoso: 70%
Total capital aportado y pagado (01.01.2015): \$32.000.000
- 2) La empresa al 31 de diciembre de 2015, efectuó inventario, y producto de ello, se informan los siguientes activos de propiedad de la sociedad, todos valorizados en los términos del artículo 41 de la LIR
Terrenos: \$35.200.000
Muebles y útiles, neto de depreciación: \$18.500.000
Existencias: \$11.200.300
Proveedores: (\$1.850.000)
Capital propio tributario determinado: \$63.050.500
- 3) De conformidad al libro caja, la base imponible se determinó conforme a los siguientes antecedentes:

Total ingresos	\$150.200.300
Total egresos	(\$165.200.300)
Base determinada	(\$15.000.000)
Reajuste anual año 2015 (supuesto)	4%
Terrenos: \$35.200.000	

Para el año 2015, la empresa excedió los límites para mantenerse en régimen simplificado de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR.

Desarrollo:

I. Determinación de las rentas acumuladas en la empresa afectas a los impuestos finales

Pérdida tributaria ejercicio anterior	- 15.000.000
Existencias	11.200.300
Activo Fijo	18.500.200
Rentas afectas a los IGC o IA a controlar en el como utilidad sin crédito	14.700.500

II. Determinación de las rentas que se encuentran tributadas y acumuladas en el capital propio tributario

Capital propio tributario determinado al 31.12.2015.....		63.050.000
Menos: Ingresos devengados		
Deudores por ventas empresas no relacionadas.....	-	
Más: Egresos adeudados		
Proveedores (pendientes de pago).....	1.850.000	1.850.000
Capital propio tributario ajustado de conformidad al artículo 14 ter.....		64.900.500
Menos:		
Capital aportado a la sociedad, reajustado.....	32.000.000 x 1,040 =	- 33.280.000
Rentas afectas a controlar en el registro FUT.....		- 14.700.500
III. Rentas NO afectas a los IGC o IA a controlar en el registro FUNT.....		16.920.000

8. CONCLUSIÓN

Nuevamente nuestro país se ve enfrentado a una reforma tributaria, la cual busca disminuir la desigualdad a nivel nacional, revertir el impacto de la eliminación del Fondo de Utilidades Tributables, que ha estado en nuestro escenario empresarial por más de 30 años, el cual tenía por objeto incentivar la inversión y el ahorro.

Sin perjuicio de lo anterior, las empresas de menor tamaño han constituido la principal forma de organización empresarial en Chile, por consiguiente, la reforma tributaria no podía dejarlas excluidas y por ello, les otorga a las MIPYME nuevos beneficios como la incorporación del nuevo artículo 14 ter letra A).

Dicho régimen simplificado, pretende extender a un mayor número de contribuyentes, y no discriminar en la forma que se han organizado jurídicamente, vale decir, sociedades de personas, sociedades anónimas, comunidades, etcétera. O bien, si son o no contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.

Además se amplía el requisito referido al período de permanencia en el régimen simplificado de 3 a 5 años, como también se extiende por iguales períodos el tiempo de retorno al mismo régimen.

Una nueva característica incorporada a este régimen, es la posibilidad de imputar al impuesto de Primera Categoría el crédito por adquisición de activo fijo, establecido en el artículo 33 bis, junto a la determinación de una base imponible determinada en base a ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados, sin perjuicio de determinadas excepciones.

Mirado de este punto de vista, la reforma tributaria favorece al sector empresarial dado que además de lo anterior, libera de muchas obligaciones accesorias y se centra en lo principal. No obstante a ello, se deberá estar atento a las necesidades no cubiertas por esta este sector.

Ahora la tarea se centrará en los programas de difusión y capacitación que se deberán tener para lograr el fin propuesto.

9.BIBLIOGRAFÍA

Circular N°17 del 14 de marzo de 2007, del Servicio de Impuestos Internos.

Circular 69 del 30 de diciembre de 2014, “Instrucciones 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.”. del Servicio de Impuestos Internos.

Decreto Supremo N° 55 de 1977 (reglamento del IVA).

González Silva, Luis. Reporte Tributario, N°52 agosto/2014, Centro de Estudios Tributarios, de la Universidad de Chile.

Ley N°20.780, publicada el 29 de septiembre de 2014, norma transitoria.

Ley N° 20.416, publicada el 03 de febrero de 2010.

Ley sobre Impuesto a las ventas y servicios

Las empresas en Chile por tamaño y sector económico desde el 2005 a la fecha, Unidad de Estudios Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, Junio2014. Ministerio de Economía, Fomento y Turismo.

Mensaje N°154-354 de 2006, de la ley de la N° 20.170, publicada en el D.O. 21 de febrero de 2007.

Propuesta para el desarrollo de la pequeña y mediana empresa en Chile, Octubre 2013, CÁMARA NACIONAL DE COMERCIO.