

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN ARTÍCULO 14 TER LETRA A) 2017

Pablo Calderón Torres

Magíster en Gestión y Planificación Tributaria
Contador Auditor
Profesor Magíster en Tributación y Diplomas Área Tributaria
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 trajo 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 1° de enero del año 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. Además, en el 6), del artículo 1°, de la ley antes mencionada, se sustituye el texto del artículo 14 ter de la LIR de manera permanente, el cual rige a contar del 1° de enero de 2017, introduciendo modificaciones a tal norma producto de la entrada en vigencia de los nuevos regímenes

generales de tributación a partir de esa fecha, y la incorporación de nuevos incentivos tributarios.

1.- INTRODUCCIÓN

El presente artículo hace un breve análisis a los principales cambios que incorpora el régimen permanente que operará a contar del 1° de enero de 2017 para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MIPYME) donde se establece un régimen simplificado de tributación, entendiéndose 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 en que deberán determinar sus bases imponibles específicamente la exención del Impuesto de primera categoría (en adelante IDPC), 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.

Con la publicación de la Ley N°20.416 efectuada el 3 de febrero de 2010, cuyo objetivo fue facilitar el desarrollo de las empresas de menor tamaño, a través de la creación y adecuación de normas regulatorias que rijan su iniciación, funcionamiento y término, en atención a su tamaño y grado de desarrollo, se dieron los primeros pasos para reconocer que las empresas de menor tamaño ostentan una especial particularidad en su forma de funcionamiento.

Posteriormente, el día 29 de septiembre de 2014, se publicó en el diario oficial la Ley N° 20.780, la cual introdujo una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Una de sus cambios fue la incorporación de ciertas modificaciones al artículo 14 ter vigente al 31 de diciembre de 2014, estableciendo un régimen especial de tributación para micro, pequeñas y medianas empresas.

Dado lo anterior, en su artículo segundo de las disposiciones transitorias de la ley, se incorpora un nuevo texto del artículo 14 ter de la LIR, el cual se mantendrá vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, y por tanto, tiene

aplicación respecto de los impuestos que deban declararse y pagarse por las rentas percibidas o devengadas en las situaciones especiales que el texto en comentario establece, entre esas fechas.

Con fecha 30 de diciembre de 2014 el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) emitió la **Circular N° 69**, en la cual se explica en detalle la forma, procedimiento, requisitos y plazos para acogerse al nuevo régimen especial de tributación dirigido a las micro, pequeñas y medianas empresas, beneficio que estableció la Reforma Tributaria a través de la ampliación del Artículo 14 Ter de la Ley de Impuesto a la Renta, con vigencia a contar del 1° de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016.

Luego, el día 15 de junio de 2015 el SII emitió la **Circular N°48**, la cual trae instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.780, al régimen tributario dirigido a la micro, pequeña y mediana empresa contenida en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que regirá a contar del 1° de enero de 2017 en adelante.

Dado lo anterior, el presente artículo tiene por objeto únicamente levantar cuáles son las diferencias más relevantes entre la norma transitoria que rige a los contribuyentes sujetos a este régimen simplificado, con la norma permanente que regirá a contar del 1° de enero de 2017 referida a la incorporación de los nuevos regímenes de IDPC con imputación total y con deducción parcial de créditos en los impuestos finales.

Además, levantar cuáles serán las consideraciones más relevantes que se deberán tener presente a la hora de tomar la decisión de incorporarse al nuevo régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017.

2.- NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ARTÍCULO 14 TER A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2017

La incorporación de las normas permanentes al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR que rigen a contar del 1° de enero de 2017 trae consigo modificaciones que apuntan armonizar con los nuevos regímenes¹ incluidos en el nuevo artículo 14 del mismo texto legal, vale decir, régimen de IDPC con imputación total de créditos en los impuestos finales y con deducción parcial de créditos en los impuestos finales.

¹ Letras A), y B), del nuevo artículo 14 de la LIR que rigen a contar del 1° de enero de 2017

Quiénes podrán acogerse a contar del 1° de enero de 2017:

2.1. Los contribuyentes acogidos a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR al 31 de diciembre de 2016

El numeral 3), del III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, establece que los contribuyentes acogidos al anterior régimen establecido en el artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, que es sustituido a partir del 1° de enero de 2017 por el N°6), del artículo 1°, de la Ley N° 20.780, se entenderán acogidos de pleno derecho al nuevo régimen de la letra A) del artículo 14 ter, que rige a partir del 1° de enero de 2017, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, sin perjuicio que posteriormente deban dar cumplimiento a los requisitos establecidos en la nueva disposición para mantenerse en dicho régimen de tributación

2.2.- Los contribuyentes acogidos al artículo 34 de la LIR, vale decir los sujetos a renta presunta al 31 de diciembre de 2016

El inciso 3°, del N°4 del artículo 34 de la LIR, el cual se encuentra vigente a contar del 1° de enero de 2016, establece que los contribuyentes que tributen en renta presunta podrán optar por pagar el impuesto de primera categoría según contabilidad simplificada de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter, cuando opten por este régimen y cumplan los requisitos para acogerse a él.

2.3.- Los contribuyentes acogidos a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, al 31 de diciembre de 2016

Los contribuyentes que tributen sobre renta efectiva a través de contabilidad completa, conforme a las normas de la primera categoría según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, y que a partir del 1° de enero de 2017 cumplan los requisitos de ingreso y permanencia que establece la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, podrán optar por incorporarse al régimen simplificado. Vale decir:

- a) Los contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, de acuerdo a la letra A), del artículo 14 de la LIR.
- b) Los contribuyentes que determinen su renta efectiva, conforme a lo dispuesto en la letra B), del N°1 del mismo artículo. (Contabilidad simplificada vigente al 31 de diciembre de 2016).

- c) Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 se mantengan acogidos a la exención que establece el artículo 14 quáter de la LIR.²

No obstante lo anterior, de acuerdo a lo establecido en el numeral 3), del número II, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, los contribuyentes del artículo 14 Bis podrán optar por acogerse al nuevo régimen establecido en la letra A), del artículo 14 ter, siempre que cumplan con los requisitos y formalidades que se establecen según su texto vigente al 1° de enero de 2017. En este último caso, las rentas que se determinen por la aplicación de lo dispuesto en los incisos segundo, tercero, noveno y final del artículo 14 bis, según su texto vigente para estos efectos al 31 de diciembre de 2016, se gravarán al término del año comercial 2016, conforme a lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR (término de giro), según su texto vigente a esa fecha

2.4.- Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) o B) de artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017

Los contribuyentes que a partir del 1° de enero de 2017 hayan optado por uno de los regímenes sujetos a las disposiciones de la letra A) o B)³, podrán optar por acogerse a contar del 1° de enero de 2018 en adelante al régimen de la letra A), del artículo 14 ter, debiendo para ello dar cumplimiento a los requisitos para acogerse a dicho régimen.

2.5.- Los contribuyentes que inician actividades

Los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de enero de 2017 en adelante, y siempre que cumplan los requisitos para ingresar al régimen de la letra A), del artículo 14 ter, deberá dar el aviso respectivo para acogerse a la opción al Servicio de Impuestos Internos dentro del plazo a que se refiere el artículo 68 de Código Tributario, esto es, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, mediante formulario N°4415.

² De acuerdo a lo establecido el artículo transitorio, N°VIII de la Ley N°20.780.

³ El inciso quinto del artículo 14 de la LIR señala que los contribuyentes deberán mantenerse en el régimen de tributación que les corresponda, durante a lo menos cinco años comerciales consecutivos. Transcurrido ese período, podrán cambiarse al régimen alternativo de este artículo, según corresponda, debiendo mantenerse en el nuevo régimen por el que opten a lo menos durante cinco años comerciales consecutivos. En este último caso, los contribuyentes deberán ejercer la nueva opción dentro de los tres últimos meses del año comercial anterior a aquél en que ingresen al nuevo régimen, y así sucesivamente.

Cabe mencionar que cuando el contribuyente inicie actividades, podrá acogerse al régimen en análisis siempre que tenga un capital efectivo⁴ a esa fecha que no supere las 60.000 UF, según el valor de ésta al primer día del mes del inicio de actividades.

3.- TRIBUTACIÓN QUE AFECTA A LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR, SOBRE EL RESULTADO DETERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DEL AÑO COMERCIAL

Estos contribuyentes determinarán su base imponible por la diferencia positiva entre la suma de sus ingresos percibidos⁵ menos la suma de los egresos efectivamente pagados, de acuerdo a lo indicado en el N°3 , de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Una vez determinada la Base Imponible, estos contribuyentes a contar del 1° de enero de 2017 podrán optar anualmente por eximirse del pago del IDPC sobre todas aquellas rentas obtenidas en el ejercicio respectivo, como se podrá apreciar, estamos frente a una innovación importante en relación a las norma anteriores para los contribuyentes de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Para poder optar a la exención del IDPC, la empresa, comunidad o sociedad respectiva deberán estar conformadas al término del año comercial, exclusivamente por propietarios, socios o accionistas que sean contribuyentes del impuesto Global Complementario, vale decir, personas naturales con domicilio o residencia en Chile.

Ejercida la opción al momento de presentar su declaración anual de impuesto a la renta, y cumpliéndose los requisitos indicados, los propietarios, socios, comuneros o accionistas de las empresas, comunidades o sociedades tributarán con las rentas que se determinen según el régimen simplificado únicamente con los impuestos Global Complementario, sin derecho al crédito por IDPC establecido en el artículo 56 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁴De acuerdo a lo establecido en el número 5, del artículo 2° de la LIR.

⁵ Y devengados en los casos cuando provengan de operaciones con entidades relacionadas, además cuando al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda, y aun no haya sido efectivamente percibido y 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.

En el caso que sea ejercida la opción por estos contribuyentes al momento de presentar su declaración anual de impuestos a la renta, los pagos provisionales obligatorios y voluntarios que hubieren efectuado la empresa, comunidad o sociedad durante el año comercial respectivo, serán imputados por los propietarios, socios, comuneros o accionistas en contra del impuesto Global Complementario, en la misma proporción que deba atribuirse⁶ la renta líquida imponible determinada por la empresa, comunidad o sociedad al término del ejercicio respectivo:

a.- Determinación de la Base Imponible:

(+)	INGRESOS PERCIBIDOS DURANTE EL EJERCICIO.	\$
(-)	EGRESOS EFECTUADOS DURANTE EL EJERCICIO.	\$
(=)	BASE IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA AFECTA A IDPC	\$

Dicha base imponible de primera categoría se determinara anualmente por la empresa, comunidad o sociedad respectiva por la diferencia entre los ingresos y egresos del ejercicio, conforme al N°3, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, sea que se afecte con Impuesto de Primera Categoría u opte por aplicar la exención del referido tributo cuando cumpla los requisitos para hacerlo.⁷

b.- Atribución de la Base imponible de primera categoría a sus propietarios, socios, comuneros o accionistas.

De acuerdo a lo señalado, la atribución se deberá efectuar de acuerdo a las disposiciones de las letras a) o b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, dado ello, se deberá proceder según se indica.

- i. En los casos de empresarios individuales y empresas individuales de responsabilidad limitada, las rentas o cantidades respectivas se atribuirán en su totalidad a los empresarios o contribuyentes respectivos.
- ii. Tratándose de comuneros, socios o accionistas, la renta se atribuirá en la proporción en que hayan acordado repartir o se repartan sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo respectivo o de la forma de distribución en el contrato social, los estatutos o, en el caso de las comunidades, en la escritura pública, y se haya informado de ellos

⁶ De acuerdo a las letras a) o b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

⁷ De acuerdo al N°3, letra d), de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

previamente al Servicio, en la forma y plazo que éste fije mediante resolución.

- iii. En caso que no se aplique las reglas anteriores, la atribución de rentas se efectuará en la misma proporción en que el contribuyente 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.

Para ejemplificar lo anterior, se desarrollará un caso práctico de determinación de base imponible, de acuerdo al N°3, de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, ejerciendo la opción⁸ de exención de IDPC.

DETERMINACIÓN BASE IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA, EXENCIÓN IDPC

ANTECEDENTES

- I. La empresa PG Limitada, sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2017

- II. La sociedad dejó expresa constancia ante el Servicio de Impuestos Internos del acuerdo efectuado por los socios, la forma de atribución de sus rentas, esto es:

Socio 1 (IGC).....	65%
Socio 2 (IGC).....	35%
Total.....	100%

- III. Los socios enteraron el capital social según el siguiente detalle:

	\$
Socio 1 (IGC).....	6.500.000
Socio 2 (IGC).....	3.500.000
Total.....	10.000.000

- IV. Adicionalmente, presenta la siguiente información que forma parte del libro Caja:

Saldo neto del registro Caja al 31 de diciembre de 2017: (Inversión Inicial - Inversión Final).... 5.000.000

⁸ De acuerdo a la letra d), del N°3, de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, dentro del plazo para efectuar la declaración anual de impuesto a la renta de la empresa.

V. Ingresos		
Operaciones con relacionados, devengados no percibidos		
Factura N° xx.....		1.000.000
Facturas emitidas años anteriores a relacionados, percibidas durante el año 2017:		
Factura N° xx.....		450.000
VI. Egresos		
No necesarios para producir renta (artículo 31 de la LIR) según boleta.....		150.000
VII. Otros antecedentes:		
El total de ingresos percibidos (y aquellos que la ley considera percibidos) del ejercicio.....		25.000.000
UTM (supuesto).....		50.000

DESARROLLO

	Subtotales	Totales
	\$	\$
I. Saldo neto del registro caja al 31-12-2017 (Inv. Inicial - Inv. Final).....		5.000.000
Agregados:		
Operaciones con relacionados.....	1.000.000	
Egresos no necesarios (valores nominales).....	<u>150.000</u>	1.150.000
Deducciones:		
Operaciones con relacionados años anteriores, percibidas el 2017.....	-450.000	
Gastos menores no documentados	<u>-125.000</u>	-575.000
\$		
15 UTM x \$50.000 (Valor UTM)	750.000	
0,5% x \$25.000.000 (Total Ingresos)	125.000	
II. Base Imponible de Primera Categoría		5.575.000
Impuesto de Primera Categoría (EXENCIÓN DE IDPC)	25%	-
Impuesto de Primera Categoría a Pagar.....		-

La determinación de la Base Imponible de Primera Categoría por la suma de \$5.575.000 y exención del IDPC, está de acuerdo a las normas del, N°3, de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, la cual indica que:

i) Para estos efectos, se considerarán los ingresos percibidos durante el ejercicio respectivo, que provengan de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el impuesto al valor agregado, como también todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad y aquellos provenientes de las inversiones a que se refiere la letra c) del número 1.- anterior, que se perciban durante el ejercicio correspondiente, salvo los que provengan de la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo con esta ley, sin perjuicio de aplicarse en su enajenación separadamente de este régimen lo dispuesto en el artículo 17, número 8. Para todos los efectos de este artículo, y de lo dispuesto en la letra i) del artículo 84, se considerarán también percibidos los ingresos devengados cuando haya transcurrido un plazo superior a 12 meses, contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda. Tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, el plazo anterior se computará desde la fecha en que el pago sea exigible.

ii) Se entenderá por egresos las cantidades efectivamente pagadas por concepto de compras, importaciones y prestaciones de servicios, afectos, exentos o no gravados con el impuesto al valor agregado; pagos de remuneraciones y honorarios, intereses pagados, impuestos pagados que no sean los de esta ley, las pérdidas de ejercicios anteriores; los que provengan de adquisiciones de bienes del activo fijo físico pagados, salvo los que no puedan ser depreciados de acuerdo a esta ley, y los créditos incobrables castigados durante el ejercicio, todos los cuales deberán cumplir con los demás requisitos establecidos para cada caso en el artículo 31 de esta ley. En el caso de adquisiciones de bienes o servicios pagaderos en cuotas o a plazo, podrán rebajarse sólo aquellas cuotas o parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente.

Asimismo, se aceptará como egreso de la actividad el 0,5% de los ingresos percibidos del ejercicio, con un máximo de 15 unidades tributarias mensuales y un mínimo de 1 unidad tributaria mensual, vigentes al término del ejercicio, por concepto de gastos menores no documentados.

d) Exención del impuesto de primera categoría por la que pueden optar cuando cumplan los siguientes requisitos:

Los contribuyentes acogidos a lo dispuesto en este artículo, cuyos propietarios, socios o accionistas sean exclusivamente contribuyentes del impuesto global complementario, podrán optar anualmente por eximirse del pago del impuesto de primera categoría en el ejercicio respectivo, en cuyo caso, los propietarios, socios o accionistas se gravarán sobre las rentas que establece este artículo solamente con el impuesto global complementario, sin derecho al crédito establecido en los artículos 56 número 3) y 63,

por el referido tributo. No obstante lo anterior, cuando se ejerza esta opción, el total de los pagos provisionales obligatorios y voluntarios reajustados que haya efectuado la empresa, comunidad o sociedad durante el año comercial respectivo, serán imputados por su propietario, socios, comuneros o accionistas en contra del impuesto global complementario que deban declarar, en la misma proporción que deba atribuirse la renta líquida imponible. Si de esta imputación resulta un excedente en favor del socio, comunero o accionista respectivo, éste podrá solicitar su devolución conforme a lo dispuesto en los artículos 95 al 97.

La opción de acogerse a la exención que establece esta letra se ejercerá anualmente, en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, dentro del plazo para efectuar la declaración anual de impuesto a la renta de la empresa respectiva.

Por otra parte, la letra a), del N°3, de la Letra A), del artículo 14 ter de la LIR establece que los contribuyentes que se acojan a este régimen simplificado deberán tributar anualmente con el impuesto de primera categoría. Por su parte, los dueños, socios, comuneros o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, se afectarán con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre la renta que se les atribuya en conformidad a lo dispuesto en las letras a) o b), del número 3, de la letra A), del artículo 14. La base imponible del impuesto de primera categoría del régimen simplificado corresponderá a la diferencia entre los ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados por el contribuyente, mientras que la base imponible de los impuestos global complementario o adicional corresponderá a aquella parte de la base imponible del impuesto de primera categoría que se atribuya a cada dueño, socio, comunero o accionista de acuerdo a las reglas señaladas. También deberán atribuir las rentas que, en su calidad de socios o accionistas, les sean atribuidas por otros contribuyentes sujetos a las disposiciones de las letras A), B) número 4, o al número 1.- de la letra C), ambas del artículo 14, o por contribuyentes acogidos a lo dispuesto en este artículo.

Siguiendo con los antecedentes del ejercicio, se efectuará la atribución a los socios, según se indica:

III. Impuestos Global Complementario

	%	Base Imponible	Crédito IDPC
Socio 1 (IGC) (\$5.575.000 X 65%).....	65%	3.623.750	-
Socio 2 (IGC) (\$5.575.000 X 35%).....	35%	1.951.250	-
TOTALES.....	100%	5.575.000	-

4.- TRIBUTACIÓN QUE AFECTA A LOS PROPIETARIOS, SOCIOS, COMUNEROS O ACCIONISTAS DE LA EMPRESA, COMUNIDAD O SOCIEDAD RESPECTIVA ACOGIDA AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE TRIBUTACIÓN DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR

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

En consecuencia, de acuerdo al N°3, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas sujetas a las disposiciones del régimen simplificado que mantengan dicha calidad al 31 de diciembre, que sean contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Adicional, vale decir que sean personas naturales y que tengan domicilio o residencia en Chile, para el caso del IGC o bien sean personas naturales o jurídicas y no tengan domicilio o residencia en Chile para el caso del Impuesto Adicional, quedarán afectas por:

- a) Las rentas determinadas por la empresa, comunidad o sociedad sujetas a las disposiciones del régimen simplificado de acuerdo a lo dispuesto en las letras a) o b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.
- b) Además, deberán incorporar en sus bases de Impuesto de Global Complementario o Adicional, las rentas que le serán atribuidas en su calidad de propietarios, socios, comuneros o accionistas de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras:

A), del artículo 14 de la LIR.

B), N°4 del artículo 14 de la LIR.

C), N°1 del artículo 14 de la LIR.

Letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Para ejemplificar lo anterior, se desarrollará un caso práctico de determinación de base imponible, de acuerdo al N°3, de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, atribuyendo las rentas en conformidad a lo dispuesto en las letras a) o b), del N°3, de la letra A), del artículo 14, de la LIR.

DETERMINACIÓN BASE IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA

ANTECEDENTES

I. La empresa PG Limitada, sujeta a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR, presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2017.

II. La sociedad dejó expresa constancia al Servicio de Impuestos Internos del acuerdo efectuado por los socios, la forma de atribución de sus rentas, esto es:

Socio 1 (IGC).....	65%
Socio 2 (IGC).....	35%
Total.....	100%

III. Los socios enteraron el capital social según el siguiente detalle:

	\$
Socio 1 (IGC).....	6.500.000
Socio 2 (IGC).....	3.500.000
Total.....	10.000.000

IV. Adicionalmente, presenta la siguiente información que forma parte del libro Caja:

Saldo Neto del registro Caja al 31 de diciembre de 2017 (Inversión Inicial - Inversión Final).....	5.000.000
--	-----------

V. Ingresos

Operaciones con relacionados, devengados no percibidos.

Factura N° xx.....	1.000.000
--------------------	-----------

Facturas emitidas año anterior relacionados, percibidas durante el año 2017.

Factura N° xx.....	450.000
--------------------	---------

VI. Egresos

No necesarios para producir renta (artículo 31 de la LIR), según boleta.....	150.000
--	---------

VII. La sociedad en su calidad de socio de la sociedad FR Limitada, la cual tributa bajo el régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR (renta atribuida), le informa las siguiente cantidad.

Renta o cantidad atribuida al 31 de diciembre de 2017, en su calidad de socio.....	1.500.000
Crédito por IDPC (25%).....	375.000

VIII. Otros antecedentes:

El total de ingresos percibidos (y aquellos que la ley considera percibidos) del ejercicio.....	25.000.000
UTM (supuesto).....	50.000

DETERMINACIÓN IDPC

DESARROLLO

	Subtotales	Totales
	\$	\$
I. Saldo neto del registro caja al 31-12-2017 (Inv. Inicial - Inv. Final).....		5.000.000
Agregados:		
Operaciones con relacionados.....	1.000.000	
Egresos no necesarios (valores nominales).....	<u>150.000</u>	1.150.000
Deducciones:		
Operaciones con relacionados año anteriores, percibidas el 2017.....	-450.000	
Gastos menores no documentados.....	<u>-125.000</u>	-575.000
\$		
15 UTM x \$50.000 (Valor UTM)	750.000	
0,5% x \$25.000.000 (Total Ingresos)	125.000	

II. **Base Imponible de Primera Categoría** **5.575.000**

Impuesto de Primera Categoría determinado.....	25%	1.393.750
--	-----	-----------

Impuesto de Primera Categoría a Pagar **1.393.750**

III. Rentas atribuidas socios

BASE IMPONIBLE	%	\$
Socio 1 (IGC) (\$5.575.000 X 65%).....	65%	3.623.750
Socio 2 (IGC) (\$5.575.000 X 35%).....	35%	1.951.250
TOTALES	100%	5.575.000

CRÉDITOS POR IDPC

Socio 1 (IGC) (\$1.393.750 X 65%).....	65%	905.938
Socio 2 (IGC) (\$1.393.750 X 35%).....	35%	487.813
TOTALES	100%	1.393.750

IV. Rentas atribuidas de terceros

BASE IMPONIBLE	%	\$
Socio 1 (IGC) (\$1.500.000 X 65%).....	65%	975.000
Socio 2 (IGC) (\$1.500.000 X 35%).....	35%	525.000
TOTALES	100%	1.500.000

CRÉDITOS POR IDPC	%	\$
Socio 1 (IGC) (\$375.000 X 65%).....	65%	243.750
Socio 2 (IGC) (\$375.000 X 35%).....	35%	131.250
TOTALES	100%	375.000

5.- PAGOS PROVISIONALES MENSUALES**1.- Tasa general de PPMO:**

De acuerdo al inciso 1°, de la letra i), del artículo 84 de la LIR, los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter de la LIR, efectuarán un pago provisional con tasa de 0,25% sobre los ingresos mensuales percibidos y/o devengados que obtengan en su calidad, según corresponda de acuerdo al artículo 14 ter.

2.- Tasa especial PPMO.

La letra i) del inciso primero del artículo 84 de la LIR, incorporó los párrafos segundo y tercero nuevos, a través de la letra e) del N°48 del Artículo 1° de la Ley N°20.780 de 2014, con vigencia 1° de enero de 2017, que establece:

“Los contribuyentes cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile, que se encuentren acogidos a los dispuesto en el artículo 14 ter, podrán optar por aplicar como tasa de pago provisional la que resulte de sumar la tasa efectiva del Impuesto Global Complementario 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. Para estos efectos, se considerará la tasa efectiva, renta líquida imponible e ingresos brutos correspondientes al año comercial inmediatamente anterior.”

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

Donde:

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

% Socio: Proporción de la RLI que se haya atribuido a cada propietario, comunero, socio o accionista de acuerdo a las letras a) o b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

DETERMINACIÓN TASA ESPECIAL PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

ANTECEDENTES

- I. Tomando los mismos antecedentes anteriores, se agregan los siguientes datos relacionados con los socios según detalle.

Conforme a los párrafos 2° y 3°, de la letra i), del artículo 84 de la LIR, los contribuyentes

- II. sujetos a disposiciones del régimen simplificado 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 bajo la siguiente modalidad.

Base IGC al 31 de diciembre de 2017:	\$
Socio 1 (IGC).....	18.500.300
Socio 2 (IGC).....	45.200.300
Total.....	63.700.600

Impuesto Global Complementario 2017:	
Socio 1 (IGC).....	520.300
Socio 2 (IGC).....	2.985.000
Total.....	3.505.300

Tasa efectiva IGC (IGC/Base IGC) 2017:	%
Socio 1 (IGC).....	2,8
Socio 2 (IGC).....	6,6

DETERMINACIÓN TASA DE PPM OPCIONAL

DESARROLLO

	Tasa Efectiva	RLI empresa	% de Atribución	Atribución
Socio 1 (IGC).....	2,8%	5.575.000	65%	3.623.750
Socio 2 (IGC).....	6,6%	5.575.000	35%	1.951.250
Total.....			100%	5.575.000

$\frac{\{[(2,8\% \times \$3.623.750)] + [(6,6\% \times \$1.951.250)]\}}{25.000.000}$	=	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">0,92%</div>
--	---	--

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

6.1.- Contribuyentes de la Letra A), del artículo 14 de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2016

Dentro de los temas que cobran vigencia a contar del 1° de enero de 2017, será el ingreso al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, para aquellos contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen general de tributación en base a contabilidad completa y balance general, los cuales deberán determinar las rentas pendientes de tributación, para efectos de gravarlas con los impuestos personales al momento del cambio de régimen.

Es por ello, que de acuerdo al N°2, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 de 2014, que establece que en el caso de los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 se encuentren obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, y mantengan un saldo de utilidades no retiradas, ni remesadas o distribuidas pendientes de tributación con los impuestos Global Complementario o Adicional, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a esa fecha, y opten por acogerse a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 ter, a partir del 1° de enero de 2017, **deberán considerar íntegramente retiradas, remesadas o distribuidas dichas cantidades al término del ejercicio anterior al ingreso al régimen simplificado**, para afectarlas con los Impuestos Global Complementario o

Adicional, según corresponda, aplicándose al efecto las normas de la ley sobre Impuesto a la Renta según su texto vigente a esa fecha.

Para su afectación, deberán considerar la cantidad mayor entre el total (1) y el total (2):

	PARTIDAS	MONTO
(+)	Valor del Capital Propio Tributario (CPT) al 31 de diciembre de 2016, de acuerdo a las disposiciones del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.	\$
(+)	Saldo de retiros en exceso al 31 de diciembre de 2014, debidamente actualizados al 31 de diciembre de 2016	\$
(-)	Capital pagado o aportado efectivamente al 31 de diciembre de 2016, más los aumentos y menos las disminuciones de capital posteriores que se hayan efectuado a la empresa, todos ellos, debidamente reajustados al 31 de diciembre de 2016 por la VIPC	\$
(-)	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.	\$
(=)	Total (1)	\$

	PARTIDAS	MONTO
(+)	El Saldo del Fondo de Utilidades Tributables pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016.	\$
(+)	El saldo del Fondo de Utilidades Reinvertidas al 31 de diciembre de 2016	\$
(=)	Total (2)	\$

Dado lo anterior, la cantidad mayor se deberá considerar retirada, remesada o distribuida desde la empresa por los propietarios, comuneros, socios o accionistas al 31 de diciembre de 2016, vale decir, al término del año anterior al ingreso al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Cabe hacer notar que se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas, en la misma proporción en que hayan

suscrito y pagado el capital, o bien en proporción a la cuota del bien que se trate en el caso de comuneros⁹.

En el caso de las cantidades que representa el saldo del Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR), se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas por el propietario, comunero socio o accionista que haya efectuado la reinversión.

6.2.- Contribuyentes sujetos al régimen de IDPC con imputación total o parcial de créditos en los impuestos finales, según las letras A), y B), del artículo 14 de la LIR, vigentes a contar del 1° de enero de 2017.

Dentro de los cambios importantes de la reforma tributaria que comenzarán a regir a contar del 1° de enero de 2017, serán la vigencia de los nuevos regímenes de las letras A (rentas atribuidas con integración del 100% de los de los créditos en los impuestos finales) y de la letra B (Rentas con integración parcial de los créditos en los impuestos finales) del artículo 14, además de la eliminación del registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT). Dado ello, el procedimiento para calcular las utilidades pendientes de tributación variará respecto a la metodología de años anteriores y será diferente dependiendo si el contribuyente se encuentra acogido a la letra A o B del artículo 14 mencionados, de acuerdo al texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

6.2.1. En el caso de los contribuyentes que provienen del régimen de Impuesto de Primera Categoría con imputación total de créditos en los impuestos finales, el procedimiento será el siguiente:

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 año anterior a aquel en que ingresen al régimen simplificado de la letra A), del 14 ter de la LIR.¹⁰

⁹ Dichas cantidades retiradas, remesadas o distribuidas, en la medida que proceda, tendrán derecho al crédito e incremento de acuerdo a los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, además de las disposiciones del artículo 54 N°1 y 62 también de la LIR.

¹⁰ Se afectarán 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.

	PARTIDAS	MONTO
(+)	Capital Propio Tributario de acuerdo al artículo 41 de la LIR, determinado al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(+)	Saldo de retiros en exceso que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(-)	Capital pagado o aportado efectivamente, más aumentos y disminuciones debidamente actualizados por la variación del índice de precios al consumidor al 31 de diciembre del año anterior al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(-)	Saldo positivo del registro a), (Rentas atribuidas propias), del N°4 de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$
(-)	Saldo positivo del registro c), (Rentas exentas e ingresos no renta), del N°4 de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$
(-)	Saldo FUT (histórico) al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(-)	Saldo FUNT (histórico) al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(=)	RENTAS O CANTIDADES QUE SE DEBERÁN CONSIDERAR ATRIBUIDAS.	\$

Dichas rentas determinadas, se atribuirán en la forma establecida en las letras a) o b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Cabe precisar nuevamente que las rentas o cantidades establecidas bajo esta modalidad, las cuales serán atribuidas, no gozarán del derecho a crédito por expresa disposición de la letra a), del N°2, de la letra A), artículo 14 ter de la LIR, al precisar que tratándose de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, se entenderán atribuidas al término del ejercicio anterior a aquél en que ingresan al nuevo régimen, en conformidad a lo dispuesto en las letras a) o b) del número 3 de la letra A), del artículo 14, según corresponda, para afectarse con los impuestos Global Complementario o Adicional en dicho período, **sin derecho a crédito de los artículos 56 N°3 y 63.**

No obstante lo anterior, el saldo de crédito por impuesto de Primera Categoría controlado de conformidad a la letra f), del número 4 de la letra A) del artículo 14, vale decir, aplicable a contribuyentes con régimen de atribución e integración total de los

créditos contra los impuestos finales¹¹, podrá continuar siendo imputado contra el impuesto de Primera Categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

**CONTRIBUYENTE ACOGIDO A LA LETRA B) DEL ARTÍCULO 14, AL 31-12-2017
INGRESO AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER, DE LA LIR**

ANTECEDENTES

- I. La empresa Gaspar y León Limitada, sujeta a las disposiciones del artículo 14 B), de la LIR, presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2017.

La empresa ha decidido cambiarse al régimen simplificado a contar del 1 de enero de 2018. Para ello, presenta la siguiente información:

- II. La sociedad dejó expresa constancia al Servicio de Impuestos Internos del acuerdo formalizado por los socios, la forma de atribución de sus rentas, la que será la siguiente:

Socios	Participación en la renta atribuida	Capital Total	Capital pagado
Socio Rodrigo Gaspar	65%	6.500.000	6.500.000
Socio Pedro León	35%	3.500.000	3.500.000
Total		10.000.000	10.000.000

- III. La empresa presentó los siguientes antecedentes relacionados con su patrimonio financiero y tributario al 31.12.2017

Capital propio tributario (CPT) 17.000.000

- IV. Las rentas y créditos acumulados en la empresa al 31 de diciembre de 2017 registran los siguientes saldos:

Saldo rentas atribuidas propias (RAP) 4.500.300
 Saldo ingresos no renta (REX) 250.000
 Saldo crédito por impuesto de primera categoría, con derecho a devolución (SAC) 1.250.000

- V. Durante el año comercial 2017, los socios no efectuaron retiros

DESARROLLO

- I. Determinación de las rentas o cantidades que se entienden atribuidas de acuerdo al N°2, letra a), de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Capital propio tributario	17.000.000
(-) Capital enterado efectivamente en la empresa	- 10.000.000
(-) Registros a) y c) del N°4 de la letra A), del artículo 14 de la LIR	- 4.750.300
(=) Cantidades que se entienden atribuidas	2.249.700 (1)

¹¹ Debidamente reajustado por la VIPC entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo, en caso de resultar un excedente, este se imputará en la misma forma en el ejercicio siguiente y en los ejercicios posteriores. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a devolución.

II. Tributación de los socios con el IGC

Socio Rodrigo Gaspar	65%	1.462.305
Socio Pedro León	35%	787.395
Crédito por IDPC Socio Rodrigo Gaspar renta atribuida		0 (2)
Crédito por IDPC Socio Pedro León renta atribuida		0 (2)

III. Saldo acumulado de créditos, a que se refiere la letra f) del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Saldo Acumulado de Créditos (SAC)	1.250.000 (3)
-----------------------------------	---------------

(1) Se entenderán atribuidos de acuerdo a las letras a) o b) del N°3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

(2) Sin derecho a crédito

(3) Podrá seguir siendo imputado al IDPC que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR

6.2.2 En el caso de los contribuyentes que provienen del régimen de Impuesto de Primera Categoría con imputación parcial de crédito en los impuestos finales, el procedimiento será el siguiente:

Tales contribuyentes deberán considerar retiradas, remesadas, o distribuidas las rentas o cantidades que determinen en la forma dispuesta en la letra b), del N° 2, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR al término del año anterior a aquel en que ingresen al régimen simplificado de la letra A), del 14 ter de la LIR.¹²

	PARTIDAS	MONTO
(+)	Capital Propio Tributario de acuerdo al artículo 41 de la LIR, determinado al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(+)	Saldo de retiros en exceso que se mantengan pendiente de tributación al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(-)	Capital pagado o aportado efectivamente, más aumentos y disminuciones debidamente actualizados por la VIPC al 31 de diciembre del año anterior al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(-)	Saldo positivo del registro a), (REX), del N°2 de la letra B), del artículo 14 de la LIR	\$
(-)	Saldo del FUT (histórico) al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(-)	Saldo FUNT (histórico) al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(=)	RENTAS O CANTIDADES QUE SE DEBERÁN CONSIDERAR RETIRADAS, REMESADAS O DISTRIBUIDAS.	\$

¹² Se afectarán 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 determinadas, 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, en el caso de comuneros, será en proporción a su cuota o parte del bien que se trate.

Cabe precisar nuevamente que las rentas o cantidades establecidas bajo esta modalidad, las cuales se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas, gozarán del derecho a crédito por expresa disposición de la letra b), del N°2, de la letra B), artículo 14 ter de la LIR, al precisar que tratándose de empresas sujetas a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio anterior a aquél en que ingresan al nuevo régimen, según corresponda, para afectarse con los impuestos Global Complementario o Adicional en dicho período, **con derecho a crédito de los artículo 56 N°3 y 63, en la forma y por el monto que establece el número 3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.**

Sin perjuicio de lo anterior, si aplicadas las reglas anteriores, no se determinan diferencias o éstas resultan negativas, el referido crédito podrá ser imputado al Impuesto de Primera Categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.¹³

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

**CONTRIBUYENTE ACOGIDO A LA LETRA B) DEL ARTÍCULO 14, AL 31-12-2017
INGRESO AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER, DE LA LIR**

ANTECEDENTES

- I. La empresa Gaspar y León Limitada, sujeta a las disposiciones del artículo 14 B), de la LIR, presenta los siguientes para el año comercial 2017.

La empresa ha decidido cambiarse al régimen simplificado a contar del 1 de enero de 2018. Para ello, presenta la siguiente información:

¹³ El crédito se deberá reajustar por la VIPC entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo. En caso de resultar un excedente, se imputará en la misma forma en los ejercicios siguientes y posteriores. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a solicitar su devolución.

II. Antecedentes relacionados con su patrimonio tributario al 31.12.2017

Capital propio tributario (CPT)		17.000.000
Capital aportado por los socios		10.000.000
Porcentaje de participación en el patrimonio:		
Socio Rodrigo Gaspar	65%	6.500.000
Socio Pedro León	35%	3.500.000

III. Las rentas y créditos acumulados en la empresa al 31 de diciembre de 2017 registran los siguientes saldos:

Saldo ingresos no renta (REX)	5.400.000
Saldo crédito por impuesto de primera categoría, con derecho a devolución (SAC)	850.000

IV. Durante el año comercial 2017, los socios no efectuaron retiros

DESARROLLO

I. Determinación de las rentas o cantidades que se entienden retiradas de acuerdo al N°2, letra b), de la letra B), del artículo

Capital propio tributario	17.000.000
(-) Capital enterado efectivamente en la empresa	- 10.000.000
(-) Registro a) del N°2 de la letra B), del artículo 14 de la LIR	- 5.400.000
(=) Cantidades que se entienden retiradas (c/c)	1.600.000 (1)-(2)

II. **Tributación de los socios con el IGC**

Socio Rodrigo Gaspar (\$1.600.000 x 65%)	65%	1.040.000
Socio Pedro León (\$1.600.000 x 35%)	35%	560.000
Créditos SAC		850.000
Crédito por IDPC Socio Gaspar que se entienden retiradas (\$1.040.000 x 0,342281)		355.972
Crédito por IDPC Socio León que se entienden retiradas (\$560.000 x 0,342281)		191.677

(1) Se entenderán retiradas de acuerdo a la letra b) del N°2 de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR.

(2) Si aplicadas las reglas anteriores, no se determinan diferencias o éstas resultan negativas, el del SAC podrá ser imputado al IDPC

7.- SITUACIONES PARTICULARES AL SALIR DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR, YA SEA EN FORMA VOLUNTARIA U OBLIGATORIA

Otra situación novedosa ocurre cuando los contribuyentes acogidos al nuevo régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente al 1° de enero de 2017, ya sea de manera voluntario¹⁴ u obligatoria¹⁵ dejen el régimen y opten

¹⁴ Deberán dar aviso en el mes de octubre del año anterior a aquel en que deseen cambiar de régimen, quedando por tanto, sujetos a contar del 1° de enero del año siguiente, a las normas comunes de la LIR, para tal caso deberán dar aviso a través del formulario N°3265.

por aplicar las disposiciones de uno de los nuevos regímenes generales de tributación vigentes a contar del 1° de enero de 2017, señalados en las letras A) o B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Dicha opción deberá ser comunicada al Servicio de Impuestos Internos dentro de los tres meses anteriores al término del ejercicio anterior a aquél en que deseen cambiarse, debiendo cumplir los requisitos para ello.

En este punto, la circular del Servicio¹⁶ señala que de tratarse de:

- a) a.- Empresarios individuales.
- b) b.- Empresas individuales de responsabilidad limitada.
- c) c.- Comunidades. (*)
- d) d.- Sociedades de personas. (*)

(*) Constituidas exclusivamente por personas naturales domiciliadas o residentes en Chile.

Que no ejercieran la opción sobre a qué régimen se incorporarán, vale decir, a la letra A), o B), del artículo 14 vigente a contar del 1° de enero de 2017, por defecto se sujetarán a las disposiciones de la letra A), es decir, obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales.

En razón de lo anterior, para todos los demás contribuyentes que no hayan optado, se sujetarán a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, vale decir, obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación parcial de crédito en los impuestos finales.

Lo novedoso que trae para estos contribuyentes del régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR a contar del 1° de enero de 2017, es que deberán reconocer un ingreso diferido imputable en partes iguales dentro de los ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales consecutivos siguientes al cambio de régimen, o bien el reconocimiento de una pérdida tributaria deducible como gasto en los términos del artículo 31 N.° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁵ Deberán dar aviso entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario siguiente a aquel en que se haya producido el incumplimiento de los requisitos, quedando a contar del 1° de enero de dicho año, para tal caso deberán dar aviso a través del formulario N°3265.

¹⁶ Circular 48 de 15 de junio de 2015, Servicio de Impuestos Internos.

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

7.1.- Determinación de un Inventario Inicial.

Deberán practicar un inventario inicial para efectos tributarios, dichas partidas deben ser acreditadas fehacientemente por el contribuyente ante el Servicio, con los documentos, libros, registros u otros medios que la ley establezca, en cuanto sea necesario u obligatorio para él, de acuerdo a las disposiciones del artículo 21 del Código Tributario.

	CONCEPTOS	MONTO
(+)	Existencias del activo realizable, efectivamente pagadas, valoradas a su costo de reposición, de acuerdo al N°3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.	\$
(+)	Activo fijo físico efectivamente pagados, valorados de acuerdo a las disposiciones de los artículos 41, inciso 1°, N°2 y 31 inciso 4°, N°5 de la LIR.	\$
(-)	Pérdida tributaria al 31 de diciembre del último año en régimen simplificado.	\$
(=)	+/- Resultado	\$

Si el resultado es positivo: constituirá un Ingreso diferido para efectos tributarios, el cual se deberá reconocer en partes iguales dentro de los ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales consecutivos siguientes, contados desde aquel en que se produce el cambio de régimen.

Si el resultado es negativo: constituirá una pérdida tributaria que podrá deducirse como gasto, en la forma dispuesta en el N°3, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR.

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

7.2.- Determinación del Capital Propio Tributario:

	CONCEPTOS	MONTO
(+)	Capital propio tributario del último ejercicio sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(-)	Ingreso diferido determinado	\$
(-)	Capital efectivamente aportado en la empresa, considerando sus aumentos y disminuciones debidamente actualizadas, todo ello, al 31 de diciembre del último ejercicio sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$
(=)	Rentas ya tributadas y no retiradas o distribuidas.	\$

La diferencia positiva corresponde a las utilidades acumuladas en el Capital Propio de la empresa, cuya tributación ya fue cumplida, constituyendo el saldo positivo de los registros señalados en la letra c), del N°4, de la letra A)¹⁷, o en la letra a), del N°2, de la letra B)¹⁸, ambas del artículo 14 de la LIR, según sea el caso.

8.- CONCLUSIONES

Uno de los principales aspectos que abordó la Ley N°20.780 publicada al día 29 de septiembre de 2014, fue el de las empresas de menor tamaño denominadas PYME, principalmente dicha reforma apunta en ampliar los beneficios que se contemplaban en comparación con la anterior legislación, con la intención de aumentar el universo de empresas que pueden acceder al régimen tributario de la letra A) del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Además de ello, uno de los cambios importantes incorporados a contar del 1° de enero de 2017, será la opción que tendrán los contribuyentes sujetos a este régimen simplificado de eximirse del Impuesto de Primera Categoría, en la medida que sus propietarios, socios o accionistas sean exclusivamente contribuyentes afectos al IGC.

¹⁷ Registro de las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, para los contribuyentes que declaran sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales, a contar del 1° de enero de 2017.

¹⁸ Registro de las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, para los contribuyentes que declaran sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación parcial de crédito en los impuestos finales, a contar del 1° de enero de 2017.

Por consiguiente, los propietarios, socios o accionistas sólo pagarán el IGC por la proporción de la renta que les corresponde de la diferencia positiva entre los ingresos percibidos y egresos pagados durante el año.

No obstante lo anterior, los contribuyentes deberán considerar a la hora de tomar la decisión de incorporarse al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, todos los elementos que les puedan servir para considerar dicho cambio, uno de ellos es lo que indica el N°2 del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780/2014, donde se establece que 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 (FUR), que cumpliendo con los requisitos, opten por ingresar, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas al 31 de diciembre de 2016, para su afectación con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda

Sin perjuicio de lo anterior, 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, ahora bien, en el caso que estos contribuyentes opten por incorporarse al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, cumpliendo los requisitos que indica la ley, los efectos tributarios dependerán del régimen general del cual provenga el contribuyente.

Los contribuyente que opten por incorporarse al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR y provengan del 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 de la LIR, al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresen al régimen simplificado, para afectarlas con los IGC o IA según corresponda, sin derecho al crédito por IDPC que establece los artículo 56 N°3 y 63 de la LIR.

Ahora bien, si se trata de contribuyentes sujetos al régimen general de tributación establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR y opten por ingresar al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cumpliendo todos los requisitos, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio anterior a aquel que ingresan al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, con el objeto de afectarlas con los IGC o IA según corresponda, con derecho al crédito por IDPC que establece los artículo 56 N°3 y 63 de la LIR, de acuerdo a lo que establece dicha norma y el N°3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

9.- BIBLIOGRAFÍA.

Cámara Nacional de Comercio (2003). Propuesta para el desarrollo de la pequeña y mediana empresa en Chile. Octubre de 2013.

González, Luis (2014). Reforma tributaria nuevo régimen 14 ter. Reporte Tributario, N°52 Centro de Estudios Tributarios, de la Universidad de Chile. Agosto de 2014.

Ley N°20.780. Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Diario Oficial de la República de Chile, Santiago, Chile, 29 de septiembre de 2014.

Ley N° 20.416. Fija normas especiales para las empresas de menor tamaño. Diario Oficial de la República de Chile, Santiago, Chile, 3 de febrero de 2010.

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

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

Servicio de Impuestos Internos (2007). Circular N°17. Instruye sobre régimen de tributación y contabilidad simplificada para la determinación de la base imponible del impuesto a la renta al cual puede acogerse los contribuyentes de la primera categoría y del artículo 14 Bis, que cumplan con las condiciones y requisitos que establecen el nuevo artículo 14 ter de la LIR. Chile, 14 de marzo de 2007.

Servicio de Impuestos Internos (2014). Circular N°69. 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. Chile, 30 de septiembre de 2014.

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. Chile, 15 de junio de 2015.

