

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 36.2016 ID 15.2016 SN
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA:
MATERIA: Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899, a la Ley N°20.780, respecto del 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 o 1° de enero de 2016, y hasta el 31 de diciembre de 2016, según se indica. Modifica en parte instrucciones contenidas en Circular N°69, de 2014.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA 6 (12) 00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA REF. LEGAL: Artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. 824 de 1974, Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014 y Ley 20.899 publicada en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016.

I.- INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, que incorporó una serie de modificaciones, entre otros textos legales, a la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”).

Dentro de dichas modificaciones, el N°2), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780¹, incorporó un nuevo texto del artículo 14 ter de la LIR, estableciendo un régimen especial de tributación para micro, pequeñas y medianas empresas, 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 que entre esas fechas sean percibidas o devengadas en las situaciones especiales que el texto en comento establece².

Por su parte, el numeral III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, estableció normas especiales para los contribuyentes acogidos a las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, y sus propietarios, comuneros, socios y accionistas.

Las modificaciones legales recién citadas, efectuadas por la Ley N° 20.780 al artículo 14 ter de la LIR, para los años comerciales 2015 y 2016, fueron instruidas en Circular N° 69 de 30 de diciembre de 2014.

Por otra parte, en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, se publicó la **Ley N° 20.899** (en adelante “la Ley”), que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, incorporando una serie de modificaciones, entre otros textos legales, a la recién citada Ley N° 20.780.

Dentro de dichas modificaciones, se incorporan nuevas disposiciones respecto del régimen tributario de las micro, pequeñas y medianas empresas de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, en adelante también “régimen del 14 ter”.

En efecto, la letra b., del N° 5., del artículo 8°.-, de la Ley N° 20.899, modificó el numeral III del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780³, estableciendo algunas reglas

¹ Se transcribe dicho texto en anexo 1.

² El numeral 6), del artículo 1°, de la Ley N°20.780, sustituyó el texto del artículo 14 ter de la LIR de manera permanente 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. Las instrucciones sobre estas modificaciones, y las demás normas permanentes y transitorias relacionadas, se impartieron en la Circular N° 48 de 15 de junio de 2015. El artículo 8°.- N°1., letra c) de la Ley N° 20.899, también modificó esta norma vigente a partir del 1° de enero de 2017, norma que será instruida oportunamente en una nueva Circular que se emitirá al efecto.

³ Se transcribe texto final de esta norma en Anexo 2.

nuevas para los contribuyentes acogidos a las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR, nuevas normas que se aplican a todos los contribuyentes que se encontraban acogidos a las disposiciones del referido artículo 14 ter, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014 o que se incorporen a este régimen a contar del 1° de enero de 2015 o 1° de enero de 2016.

Además, el artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899, establece nuevas reglas para los contribuyentes sujetos a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, señalando expresamente que estas normas se aplicarán respecto de los años comerciales 2015 y 2016. De este modo, estas nuevas reglas resultan complementarias a las reglas previamente establecidas en el N° 2) del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

La presente Circular tiene por objeto impartir las instrucciones sobre las materias señaladas precedentemente, las que son complementarias a las instrucciones ya emitidas por este Servicio en la Circular N°69 de 30 de diciembre de 2014, reemplazando en su contenido a contar del 1° de enero de 2015 las normas de relación, y las instrucciones respecto del Impuesto Global Complementario o Adicional, que afecta a los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.-

1) OPCIONES DE TRIBUTACIÓN SOBRE EL SALDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES ACUMULADAS AL TÉRMINO DEL AÑO COMERCIAL ANTERIOR A AQUEL EN QUE SE INCORPORAN AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO⁴.

1.1.- Antecedentes.

La Ley N° 20.780 estableció⁵, para los contribuyentes que durante los años comerciales 2015 y 2016 opten por ingresar al régimen del 14 ter, una regla especial, de acuerdo a la cual, debían entender retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio comercial anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, para afectarse con los Impuestos Global Complementario (IGC) o Adicional (IA), en dicho período, la renta o cantidad mayor entre las indicadas en las letras a) o b) siguientes:

- a) Las rentas o cantidades que resulten de la suma y resta de las siguientes partidas:

PARTIDAS		
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 de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. 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 de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Para ello, deberán considerarse los aportes iniciales, más los aumentos y menos las disminuciones de capital posteriores que se hayan efectuado a la	\$	(-)

⁴ Disposición establecida en el nuevo número 8), incorporado al Numeral III del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, por el literal ii., de la letra b., del N°5., del artículo 8°.- de la Ley 20.899.

⁵ En la letra a) del N°2), del artículo 14 ter, contenido en el N° 2 del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

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 (FUNT) determinadas al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$	(-)
Incremento por IDPC correspondiente a los créditos contenidos en los registros FUT y FUR (agregado incorporado por la Ley)*	\$	(+)
TOTAL a)		(=)

b) Las rentas o cantidades que resulten de la suma de las siguientes partidas:

PARTIDAS		
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 de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, vale decir, de las cantidades a las que se refiere la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$	(+)
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 de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, vale decir, las cantidades del registro FUR ⁶ .	\$.....	(+)
Incremento por IDPC correspondiente a los créditos contenidos en los registros FUT y FUR (agregado incorporado por la Ley)*	\$	(+)
TOTAL b)	\$	(=)

*Este incremento debe ser agregado a las partidas señaladas, conforme a lo dispuesto en el inciso 3° de la letra a) del nuevo número 8, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, según se explica en la letra a.- del número 1.4.- siguiente.

Por su parte, la Ley N° 20.899 incorporó, entre otros, un nuevo N° 8) al numeral III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780. Este nuevo N°8) establece dos opciones para cumplir con la tributación sobre el saldo de utilidades tributables acumuladas al término del año comercial anterior a aquel en que se incorporan al régimen simplificado para aquellas empresas que se hubieren acogido al régimen tributario establecido en la letra A) del artículo 14 ter de la LIR a contar de 1 de enero de 2015 o a partir del 1 de enero de 2016⁷.

La primera opción consiste en que las cantidades señaladas en las letras a) o b) precedentes (la mayor), podrá considerarse como un ingreso diferido hasta en 5 años y la segunda, en que podrán pagar un impuesto sustitutivo de los impuestos finales, sobre las cantidades contenidas en los registros FUT más FUR, con una tasa del 32% o una tasa variable dependiendo de la fecha de inicio de actividades y de si la empresa está conformada exclusivamente por personas naturales contribuyentes del IGC.

Adicionalmente, la Ley establece la posibilidad de utilizar el crédito de los registros FUT y FUR asociado a las utilidades pendientes de tributación, como un crédito en contra del IDPC determinado por el contribuyente que se acoja a esta opción, pudiendo imputarse en contra de este impuesto en el ejercicio de ingreso al régimen y su remanente en los ejercicios posteriores hasta su total extinción, no pudiendo imputarse a otros impuestos o exigir su devolución.

⁶ Fondo de Utilidades Reinvertidas, registro a que se refiere el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según texto establecido en el N° 1 del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, en el cual las sociedades de personas y sociedades anónimas, deberán anotar las reinversiones recibidas, identificando al inversionista y los créditos que correspondan sobre las utilidades recibidas como reinversión.

⁷ Disposición establecida en el numeral ii. de la letra b) del N° 5 del artículo 8 de la Ley N° 20.899.

El ejercicio de la opción de tributación referida, se efectuará en reemplazo de la tributación establecida en la letra a) del N° 2.-, de la letra A), del artículo 14 ter de acuerdo a su texto vigente al 31 de diciembre de 2016⁸.

1.2.- Contribuyentes que pueden ejercer la opción

Pueden hacer uso de la opción, las empresas acogidas al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR a contar del 1° de enero de 2015 o a partir del 1° de enero de 2016, que antes de acogerse a este sistema, hayan estado sometidas al impuesto de la Primera Categoría, obligados a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa y a llevar registro FUT⁹.

1.3.- Ejercicio de la opción

La opción debe ser manifestada expresamente y puede ser ejercida hasta el 30 de abril de 2016. Terminado dicho período, caduca el derecho de los contribuyentes para optar por el régimen alternativo de tributación que se analiza.

Los contribuyentes que ingresen a este régimen del 14 ter, deberán ejercer solo una de las dos opciones y por la totalidad de las cantidades pendientes de tributación.

Una vez ejercida la opción en la forma que establezca este Servicio mediante resolución, ésta resulta irrevocable, no pudiendo ser modificada aduciendo corrección de errores propios en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, puesto que no puede entenderse que existe un error en el ejercicio libre de una opción otorgada por ley.

Si no se ejerciere ninguna de las dos alternativas, vencido el plazo, se aplicarán las normas del N° 2, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016¹⁰, es decir, deberán considerar como 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 renta o cantidad mayor entre las indicadas en las letras a) o b) del número 1.1 anterior, sin considerar el incremento establecido por la Ley¹¹, incluida en los esquemas establecidos en los literales antes indicados, extinguiéndose la posibilidad de someter su tratamiento tributario a alguna de las opciones señaladas, desarrolladas en el número 1.4 siguiente.

Dicha renta o cantidad, se entenderá retirada, remesada o distribuida, en la misma proporción en que se haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa o en conformidad al capital suscrito cuando no se haya enterado parte alguna, es decir, se encuentre insoluto en su totalidad. En el caso de los comuneros será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

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

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

⁸ Texto del artículo 14 ter de la LIR vigente al 31 de diciembre de 2016, establecido en el N° 2) del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, en relación con la letra a), del nuevo N° 8), del numeral III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

⁹ Para la opción del impuesto sustitutivo, es requisito adicional que el contribuyente haya efectuado inicio de actividades antes del 1 de enero de 2013, como se explica en la letra b.- del punto 1.4 de esta Circular.

¹⁰ Conforme a lo establecido en el inciso 2°, de la letra c), del nuevo N° 8), del numeral III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

¹¹ Los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, no deberán considerar el incremento establecido por la Ley N° 20.899, pero sí el establecido en los artículos 54 N°1 y 62, en relación a los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, de acuerdo a las normas generales, al incluir estas cantidades en su declaración anual de impuestos.

LIR), según corresponda. El monto que en definitiva se grave con los impuestos señalados, por no haber ejercido la opción de que se trata, tendrá derecho al crédito por concepto de IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63, de la LIR que figure respecto de tales cantidades en los registros FUT y FUR antes señalados.

1.4.- Opciones de tributación

La Ley N° 20.899 establece dos alternativas¹² de tributación para el saldo de utilidades pendientes de tributación acumuladas al término del año comercial anterior a aquel en que se incorporan a este régimen simplificado. Estas son:

a.- Ingreso diferido¹³

Se establece la posibilidad de considerar como un ingreso diferido hasta en 5 ejercicios, la totalidad de las rentas o cantidades que se mantengan pendientes de tributación¹⁴ y se determinen conforme a lo dispuesto en el N° 2, de la letra A), del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente hasta el 31.12.2016, es decir, la renta o cantidad mayor entre las indicadas en las letras a) o b) del número 1.1 anterior.

Esta cantidad, será considerada como un ingreso del régimen del 14 ter, percibido o devengado en el ejercicio de su imputación¹⁵, conforme a las siguientes reglas:

a.1.- Tratamiento tributario del ingreso diferido

El ingreso diferido deberá ser reconocido, incorporándolo en la base imponible del IDPC del contribuyente que se acoge al régimen del artículo 14 ter, en un plazo máximo de 5 ejercicios comerciales consecutivos, a contar del ejercicio comercial de su ingreso al régimen del 14 ter, debiendo reconocer a lo menos un quinto de dicha cantidad por año.

Dicho ingreso diferido se computará incrementado en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3 y 63, ambos de la LIR, a que tienen derecho las utilidades acumuladas en los registros FUT y FUR¹⁶.

Para los efectos de su imputación, el ingreso diferido más su incremento se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de incorporación al régimen simplificado y el mes anterior al término del ejercicio en que se agregue a la base imponible.

Cabe señalar que esta imputación deberá ser realizada por los contribuyentes, independientemente de su permanencia en el régimen, es decir, este tratamiento será aplicable a los contribuyentes que ingresen al régimen del 14 ter durante los años comerciales 2015 o 2016, cualquiera sea el régimen de tributación al que se cambien con posterioridad.

Por otra parte, este ingreso diferido no deberá ser considerado en la base de los ingresos afectos a la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales, establecida en el artículo 84 de la LIR, conforme a lo dispuesto en el inciso final de la letra a) del nuevo número 8, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

¹² Disposición establecida en el nuevo N°8), del numeral III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

¹³ Letra a) del nuevo N° 8), del numeral III.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780

¹⁴ Debido a que estas cantidades se consideraron retiradas al término del ejercicio anterior por los contribuyentes que ingresaron al régimen del 14 ter a contar del 1° de enero de 2015, la Ley les da la posibilidad de rectificar su declaración de impuesto del año tributario 2015 (A.T 2015), de tal forma de excluir de las bases imponibles de sus impuestos finales, estas cantidades con sus respectivos créditos e incrementos. Este tema se desarrolla en el punto 1.5.- de esta Circular.

¹⁵ Este ingreso no debe ser considerado para efectos del cómputo de los límites de ingresos para incorporarse y permanecer en el régimen, requisito establecido en el N°1.-, de la letra A) del artículo 14 ter transitorio, debido a que no corresponde a un ingreso por ventas o servicios del giro.

¹⁶ Registros establecidos en el N° 3 del artículo 14 de la LIR, según su texto contenido en el numeral 1) del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780

a.2.- Tratamiento tributario del ingreso diferido en el término de giro

En caso de que estos contribuyentes den aviso de término de giro o el Servicio, conforme a la facultad establecida en el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario, liquide o gire, en la misma forma que hubiere procedido el contribuyente si hubiere terminado su giro comercial o industrial¹⁷, el total de las cantidades pendientes por este concepto que no hayan sido reconocidas en la base imponible del IDPC, deberán ser agregadas a los ingresos correspondientes al ejercicio comercial del término de giro, debidamente reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor ocurrida en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al mes de incorporación y el mes anterior al del término del ejercicio en que se imputa.

El remanente de crédito asociado al ingreso diferido, a que se refiere la letra a.3.- siguiente, tiene el carácter de crédito contra el IDPC, en consecuencia podrá ser utilizado en contra del IDPC que se determine en la base imponible del ejercicio de término de giro, y no podrá ser utilizado en contra del impuesto sustitutivo de los impuestos finales que se determinen en este trámite, ni podrá ser devuelto al contribuyente.

En caso que el contribuyente se encuentre en situación de pérdida tributaria, al momento de realizar el término de giro, deberá así mismo reconocer la totalidad o el saldo del ingreso diferido incrementado, en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3 y 63 de la LIR. Una vez efectuada esta operación, de persistir la pérdida tributaria, el crédito por IDPC asociado al ingreso diferido, se extingue, no pudiendo ser imputado a otros impuestos o solicitar su devolución.

a.3.- Crédito asociado al ingreso diferido

El contribuyente tendrá derecho al crédito por IDPC asociado a las utilidades tributables acumuladas en los registros FUT y FUR, al término del ejercicio comercial anterior al ingreso al régimen del 14 ter, cualquiera sea la renta o cantidad mayor determinada conforme a las letras a) o b) del número 1.1 anterior.

Debido a que la Ley solo establece la posibilidad de utilizar el crédito por IDPC, se excluye de este concepto el crédito contra impuestos finales a que se refiere el N° 4, de la letra A, del artículo 41 A de la LIR, por lo que en ningún caso procederá incrementar el ingreso diferido por este concepto, ni someterlo al tratamiento tributario que se desarrolla en este apartado.

En consecuencia la cantidad mayor de las determinadas conforme a las letras a) o b) precedentes, constituirá el ingreso diferido y, su incremento corresponderá a la suma de la columna de créditos registradas en el FUT más el FUR. La suma de las cantidades señaladas más los créditos contenidos en estos registros constituirá el “ingreso diferido incrementado” que podrá reconocerse hasta en 5 ejercicios comerciales consecutivos.

Este crédito¹⁸ puede ser imputado en contra del IDPC que determine el contribuyente, a contar de su ingreso al régimen de la letra A), del artículo 14 ter¹⁹, y no podrá exceder de una cantidad equivalente al resultado que se determine al aplicar la tasa vigente del impuesto de primera categoría sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio. En consecuencia, la totalidad del crédito podría ser imputado en un solo ejercicio, o solo una parte de él, considerando el tope recién señalado, esto es, siempre que no exceda del resultado obtenido de multiplicar la tasa directa del IDPC sobre el ingreso diferido incrementado. En este caso, el contribuyente deberá continuar reconociendo de forma consecutiva el saldo del ingreso diferido incrementado, con el mínimo de un quinto por ejercicio comercial hasta su total extinción.

En caso de resultar un excedente de crédito, este se imputará en la misma forma en el ejercicio siguiente y en los posteriores, siempre considerando el tope señalado en el párrafo anterior, de manera que sólo podrá reconocerse el crédito hasta el quinto año en que se reconozca el ingreso

¹⁷ Las instrucciones sobre la materia, están contenidas en Circular 58 de 2015.

¹⁸ Este crédito se refiere a la totalidad de los créditos contenidos en los registros FUT y FUR, susceptibles de imputarse al IDPC.

¹⁹ El ingreso al régimen del 14 ter puede ser el 1° de enero de 2015 o 1° de enero de 2016.

diferido o en un plazo menor si el referido ingreso se reconoce en menos de 5 años. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni tendrá derecho a devolución.

Dicho crédito se imputará en contra del Impuesto de Primera Categoría que deba pagar la empresa, a continuación del crédito por inversiones efectuadas en adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, establecido en el artículo 33 bis de la LIR²⁰.

Para tal efecto, el crédito deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio de su imputación.

Finalmente, cabe señalar que dicho crédito tiene el carácter de personalísimo por lo que solo podrá ser utilizado por su titular, y se extinguirá en el término de giro del contribuyente o con la disolución de la empresa o sociedad, no pudiendo imputarse a otros impuestos o ser objeto de devolución.

b.- Impuesto sustitutivo²¹

Una segunda alternativa para los contribuyentes que se incorporen al régimen del artículo 14 ter de la LIR, durante los ejercicios comerciales 2015 y 2016, que hubieren efectuado iniciación de actividades con anterioridad al 1 de enero de 2013, es aplicar un impuesto sustitutivo con una tasa fija de 32% como regla general o en base a una tasa variable promedio, que deberá determinarse según el caso y siempre que se cumplan los requisitos que la Ley establece, sobre el saldo total de FUT y FUR, pendiente de tributación que se determine al 31 de diciembre de, 2014 o 2015, dependiendo de si los contribuyentes se acogieron a este régimen a contar del 1° de enero de 2015 o 1° de enero de 2016.

b.1.- Base imponible gravada con el impuesto sustitutivo.

La norma establece como presupuesto básico para la aplicación del impuesto sustitutivo, que el contribuyente de IDPC registre al 31 de diciembre de los años 2014 o 2015, un saldo de utilidades tributables acumuladas en el FUT y/o FUR, pendientes de tributación con el IGC o IA, según corresponda.

Dichas utilidades tributables deben haber sido determinadas según lo dispuesto en el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, de acuerdo al texto vigente de dicha norma y las instrucciones impartidas por este Servicio al término de los respectivos años comerciales.

Para estos efectos, no es relevante distinguir si las utilidades tributables acumuladas en el registro FUT y pendientes de tributación con los impuestos finales, provienen de utilidades generadas por el propio contribuyente, como sería el caso de la renta líquida imponible del IDPC o de rentas exentas de dicho tributo, o bien, si han sido generadas por sociedades en las cuales es socio o accionista el contribuyente. Por lo anterior, las rentas acumuladas en el FUT del contribuyente de IDPC, originadas en retiros de utilidades tributables efectuadas desde sociedades de personas o dividendos pagados por sociedades anónimas en cuyo capital participa el contribuyente, pueden acogerse al régimen transitorio y opcional sobre rentas acumuladas, siempre que se acredite que tales rentas han sido efectivamente percibidas por el contribuyente.

Respecto del registro FUR, será el contribuyente del régimen del 14 ter el que soportará el gravamen indicado en esta opción con una tasa del 32% o un promedio ponderado de las tasas de su propietario, comunero, socio o accionista. En consecuencia, una vez ejercida la opción en la forma y plazo establecidos en la Ley, se entenderá que el titular de la reinversión que había estado pendiente de tributación, ha cumplido con su tributación final.

Por otra parte, la Ley N°20.780 dispone que no podrá someterse a este régimen, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y la depreciación acelerada establecida en el N° 5 del artículo 31 de la LIR, la que solo se grava con los impuestos finales cuando no existen utilidades tributables

²⁰ Debido a que es un crédito que no da derecho a devolución, pero sí a imputación a otros ejercicios, debe imputarse a continuación de los créditos que no dan derecho a devolución ni imputación en los ejercicios siguientes.

²¹ Letra b) del nuevo N° 8) del numeral III del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780, incorporado por la letra b. del N°5., del artículo 8°.- de la Ley 20.899

acumuladas en el FUT²². Tampoco podrá someterse a este régimen la diferencia que resulte entre la depreciación normal y la acelerada establecida en el N°5 bis del artículo 31 de la LIR, ya que esta última se encuentra vinculada expresamente por la Ley con el ya señalado N°5 del mismo artículo 31 de la LIR²³.

Se hace presente que para determinar el monto máximo susceptible de acogerse al régimen opcional y transitorio, no debe considerarse el IDPC correspondiente a la RLI del año tributario 2015 o 2016 según corresponda, suma que una vez pagada y atendido su carácter de gasto rechazado no afecto a la tributación del artículo 21 de la LIR, debe rebajarse de las utilidades tributables acumuladas en el FUT pendientes de tributación, puesto que no es una cantidad susceptible de retiro, remesa o distribución.

La base imponible del impuesto sustitutivo estará constituida por el total del FUT y FUR, de haberlo, incrementado previamente en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que corresponda sobre dichas utilidades, conforme a lo dispuesto en los artículos 54 N°1 y 62 de la LIR.

Lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

Concepto	Monto utilidad neta	Crédito por IDPC (21%)	Incremento por crédito IDPC	
Saldo de FUT al 31.12.2015	\$ 40.000.000	\$ 10.632.920	\$ 10.632.920	(+)

Las sumas deberán reajustarse por la variación del IPC entre el mes de noviembre de 2014 o noviembre 2015 y el mes anterior a aquél en que se efectúe la declaración y pago del referido impuesto, según corresponda.

Determinación de la Base Imponible:

Concepto	Monto	
Suma (supuesto 5%) (\$40.000.000 x 1,05)	\$ 42.000.000	(+)
Incremento por crédito por IDPC reajustado (supuesto 5%) (\$10.632.920 x 1,05)	\$ 11.164.566	(+)
Base Imponible afecta al impuesto sustitutivo reajustada	\$ 53.164.566	(=)

Atendido el carácter de impuesto sustitutivo de los impuestos finales, la Ley establece que podrá deducirse como crédito contra el impuesto que resulte de la aplicación de la tasa general de 32% o la tasa especial variable, según corresponda, sobre la base imponible que en definitiva se determine, una suma equivalente al crédito por IDPC que afectó a las utilidades tributables que formarán parte de la base imponible del impuesto analizado, en la forma y términos que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

Dicho crédito, también se imputará reajustado por la variación del IPC entre el mes de noviembre de 2014 o 2015, según corresponda, y el mes anterior a aquél en que se efectúe la declaración y pago del referido impuesto.

Tratándose de contribuyentes que hayan optado por aplicar la tasa especial variable, en ningún caso dará derecho a devolución el eventual excedente de dicho crédito que se determine en la aplicación del impuesto sustitutivo. Dicho excedente de crédito tampoco podrá imputarse a ningún otro impuesto, o en ejercicios futuros, extinguiéndose el derecho a su imputación.

En relación al crédito contra impuestos finales a que se refiere el N° 4, de la letra A, del artículo 41 A de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2014, y su texto modificado por la Ley N° 20.780 en los N°s 7 y 8 del artículo segundo de las normas transitorias, vigente al 31 de diciembre de 2016, en ningún caso procederá su deducción del impuesto sustitutivo, atendido que la Ley N° 20.899 no contempla esta posibilidad.

b.2.- Tasa del Impuesto sustitutivo.

²² Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, se encuentran contenidas en la Circular N° 65 de 2001.

²³ La letra b), del nuevo N°8), incorporado por el literal ii., de la letra b., del N° 5., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899, establece que se aplicará el número 11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, con modificaciones, quedando vigente lo dispuesto en la letra c) del N°1 de esta última disposición, sobre la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada, materia a que hace alusión este párrafo.

Según se ha señalado, el impuesto sustitutivo de los impuestos finales presenta dos tasas alternativas, una tasa general fija de 32%, y una tasa especial variable, aplicable solo en los casos que la Ley contempla y determinada en función de los parámetros que la norma establece.

i) Tasa general fija de 32%.

El impuesto sustitutivo que contempla la Ley, se aplicará como regla general con una tasa fija de 32%, la que afectará la base imponible determinada según lo indicado en la letra b.1.- precedente.

La aplicación de la tasa fija de 32%, a diferencia de la tasa especial variable, no impone ningún requisito especial, y tampoco implica formular distinciones sobre la calidad del contribuyente de Primera Categoría, o de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, pudiendo éstos últimos ser personas naturales o personas jurídicas, o bien estar afectos al IDPC, e IGC o IA.

Cabe señalar que deberá aplicarse siempre la tasa del 32%, cuando se hubieren cedido a contar del 1 de diciembre de 2015, a título gratuito u oneroso, los derechos, cuotas o acciones del contribuyente de IDPC que pagará el impuesto sustitutivo²⁴.

ii) Tasa especial variable.

La aplicación de la tasa especial variable, a diferencia de la tasa fija, está reservada exclusivamente para empresas, comunidades y sociedades que cumplan los siguientes requisitos copulativos:

a) Hayan iniciado sus actividades y dado el aviso respectivo ante el Servicio, en los términos del artículo 68 del Código Tributario, hasta el 31 de diciembre de 2013.

b) Desde el 1° de enero de 2015 y hasta la fecha en que se ejerza la opción, a lo menos, estén conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del IGC.

De esta forma, pueden aplicar la tasa variable los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, las comunidades, sociedades de personas, sociedades anónimas y sociedades por acciones, cuyos propietarios, comuneros, socios y accionistas, sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile durante el período señalado.

ii.1) Cálculo de la tasa especial variable.

La Ley dispone que el impuesto se aplicará en estos casos, con una tasa equivalente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa, de las tasas marginales más altas del IGC que les haya afectado en los últimos 3 años tributarios. Dicha tasa marginal corresponde a la que haya afectado al propietario, comunero, socio o accionista respectivo, en su declaración anual de impuesto a la renta, sea que las rentas o cantidades declaradas provengan de la empresa o sociedad, o bien, se trate de otras sumas afectadas con impuesto, como por ejemplo, sueldos, honorarios, rentas de capitales mobiliarios, etc.

Para efectos del cómputo de los últimos 3 años tributarios, se debe distinguir el año de entrada al régimen, así, si la entrada es el 1° de enero de 2015, el saldo FUT es el acumulado al 31 de diciembre del 2014, en consecuencia las tasas marginales más altas de IGC que debe considerar, son las tasas de los años tributarios 2014, 2013 y 2012. Si la entrada al régimen es el 1° de enero de 2016, el saldo de FUT y FUR será el acumulado al 31 de diciembre del 2015, en consecuencia las tasas de IGC que deben incluir en la determinación de la tasa variable, son las de los años tributarios 2015, 2014 y 2013.

Por su parte, si el propietario, o uno o más de los comuneros, socios o accionistas, no se afectaron con el IGC o quedaron exentos del referido tributo en uno o más de los períodos señalados, la referida tasa promedio se calculará considerando solo aquellos períodos en que el propietario, comunero, socio o accionista se haya afectado con alguna tasa. Una vez calculado el promedio individual de dicho propietario, comunero, socio o accionista, si el resultado arroja una suma superior a 1²⁵, compuesta por

²⁴ De acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del numeral iii) de la letra b) del nuevo N°8), del numeral III.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

²⁵ Si el resultado del promedio fuere superior a 0 e inferior a 1, se usará la cifra fraccionada resultante, sin aproximar al entero superior o inferior.

decimales, deberá expresarse dicha alícuota en cifras enteras, eliminando los decimales inferiores a cinco y elevando al entero superior los decimales iguales o superiores a cinco.

Dependiendo del porcentaje de participación, podemos distinguir entre una tasa promedio simple y una tasa promedio ponderada:

ii.1.1) Tasa promedio simple: Para el cálculo de la tasa especial variable, tratándose de empresas que sean de propiedad en un 100% de una persona natural con domicilio o residencia en Chile, como ocurre con el empresario individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, o en una sociedad por acciones que cuente con un único accionista, la tasa se calculará en base a un promedio simple de las tasas marginales más altas de IGC que le haya afectado al empresario, propietario o accionista respectivamente, durante los últimos 3 años tributarios, o en los períodos que corresponda.

El promedio simple indicado, será aplicable asimismo a la comunidad o sociedad respectiva, cuando las cuotas-parte de los comuneros en la cosa común sean iguales, o cuando el porcentaje de participación en el capital que cada socio o accionista mantenga en la sociedad sean también iguales.

Determinado el promedio simple anterior por cada uno de los comuneros, socios o accionistas, se calculará el promedio simple (atendido que todos presentan igual participación) del total de ellos, para lo cual se sumarán las tasas promedio simple de cada uno de éstos, y se dividirá por el total de los comuneros, socios o accionistas, aun cuando en cada uno de los años tributarios referidos se hubieren encontrado exentos, o liberados de la obligación de presentar la declaración anual del IGC, considerándose en tal caso que su tasa promedio es 0%. En todo caso, se reitera que para la aplicación de esta tasa especial variable, es necesario que se pueda determinar una tasa distinta de cero, y por ello, se requiere que a lo menos uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas presente una tasa promedio superior a cero. En caso que la tasa determinada para todos los propietarios, comuneros, socios o accionistas sea igual a cero, no podrá aplicarse la tasa especial variable, sino que solo se aplicará la tasa general de 32%.

Lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

(i) Empresario, propietarios o accionistas con una participación del 100%.

Tasas marginales más altas			
Año tributario	Empresario, propietario o accionista (caso 1)	Empresario, propietario o accionista (caso 2)	Empresario, propietario o accionista (caso 3)
2013	10%	0%	0%
2014	23%	23%	0%
2015	40%	40%	30,4%
Total	73% / 3	63% / 2	30,4% / 1
Tasa especial variable	24%	32%	30%

(ii) Comuneros, socios o accionistas con iguales participaciones:

Año tributario	Comuneros, socios o accionistas (caso 1)		Comuneros, socios o accionistas (caso 2)	
	Socio A (50%)	Socio B (50%)	Socio A (50%)	Socio B (50%)
2013	0%	10%	0%	15%
2014	23%	13,5%	0%	23%
2015	30,4%	23%	30,4%	0%
Total	53,4% / 2	46,5% / 3	30,4% / 1	38% / 2
Promedio simple	27%	16%	30%	19%
Total	43% / 2		49% / 2	
Tasa especial variable	22%		25%	

Año tributario	Comuneros, socios o accionistas (caso 3)		Comuneros, socios o accionistas (caso 4)	
	Socio A (50%)	Socio B (50%)	Socio A (50%)	Socio B (50%)
2013	0%	10%	0%	0%
2014	0%	13,5%	0%	0%
2015	0%	23%	0%	0%
Total	0%	46,5% / 3	0%	0%
Promedio simple	0%	16%	0%	0%
Total	16% / 2		No aplica	
Tasa especial variable	8%		No aplica	

En todos los ejemplos señalados puede aplicarse la tasa especial variable que resulte, salvo en la situación planteada en el último cuadro (caso 4), puesto que en este caso la tasa sería 0, ya que ninguno de los socios se afectó con IGC durante los años tributarios 2013, 2014 y 2015. Por tanto, en dicha situación no podrán aplicar la tasa especial variable, debiendo aplicar la tasa general de 32%.

ii.1.2) Tasa promedio ponderada por la participación que se mantenga en la empresa al 31 de diciembre de los años 2014 y/o 2015: En las comunidades y sociedades, conformadas por comuneros, socios o accionistas con diferentes participaciones en la comunidad o sociedad respectiva, la tasa especial variable será equivalente al promedio de las tasas marginales más altas del IGC que haya afectado a cada uno de los comuneros, socios o accionistas en los últimos 3 años tributarios, ponderado por el porcentaje de la participación en el capital que cada comunero, socio o accionista mantenga en la empresa o sociedad al 31 de diciembre de los años 2014 o 2015, según corresponda.

Tratándose de comunidades, se considerará la participación que mantengan a la fecha señalada en la comunidad, de acuerdo al porcentaje que representa su cuota en el bien común. Las sociedades de personas, deberán considerar el porcentaje que representan los derechos sociales del socio respectivo en el total de ellos. En las sociedades anónimas, el porcentaje de participación que cada accionista mantenga en la sociedad, se calculará de acuerdo al porcentaje que representen las acciones suscritas y pagadas por cada accionista, sobre el total de ellas, según el registro de accionistas. Sin embargo, se considerará el total de las acciones suscritas de cada accionista, sobre el total de ellas, cuando se hubiere estipulado en los estatutos que las acciones no pagadas otorgan igualmente derecho a dividendos. En todos los casos señalados, se atenderá a la participación que se mantenga en la empresa, comunidad o sociedad al 31 de diciembre de los años 2014 o 2015, según sea el caso.

En atención a lo anteriormente indicado, para establecer la tasa especial variable deberán efectuarse las siguientes operaciones:

- i)** Se determinará la o las tasas marginales más altas del IGC que afectaron a cada comunero, socio o accionista en los últimos 3 años tributarios, en los mismos términos señalados en la letra ii.1) anterior.
- ii)** Se calculará el promedio simple de las tasas marginales más altas del IGC que afectaron a cada comunero, socio o accionista en los períodos señalados, en la misma forma establecida en la letra ii.1.1) anterior, expresando las alícuotas en cifras enteras, eliminando los decimales inferiores a cinco y elevando al entero superior los decimales iguales o superiores a cinco.
- iii)** Determinado el promedio simple anterior por cada uno de los comuneros, socios o accionistas, éste se ponderará por el porcentaje de participación de cada uno de ellos en la comunidad o sociedad respectiva. Para este efecto, se multiplicará la tasa promedio simple de cada uno de los comuneros, socios o accionistas, por su porcentaje de participación en la comunidad o sociedad respectiva²⁶. El resultado de esta operación, por cada socio o accionista se sumará dando como producto la tasa a aplicar en cifras enteras.

²⁶ El promedio ponderado, no debe expresarse en números enteros, por lo que no aplica en este caso la regla de redondeo de decimales. Regla que sí aplica al cálculo de la tasa final que debe aplicarse en cifras enteras, a menos que el resultado del promedio fuere superior a 0 e inferior a 1, puesto que en este caso, se usará la cifra fraccionada resultante, sin aproximar al entero superior o inferior.

Ejemplo:

Año tributario	Socio A (20%)	Socio B (30%)	Socio C (50%)
2013	0%	0%	25%
2014	13,5%	0%	23%
2015	23%	30,4%	40%
Total	36,5% / 2	30,4% / 1	88% / 3
Promedio simple	18%	30%	29%
Cálculo	[(18% x 20%) + (30% x 30%) + (29% x 50%)]		
Promedio ponderado	3,6% + 9% + 14,5% = 27%		

b.3) Efectos de la declaración y pago del impuesto sustitutivo.

Con la declaración y pago del impuesto sustitutivo, ya sea con la tasa general de 32% o la tasa especial variable, según proceda, hasta el 30 de abril de 2016, se entenderá que las utilidades pendientes de tributación registradas en el FUT y FUR al 31 de diciembre de los años 2014 y/o 2015, que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo, han cumplido totalmente su tributación con el impuesto a la renta, ya sea el IGC o IA, según corresponda.

Las utilidades tributables que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo, no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas a él o a los contribuyentes de IGC o IA, según corresponda.

Por lo mismo, tales rentas no deberán formar parte de la renta bruta del artículo 54 N° 1 de la LIR de ser aplicable el IGC o de la base imponible del IA, indicada en el artículo 62 de la LIR, ello sin perjuicio de que como la propia Ley lo establece, se trata de un impuesto que sustituye la tributación que hubiese correspondido aplicar conforme a los tributos señalados.

Los contribuyentes que paguen, remesen al exterior, abonen en cuenta o pongan a disposición estas cantidades, no deberán efectuar la retención de impuesto que establece el número 4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Cuando los contribuyentes de IGC o de IA así lo soliciten, el contribuyente de IDPC que se haya sometido a la tributación con el impuesto sustitutivo, deberá certificar que los retiros, distribuciones o remesas que efectúen con cargo a las utilidades que se hayan afectado con el mencionado impuesto, han sido gravadas con los tributos personales mediante la aplicación del régimen de impuesto sustitutivo.

b.4) Carácter del impuesto sustitutivo.

El impuesto sustitutivo analizado, sea que se aplique con la tasa de 32%, o con la tasa especial variable, no podrá deducirse como egreso en la determinación de la base imponible afecta al IDPC de los años comerciales 2015 o 2016, según corresponda, de acuerdo a lo que la Ley establece de manera expresa. Por lo mismo, de haber disminuido la base imponible, deberá agregarse, sin aplicar reajuste alguno, ya que los contribuyentes del régimen 14 ter no deben aplicar en la determinación de su base imponible ajustes por corrección monetaria²⁷.

1.5.- Declaración rectificatoria de contribuyentes que ingresaron al régimen del artículo 14 ter de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de contribuyentes que se hubieren acogido al régimen del artículo 14 ter de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015, y que ahora ejerzan hasta el 30 de abril de 2016, en la forma que establezca este Servicio mediante resolución, la opción del ingreso diferido o el pago del impuesto sustitutivo, deberán rectificar su declaración de impuestos del año tributario 2015,

²⁷ Si el contribuyente se incorpora al régimen del artículo 14 ter de la LIR luego de haber soportado este impuesto sustitutivo en el régimen general de tributación, el impuesto sustitutivo no se afectará con la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR, considerándose en todo caso como una partida de aquellas señaladas en el inciso 2° de dicho artículo, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 y al ser de régimen general, deberá agregarse esta suma a la renta líquida imponible de haberla disminuido, debidamente reajustada conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 33 de la LIR.

cuando a consecuencia de lo anterior, en su declaración de impuestos del año tributario 2015, hayan considerado retiradas, remesadas o distribuidas las cantidades señaladas en las letras a) o b) del 1.1. precedente (la mayor), conforme a lo dispuesto en el número 2.-, de la letra A), del artículo 14 ter, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016²⁸.

1.5.1.- Efectos de la declaración rectificatoria.

Respecto de la declaración rectificatoria del año tributario 2015, procede distinguir las siguientes situaciones:

- i. Que el contribuyente haya obtenido una devolución de impuestos en el año tributario 2015: Si efectuada la declaración rectificatoria la devolución obtenida adquiere el carácter de indebida, se deberá reintegrar al Fisco esta suma hasta el 30 de abril del año 2016, debidamente reajustada conforme al inciso 6°, del artículo 97 de la LIR, es decir, según el porcentaje de variación de índice de precios al consumidor experimentado entre el último día del mes anterior a la devolución y el último día del mes anterior al del reintegro efectivo.

Cuando el contribuyente no rectifique su declaración de impuestos, o rectificando no entere en arcas fiscales las sumas reajustadas, en la forma señalada, hasta el 30 de abril de 2016, el Servicio, podrá girar de inmediato y sin trámite previo, las sumas devueltas de forma indebida, con los respectivos intereses y multas a contar del mes de mayo de 2016, considerando dichas sumas como impuestos sujetos a retención, para todos los efectos legales.

- ii. Que el contribuyente haya debido pagar impuestos, producto de haber incluido las cantidades señaladas en sus bases imponibles: el impuesto pagado deviene en un pago indebido, por lo que el contribuyente deberá presentar un formulario 2117, ante la Dirección Regional competente, solicitando la devolución de dichas cantidades, conforme al procedimiento establecido en el N°2, del artículo 126 del Código Tributario²⁹.
- iii. Que la rectificatoria arroje un monto a pagar: una vez efectuada la declaración rectificatoria este Servicio emitirá un giro, el cual deberá ser enterado en arcas fiscales a partir de la fecha de su emisión, en este caso el Servicio tendrá las facultades de exigir el cobro de los impuestos adeudados con sus respectivos intereses, reajustes y multas, dentro del plazo de 3 años contados desde la fecha de emisión del giro, conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 200 del Código Tributario.

Por último, cabe señalar que si en el caso planteado, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de contribuyentes que ingresaron al régimen del artículo 14 ter de la LIR a partir del 1 de enero de 2015, no declararon las respectivas cantidades como retiradas, remesadas o distribuidas, y ahora hasta el 30 de abril de 2016 ejercen la opción introducida por la Ley N° 20.899 de acogerse al ingreso diferido o al pago del impuesto sustitutivo, no deberán efectuar declaración rectificatoria del año tributario 2015 por este concepto, ya que la ley le da un efecto retroactivo al ejercicio de la referida opción.

2) Normas que inciden en el cómputo del límite máximo de ingresos que debe tener un contribuyente para acogerse y permanecer en este régimen, y en la base imponible del régimen del artículo 14 ter.³⁰

El N°1, de la letra A), del artículo 14 ter, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, establece que los contribuyentes que se incorporen a este régimen y aquellos ya incorporados que deseen permanecer en él, deberán tener un promedio anual de ingresos no superior a 50.000 Unidades de Fomento (UF) en los últimos 3 ejercicios, siempre que en un año no superen las 60.000 UF. Conforme a ello, dicho artículo define las cantidades que deberán ser consideradas como ingresos del régimen e indica que también deberán computarse los ingresos obtenidos por las empresas relacionadas.

La Ley, con la finalidad de simplificar su regulación, reemplaza las normas de relación establecidas en el artículo 14 ter (años comerciales 2015 y 2016).

²⁸ Norma que regula las situaciones especiales al ingresar al régimen del 14 ter de la LIR.

²⁹ Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, se encuentran contenidas en Circular N° 72 de 2001

³⁰ Letras d) y e) del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley 20.899

Asimismo, incorpora una nueva disposición que establece que los créditos incobrables que correspondan a ingresos devengados, castigados durante el año, no deben ser considerados para el cómputo de su límite máximo.

Ambas disposiciones introducidas por la Ley, que tienen incidencia en el cómputo del límite máximo de ingresos que debe tener un contribuyente para acogerse y permanecer en este régimen, y en la determinación de la base imponible, son aplicables para los años comerciales 2015 y 2016.

Como las modificaciones referidas inciden en las normas básicas del régimen en comento, que se encuentran reguladas en la Circular N° 69 de 2014, la siguiente instrucción del 2.1.-, se incorpora a la letra b), de la letra B), del capítulo 1 de la referida Circular, y el punto 2.2.- siguiente reemplaza cualquier referencia a las normas de relación contenidas en la citada Circular.

2.1.- Los créditos incobrables castigados durante el año, que correspondan a ingresos devengados, deben deducirse del cómputo del límite de los ingresos para acceder u mantenerse en el régimen del artículo 14 ter.

Esta nueva disposición establecida en la letra e), del artículo 2° de las disposiciones transitorias de la Ley, prescribe que este ingreso debe descontarse para efectos de calcular el límite máximo de 50.000 o 60.000 UF ya referido, según corresponda, condición indispensable para ingresar y mantenerse en el régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

En efecto, los contribuyentes que deseen acogerse al régimen del 14 ter o permanecer en él, deberán calcular anualmente, tanto los ingresos percibidos como devengados, a fin de establecer el promedio de estas sumas en los últimos 3 ejercicios comerciales, o en los años de existencia efectiva de la empresa cuando ésta sea inferior a 3 años. Debido a que los créditos, al constituir ingresos devengados deben considerarse en el cálculo de este límite, la Ley establece que cuando con posterioridad se hayan agotado prudencialmente todas las instancias de cobro de estas acreencias, cumpliendo al efecto, los requisitos establecidos en el Circular N° 24 de 2008³¹, estos créditos castigados durante el año comercial, además de ser considerados como egresos en la base imponible del régimen del 14 ter, deberán rebajarse de los ingresos devengados o percibidos que se computen para el cálculo de los límites señalados.

Finalmente, cabe señalar que esta rebaja o deducción deberá efectuarse en el año comercial del castigo, para ello el valor de la suma en pesos del crédito incobrable castigado, deberá transformarse al valor de la UF del último día del mes en que se verificó el castigo.

2.2.- Normas de relación: Para el cálculo del límite máximo de 50.000 UF o 60.000 UF, según corresponda, el contribuyente deberá sumar a sus ingresos, los obtenidos por sus entidades relacionadas en el ejercicio respectivo.

Para tales efectos se considerarán relacionados, conforme a lo establecido en la letra d), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las respectivas entidades, los siguientes:

- i) El controlador y las controladas.
- ii) Todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común.

Se considerará como controlador³², a toda persona o entidad, o grupo de ellos con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos de voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Esta participación puede ser directa o indirecta, esto es, a través de otras empresas, cualquiera sea el número de ellas.

³¹ Los requisitos fundamentales son los siguientes:

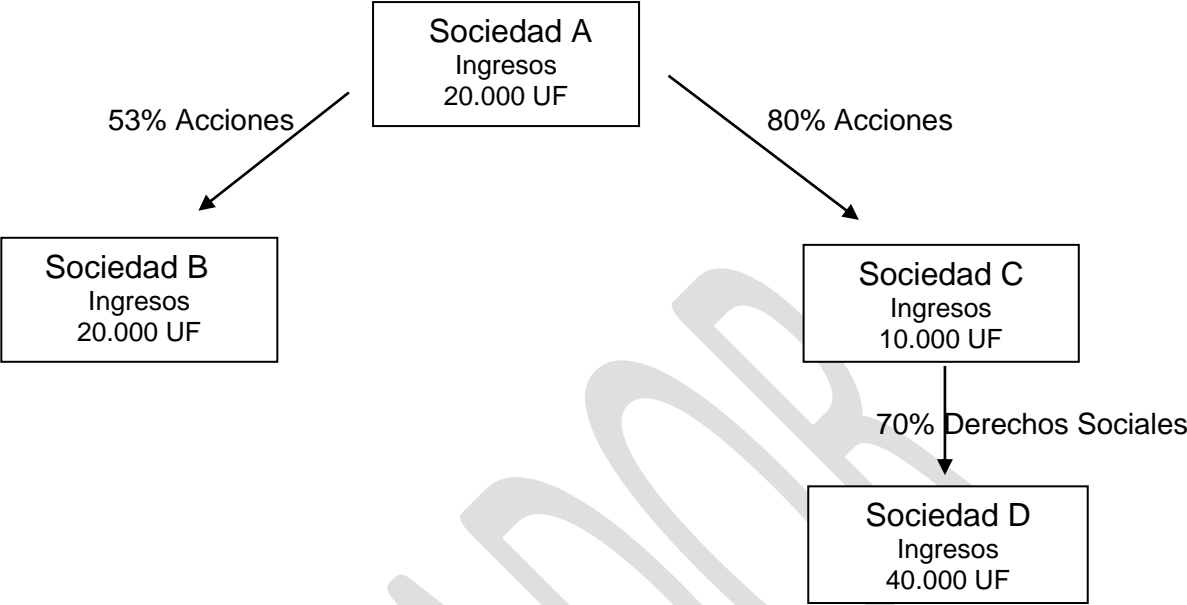
- a) Que provengan de operaciones relacionadas con el giro del negocio;
- b) Que el castigo de dichos créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente; y
- c) Que respecto de ellos se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

³² Según lo dispuesto en el inciso 3° de la letra d), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley.

De esta forma se considerarán como controladas, las entidades sobre las cuales se posea más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos de voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

Lo anterior se puede graficar de la siguiente forma:

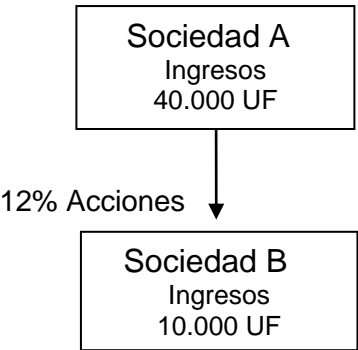
1.-



En este caso, la sociedad A es controladora de forma directa, de las sociedades B y C, y de forma indirecta de la sociedad D con un 56% de participación en los derechos sociales de esta última sociedad ($80\% \times 70\% = 56\%$). La sociedad A (controladora) está relacionada con las sociedades B, C y D (controladas) y las controladas a su vez están relacionadas con la sociedad A, conforme a lo señalado en el literal i) precedente. Adicionalmente, debido a que las sociedades B, C y D tienen un controlador común, todas estas se encuentran relacionadas entre sí, conforme a lo señalado en el literal ii) precedente. En consecuencia, las 4 sociedades se encuentran relacionadas, debiendo computar cada una de ellas los ingresos de las otras tres sociedades, resultando una suma total de 90.000 UF, por lo que ninguna de ellas podrá acogerse al régimen del 14 ter o permanecer en él, según corresponda.

De conformidad a lo dispuesto en el párrafo segundo de la letra d) del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley 20.899, en los dos casos de relación precedente, los contribuyentes deben computar la totalidad de los ingresos por ventas o servicios de las relacionadas, sin ponderar el cálculo de acuerdo al porcentaje de participación.

iii) Las entidades, empresas o sociedades en las que es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas. En este caso, y por disponerlo así el inciso penúltimo de la letra d) del artículo segundo transitorio, deberán considerarse los ingresos de forma proporcional al porcentaje de participación.



En esta figura, la sociedad A, dueña del 12% de la sociedad B, se encuentra relacionada con esta última, no así la sociedad B respecto de la A, ya que esta no tiene ningún tipo de participación en acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas. En consecuencia la sociedad A, deberá sumar al cómputo de sus ingresos la suma de 1.200 UF que resulta de multiplicar los ingresos de la sociedad B por el porcentaje de participación.

iv) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es partícipe en más del 10%.

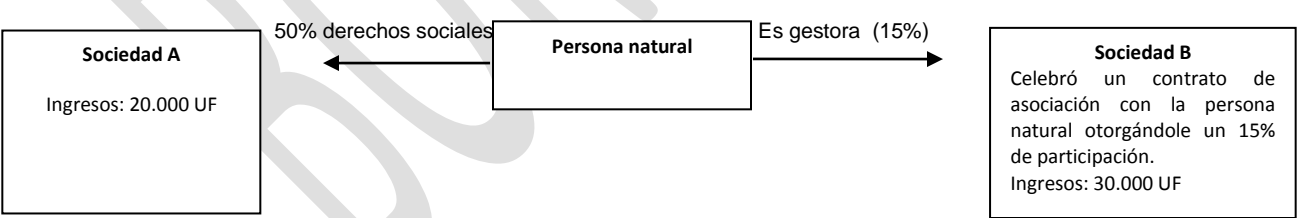
- Se entiende que el gestor está relacionado con la empresa con la cual celebró el contrato de asociación³³ u otro negocio de carácter fiduciario pactando en él una participación superior al 10%. Esta relación no es recíproca, es decir, se entiende que el gestor está relacionado con la sociedad, pero no así la sociedad con el gestor.

v) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los numerales iii) y iv) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de los numerales i) y ii), se considerarán relacionadas entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad.

Este tipo de relación se configura cuando la persona natural:

- i.- Es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% y hasta el 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.
- ii.- Celebra un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en calidad de gestora con una participación superior al 10% con una empresa o sociedad, y siempre que no exista relación de control³⁴ entre las partes contratantes.

En esta hipótesis, las empresas o sociedades señaladas en los números i.- y ii.- precedentes, se consideran relacionadas entre sí y deberán computar los ingresos de su relacionada, conforme al porcentaje de participación que la persona natural posea en ellos.



En la figura, las sociedades A y B se consideran relacionadas entre sí, por lo que A, deberá sumar a sus ingresos la cantidad de 4.500 UF (15% \times 30.000). Por su parte, la sociedad B, deberá computar como ingresos correspondientes a la sociedad relacionada, la suma de 10.000 UF (50% \times 20.000). De tal forma, la sociedad A tendrá para estos efectos ingresos por 24.500 UF y la sociedad B tendrá ingresos por 40.000 UF, pudiendo ambas ingresar o permanecer el régimen del 14 ter, según corresponda.

Finalmente cabe señalar que, en los casos de las relaciones indicadas en los numerales iii), iv) y v) precedentes en que el porcentaje de participación en el capital sea distinto al porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o derechos a voto, según corresponda, deberá considerarse siempre el mayor.

³³El contrato de asociación o cuentas en participación debe ser convenido exclusivamente por quienes sean calificados como comerciantes, y debe tener como objetivo la realización de actos que se tipifiquen como operaciones mercantiles, conforme con las normas del artículo 3 del Código de Comercio, normativa que no aplica a los negocios de carácter fiduciario.

³⁴ La palabra “Control” debe ser entendida en los términos descritos en el literal ii) precedente, es decir, conforme a la definición legal de controladora y controlada establecida en la Ley.

2.2.1 Información que deben proporcionar los contribuyentes del régimen del 14 ter, por efecto de las normas de relación.

Las entidades relacionadas conforme a las reglas indicadas en los numerales i) al iv) precedentes, deberán informar anualmente a la empresa o sociedad respectiva, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución, el monto total de los ingresos de su giro percibidos o devengados en el ejercicio respectivo, los que se expresarán en unidades de fomento conforme a lo señalado.

3) Crédito contra el IDPC, proveniente de retiros, dividendos y participaciones percibidas por la empresa acogida al régimen del artículo 14 ter.

La Ley establece en la letra b) del artículo segundo de sus disposiciones transitorias que, los retiros, dividendos o participaciones percibidas durante los años comerciales 2015 y 2016 que en su origen hayan sido afectadas con el IDPC, se incorporarán en la base imponible del contribuyente acogido al régimen del 14 ter, incrementándose previamente en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 número 3) y 63 de la LIR.

Dicho crédito se imputará en contra del Impuesto de Primera Categoría que deba pagar la empresa en el mismo ejercicio en que se percibieron los retiros, dividendos o la participación, a continuación del crédito por inversiones efectuadas en adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, establecido en el artículo 33 bis de la LIR.

Si en el ejercicio respectivo se determinare un excedente de este crédito, éste no dará derecho a devolución o a imputación a otros impuestos, pero podrá imputarse en el ejercicio siguiente, y subsiguientes, hasta su total extinción.

Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

Cabe señalar que con la incorporación de este crédito, han quedado disponibles los siguientes créditos para ser utilizados por un contribuyente acogido al régimen del artículo 14 ter de la LIR:

- a) Crédito del artículo 33 bis de la LIR
- b) Crédito asociado al ingreso diferido, si procediere.
- c) Crédito proveniente de retiros, dividendos y participaciones percibidas

Estos créditos se imputarán en contra del IDPC en el mismo orden en que acaban de señalarse, esto es, en primer lugar el crédito del artículo 33 bis de la LIR, ya que expresamente la ley señala que los otros dos créditos se imputan a continuación de éste. En segundo lugar, debe imputarse el crédito que va asociado al ingreso diferido, ya que se trata de un crédito que se extingue en un máximo de 5 años junto con el ingreso diferido, y por último el crédito proveniente de retiros, dividendos y participaciones percibidas, el que de generarse un remanente, no da derecho a devolución pero puede imputarse en los ejercicios siguientes hasta su total extinción.

4) Forma de determinar el Impuesto Global Complementario o Adicional, que afecta a los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva³⁵.

Durante los años comerciales 2015 y 2016, la base imponible del IGC o IA de cada dueño, socio o accionista, corresponderá a la base imponible del IDPC, en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa, o en su defecto, en la proporción que hayan aportado efectivamente el capital, o éste haya sido suscrito cuando no hubiere aportado siquiera una parte. En el caso de los comuneros, la determinación de la base imponible que les corresponda, se efectuará en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

De esta forma, la nueva normativa cambia la forma de determinar la base imponible de los impuestos finales, observando el siguiente orden de prelación:

³⁵ Letra c) del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley

- 1) El porcentaje de participación en las utilidades.
- 2) El porcentaje que represente el capital efectivamente aportado.
- 3) El porcentaje del capital suscrito, cuando ninguno de los socios o accionistas haya enterado cantidad alguna.

Si solo algunos de los socios o accionistas han pagado a la sociedad la parte del capital al que se han obligado, la tributación con los impuestos finales solo afectará a los socios o accionistas que han suscrito y pagado todo o una parte de su aporte, en la proporción que a cada uno corresponda sobre el capital efectivamente pagado. En tales casos, y solo para efectos de calcular la proporción correspondiente a cada socio o accionista que haya enterado su aporte, se entenderá que las sumas pagadas corresponden al 100% del capital. De lo contrario, si el capital solamente se encuentra suscrito y pendiente de pago en su totalidad, la tributación de los impuestos finales afectará a todos los socios o accionistas, aun cuando no hayan enterado su aporte a la sociedad, en la proporción en que hayan acordado enterar dicho capital.

Respecto de las comunidades, la norma no introduce cambios, por lo que se mantiene lo establecido previamente por la Ley N°20.780, en cuanto a que la base imponible se determinará en proporción a la cuota que cada comunero tenga sobre el bien respectivo.

Conforme a lo anterior, se reemplaza el número ii), de la letra a), de la letra F)³⁶ del Capítulo 1 de la Circular 69 de 2014, por el siguiente:

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

Los dueños, socios, comuneros o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, acogida al régimen simplificado de tributación del 14 ter, se afectarán con los IGC o IA, según corresponda. La base imponible de dichos impuestos estará constituida por la base imponible del IDPC que corresponda a cada dueño, socio o accionista, en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa, o en su defecto, en la proporción que hayan aportado efectivamente el capital, o éste haya sido suscrito cuando no hubiere aportado siquiera una parte de éste. En el caso de los comuneros, la determinación de la base imponible que les corresponda, se efectuará en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

De esta manera, los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR que se mantengan al término del año comercial respectivo, se afectarán con el IGC o IA, en el mismo ejercicio en que la empresa se afecta con el IDPC, y sobre la misma base imponible sobre la cual se aplica dicho tributo.

En todo caso, tratándose de sociedades, la base imponible afecta a impuesto de cada socio o accionista, corresponderá a aquella parte de la base imponible afecta al IDPC determinada por la sociedad, que resulte de aplicar la proporción en que participan en las utilidades de la empresa, o en su defecto, en la proporción que hayan aportado efectivamente el capital, o éste haya sido suscrito cuando ninguno de ellos hubiere aportado siquiera una parte de éste.

Tratándose de comunidades, la base imponible de cada comunero, corresponderá a la proporción que representan sus respectivas cuotas en los bienes comunes de que se trate en la oportunidad señalada.

En el caso de las empresas individuales y las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL), así como el caso de las Sociedades por Acciones (SpA) cuando existe un único accionista, la proporción de la renta referida corresponde en un 100% al dueño de la empresa individual, al titular de la EIRL, o al accionista de la SpA, según corresponda.”

5) Oportunidad en que se debe reconocer el ingreso y egreso obtenido en el rescate o enajenación de las inversiones y bienes que se indican³⁷.

³⁶ Este apartado se titula “F) Tributación que afecta a los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, sobre el resultado tributario que determinen al término del año comercial respectivo, a) Base imponible afecta a impuestos.”

³⁷ Letra a) del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley

Durante los años comerciales 2015 y 2016, el valor de la inversión de los bienes que se señalan a continuación, constituirá un egreso en la base imponible del régimen del 14 ter, solo en el ejercicio comercial en que se perciba el ingreso proveniente de su rescate o enajenación. Estos bienes son:

- a) Capitales mobiliarios a que se refiere el número 2 del artículo 20 de la LIR.
- b) Derechos sociales, acciones, o cuotas de fondos de inversión.
- c) Bienes que no pueden depreciarse³⁸.

Cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el N°3, del artículo 2 de la LIR, el ingreso percibido es aquel que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona o desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

En consecuencia, al momento de adquirir este tipo de bienes bajo el régimen 14 ter, no se podrá reconocer el egreso, sino hasta que se perciba el ingreso producto de su rescate o enajenación. En caso de que dicho ingreso sea percibido por parcialidades, por haberse pactado un pago en cuotas o porque el deudor está en mora, corresponderá reconocer en el ejercicio comercial en que se perciba dicho pago, solo aquella parte del valor que represente proporcionalmente la parte del ingreso percibido, es decir, si se percibe el 50% del precio total, corresponderá reconocer en dicho ejercicio comercial solo el 50% del valor.

Para efectos de reconocer el egreso de la base imponible del régimen del 14 ter, el valor de la inversión deberá ser reajustado de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes que antecede al de la inversión y el mes anterior al de su enajenación o rescate, según corresponda.

Finalmente, cabe señalar que esta norma es una regla especial, que altera las reglas generales establecidas en el régimen del 14 ter para reconocer ciertos ingresos sobre base devengada, como por ejemplo las enajenaciones efectuadas a partes relacionadas. En todo caso, los ingresos derivados de las operaciones de las que trata este número, deberán reconocerse en el ejercicio de la percepción y en el mismo ejercicio, podrá deducirse el valor de adquisición reajustado en la forma señalada.

6) Determinación de capital propio tributario³⁹.

La Ley introduce una norma sobre lo que se considera capital propio tributario para todos los efectos legales, para los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter⁴⁰, que permanezcan en este régimen en el año comercial 2016.

Para ello deberán ejercer la opción de considerar como capital propio tributario, al término del ejercicio comercial respectivo, cualquiera de las siguientes cantidades:

- 1) El resultado tributario anual, vale decir, la base imponible afecta a impuesto que se obtenga en el año comercial respectivo, determinada conforme al número 3, de la letra A), del referido artículo 14 ter.

Dicha base, equivale a la diferencia positiva o negativa que resulte entre todos los ingresos que la ley señala⁴¹, y los egresos efectivamente pagados del ejercicio, ambos de acuerdo a su valor nominal, sin aplicar reajuste o actualización alguna.

³⁸ En este punto, cabe señalar que la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo con los N°s 5 y 5 bis, del artículo 31 de la LIR (como por ejemplo, los terrenos y cuotas de dominio sobre ellos), tributarán por el mayor valor, conforme a lo establecido en los artículos 17 N° 8 y 18 de la LIR.

³⁹ Nuevo Número 5), incorporado al numeral III.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780, por el literal ii) de la letra b., del N°5. del artículo 8°- de la Ley N° 20.899

⁴⁰ Disposición establecida en el número ii., b, del N°5, del artículo 8 de la Ley N°20.899, que introduce un N°5, al número III, del artículo 3 de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, cuestión que tiene efectos en la determinación de sanciones administrativas y en el pago de patente municipal.

⁴¹ Entre todos los ingresos que la ley señala, se incluye también el ingreso diferido tratado en la letra a.- del 1.4.- del punto 1) parte II de la presente Circular

BASE IMPONIBLE		
Total ingresos percibidos (incluido el ingreso diferido) del ejercicio (y devengados en los casos que la LIR señala), sin reajuste alguno.	\$	(+)
Total egresos efectivamente pagados del ejercicio, sin reajuste alguno. Incluyendo el tratado en el N°5) anterior.	\$	(-)
Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario o Adicional, según proceda, o (Pérdida Tributaria), del Ejercicio.	\$	(=)

- 2) Las cantidades determinadas conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 41 de la LIR, al término del ejercicio comercial respectivo, lo que deberá acreditar mediante balance.

De conformidad a la norma citada los activos deberán ser valorizados de la siguiente forma:

- i) La existencia del activo realizable, se registrará a su costo de reposición, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.
- ii) Los activos fijos físicos, se registrarán a su valor actualizado al término del ejercicio al cual corresponde la base imponible del IDPC, aplicándose para tales efectos las normas de los artículos 41 inciso 1° N° 2 y 31, inciso 4°, N° 5 de la LIR, considerando los años de vida útil normal para los fines del cálculo de la depreciación.
- iii) Los demás activos y pasivos que deban incorporarse al inventario inicial, se reconocerán al valor de costo tributario que corresponda, según las reglas establecidas en la LIR.

Los contribuyentes que ejerzan esta opción deberán acreditar fehacientemente ante este Servicio, mediante balance, la naturaleza y monto de las partidas que conformaron su determinación del capital propio tributario, con los documentos, libros, registros u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, todo ello, conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario.

El ejercicio de la opción aludida, deberá ser manifestado por el ejercicio comercial 2016, en su declaración anual de impuestos a la renta año tributario 2017, contenida en el Formulario 22. El contribuyente podrá elegir libremente, acogerse a cualquiera de las dos formas de determinación del capital propio tributario, señaladas precedentemente.

De esta forma, si los contribuyentes optan por determinar su capital propio tributario, de acuerdo a lo dispuesto en el número 1, del artículo 41 de la LIR, deberán declarar dicha cantidad en el código 645, del recuadro N°3, contenido en el reverso del formulario 22. De lo contrario, si su opción consiste en considerar su base imponible determinada conforme al número 3, de la letra A), del referido artículo 14 ter, deberán omitir la información, entendiéndose que su capital propio tributario es su base imponible del IDPC declarado en la línea 37, código 963 del anverso del formulario 22.

Finalmente, cabe señalar que ejercida la opción mediante la respectiva declaración de impuestos, ésta resulta irrevocable, no pudiendo modificar su opción aduciendo corrección de errores propios en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, ya que no puede entenderse que existe un error en el ejercicio libre de una opción otorgada por la ley.

7) Normas aplicables en caso de término del giro efectuado en el año comercial 2016.

La Ley incorporó un nuevo N° 7), al número III., del artículo tercero⁴² de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

⁴² La norma citada fue incorporada por el numeral ii, de la letra b., del N°5, del artículo 8 de la Ley.

La citada disposición regula el término de giro de los contribuyentes acogidos a este régimen de la letra A), del artículo 14 ter, cuando hayan dado aviso al Servicio del cese de sus actividades comerciales durante el año comercial 2016 o cuando durante el mismo periodo, el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario, haya procedido a liquidar o girar los impuestos correspondientes.

Así, el referido N°7 dispone que, los contribuyentes acogidos al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, deberán determinar las rentas o cantidades acumuladas a la fecha término de giro, para lo cual deberán confeccionar un Inventario Final en el que deberán registrar los bienes del activo realizable, valorados según costo de reposición, y los bienes físicos del activo fijo, a su valor actualizado al término de giro, conforme a los artículos 31, número 5, y 41, número 2, aplicando la depreciación normal.

De esta forma, con la introducción de esta nueva disposición, en el término de giro, el contribuyente del régimen del 14 ter deberá determinar dos bases imponibles, cada una con sus propias reglas de tributación. La primera correspondiente al ejercicio comercial del término de giro, que se efectúa conforme a las reglas generales de determinación del resultado tributario anual para afectarse con los IDPC e IGC o IA, según corresponda y la segunda correspondiente al Inventario Final afecta solo a IGC o I.A, de acuerdo a la participación en las utilidades que tenga el socio, comunero o accionista, las que serán analizadas en los siguientes acápite:

- i) Tributación correspondiente al ejercicio comercial del término de giro.
- ii) Tributación sobre el Inventario Final de término de giro.

i) Tributación correspondiente al ejercicio comercial del término de giro.

Las empresas que ponen término a su giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del Código Tributario, deberán declarar y pagar el IDPC, que corresponda al ejercicio en el que cesen las actividades. Por su parte, los propietarios, socios, comuneros o accionistas, deberán gravarlas con el IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC que las gravó previamente, según lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, de acuerdo a las reglas generales aplicables a los contribuyentes sujetos a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

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 participe en las utilidades de la empresa o en su defecto conforme al capital suscrito y pagado o conforme al capital suscrito, en los casos en que el capital esté insoluto en su totalidad. Tratándose de comuneros, la determinación de la base imponible que les corresponda, se efectuará en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

En el evento que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa que termina su giro, sean a su vez otros contribuyentes del IDPC, sea que estén sujetos a las reglas establecidas en las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, o bien, a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, éstos deberán aplicar sus normas particulares hasta que tales cantidades sean reconocidas por los contribuyentes de los impuestos personales.

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 del término de giro.

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

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

ii) Tributación sobre el Inventario Final de término de giro.

El nuevo N° 7), del número III., del artículo tercero⁴³ de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, establece que los propietarios, comuneros, socios o accionistas deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas en proporción a su participación en las utilidades de la empresa, las rentas correspondientes a la suma del activo realizable y los bienes del activo físico inmovilizado que se mantengan en la empresa a esa fecha, descontadas las pérdidas que hayan determinado en el último ejercicio correspondiente al término de giro.

En consecuencia, las empresas acogidas al régimen del 14 ter deberán efectuar el siguiente procedimiento para determinar las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de su término de giro:

Partida	
Activo realizable existente a la fecha de término de giro conforme a inventario, valorado según costo de reposición, de conformidad al N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.	\$.... (+)
Bienes físicos del activo inmovilizado según inventario, a su valor actualizado al término de giro, conforme a los artículos 31 inciso 4° N° 5, y 41 inciso 1° N° 2 de la LIR.	\$.... (+)
Monto de las pérdidas determinadas conforme a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR al término de giro, correspondiente a la diferencia negativa entre los ingresos percibidos o devengados que correspondan y los egresos efectivamente pagados por el contribuyente.	\$.... (-)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al momento del término de giro, que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas a sus respectivos propietarios, socios, accionistas, comuneros a dicha fecha y afectos a IGC o IA	\$.... (=)

De conformidad a los artículos 65 N° 3 y 4, y 69 de la LIR, los contribuyentes propietarios, comuneros, socios o accionistas deberán reajustar las rentas en el porcentaje de variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al del balance de término de giro y el mes de noviembre del año respectivo, en virtud de lo establecido en los artículos 54 N° 3 inciso final y 62 inciso 1° de la LIR.

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

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

De conformidad al inciso 4°, del nuevo N° 7, del número III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 el empresario, comunero, socio o accionista, con domicilio o residencia en Chile, de la empresa o sociedad que ponga término a su giro, podrá optar por gravar las rentas determinadas a dicha fecha con una tasa equivalente al promedio de las tasas marginales más altas del IGC que haya afectado a las personas antes señaladas en los seis ejercicios anteriores al término de giro.

i) Determinación de la tasa promedio del IGC

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

(a) Si la empresa que pone término de giro tuviera una existencia de seis o más ejercicios

⁴³ La norma citada fue incorporada por el número ii, de la letra b., del N°5, del artículo 8 de la Ley.

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

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

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

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

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

Finalmente, se reitera que estas rentas no tendrán derecho a crédito por IDPC imputable al IGC, ya sea que tales personas opten o no a la posibilidad de gravar dichas sumas con una tasa promedio del referido tributo, debido a que las rentas afectas al mencionado impuesto personal no han sido gravadas con el IDPC, así como tampoco con ningún otro impuesto.

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

La Ley en el inciso 5° del referido N°7, incorporó una norma de control respecto de los valores tributarios correspondientes a los bienes adjudicados a los dueños, comuneros, socios o accionistas de una empresa, comunidad o sociedad, acogida al artículo 14 ter durante el año comercial 2016, con ocasión de la liquidación o disolución de la misma.

De esta manera, el valor de costo tributario que deberán considerar los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad que termina su giro, respecto de los bienes que le sean adjudicados en la liquidación o disolución de la misma, corresponderá al valor considerado por tales empresas, conforme a las normas de la LIR.

Lo anterior resulta aplicable aun cuando el valor asignado en la adjudicación respectiva, resulte ser una cantidad distinta a la señalada precedentemente, como ocurre por ejemplo en aquellos casos en que la sociedad en proceso de liquidación valoriza los bienes a valor de mercado a fin de repartir entre sus socios los bienes que formaron parte del patrimonio social.

En consecuencia, para todos los efectos tributarios, el valor de los bienes será aquél determinado por la empresa conforme a las normas del artículo 41 de la LIR. De esta manera, si el adjudicatario es un contribuyente acogido al régimen de tributación sobre renta efectiva con contabilidad completa, para los efectos de aplicar por ejemplo, las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR, las de depreciación del artículo 31 N° 5 y 5 bis de la misma ley, o bien, para determinar el costo tributario deducible al momento de la enajenación posterior del activo de que se trate, solo deberá considerar el valor de costo tributario considerado por la empresa, comunidad o sociedad en el término de giro, conforme al artículo 41 de la LIR.

Finalmente, cabe señalar que la adjudicación que se efectúe en el proceso de liquidación o disolución no podrá ser objeto de la facultad de tasación del Servicio.

7.3.- Obligación de certificar a los propietarios de las empresas acogidas a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, deberán certificar a sus dueños, socios, comuneros o accionistas de empresas acogidas al referido régimen tributario, el valor tributario de los bienes adjudicados, el cual será determinado conforme al artículo 41 de la LIR, a la fecha de término de giro.

La forma y el plazo en que estos contribuyentes deberán cumplir con la certificación señalada, serán establecidos mediante una resolución que este Servicio emitirá para tales efectos.

7.4.- Ingreso no renta del bien adjudicado.

La Ley otorga la calidad de ingreso no renta a los bienes adjudicados, durante el año comercial 2016, cualquiera sea su naturaleza, corporales, incorporeales, muebles o inmuebles, pero solo hasta el monto del capital efectivamente aportado a la empresa a la fecha de término de giro, más las rentas que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas por el dueño, socio, comunero o accionista en el proceso de término de giro. Cabe señalar que estas rentas que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas al término de giro, corresponden a las señaladas en los literales i) y ii), del N°7) precedente de esta Circular, es decir, aquellas correspondientes al ejercicio comercial del término de giro⁴⁴, más las asignadas en el Inventario Final, de acuerdo a la participación que tenga el dueño, socio, comunero o accionista en la utilidades de la empresa.

Para el cálculo del tope deberán compararse las sumas de las cantidades señaladas en el párrafo anterior con el valor tributario de los bienes adjudicados. Dicho valor corresponderá al determinado conforme a las normas establecidas en el artículo 41 de la LIR. En caso de que este último exceda las referidas sumas, dicho exceso constituirá un incremento de patrimonio para el adjudicatario, conforme a lo establecido en el N°1, del artículo 2, de la LIR, en consecuencia clasificaría en la Primera Categoría, específicamente en el N° 5, del artículo 20 de la LIR afectándose con los impuestos generales de la LIR, esto es, con el Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, cuando corresponda.

PARTIDAS		
Valor tributario de el o los bienes adjudicados, determinados conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR, a la fecha de término de giro.	\$	(+)
Capital pagado o aportado efectivamente por el adjudicatario, a la fecha de término de giro. Para ello, deberán considerarse los aportes iniciales, más los aumentos y menos las disminuciones de capital posteriores que se hayan efectuado a la empresa, todos ellos, reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.	\$.....	(-)
Diferencia que se entiende retirada, remesada o distribuida por el adjudicatario al término de giro para afectarse con IGC o IA, correspondiente al Inventario Final del N° 7), del numeral III, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 de 2014.		(-)
Base imponible del IGC o IA del adjudicatario, determinada en el ejercicio comercial de término de giro.		(-)
Si el TOTAL es una suma positiva constituye Ingreso Renta	\$	(=)

⁴⁴ La Ley establece en la letra c) del artículo segundo de sus disposiciones transitorias que durante el año comercial 2015 y 2016, la base imponible para los contribuyentes de los impuestos finales, correspondiente al ejercicio comercial de término de giro, está conformada por la base imponible del IDPC que corresponda a cada dueño, socio o accionista, en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa, o en su defecto, en la proporción que hayan aportado efectivamente el capital, o éste haya sido suscrito cuando no se hubiere aportado siquiera una parte de éste.

Cabe señalar que el capital pagado o efectivamente aportado a la empresa, es aquél determinado a la fecha de término de giro, conforme a lo dispuesto en el artículo 17 N°7⁴⁵ de la LIR, es decir, comprende 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 a la fecha de término de giro.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

JARB/CFS/LRP
DISTRIBUCIÓN:
AL BOLETÍN
A INTERNET
AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO
OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA

Anexo 1: Texto del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenido en el número 2) del artículo segundo transitorio de la Ley 20.780, vigente durante los años comerciales 2015-2016.

2) Sustitúyese el artículo 14 ter por el siguiente:

"Artículo 14 ter.- Regímenes especiales para micro, pequeñas y medianas empresas.

A.- Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez.

Los contribuyentes que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría, sujetos a las disposiciones del artículo 14, podrán acogerse al régimen simplificado que establece esta letra, siempre que den cumplimiento a las siguientes normas:

⁴⁵ Artículo 17 N° 7 de la LIR, de acuerdo a su texto vigente en el año comercial 2016, fijado por el N° 3), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

1.- Requisitos:

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

Para efectuar el cálculo del promedio de ingresos señalados, los ingresos de cada mes se expresarán en unidades de fomento según el valor de ésta al último día del mes respectivo, y el contribuyente deberá sumar, a sus ingresos, los obtenidos por sus entidades relacionadas en el ejercicio respectivo. Para estos efectos, se considerarán relacionados, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las respectivas entidades, los que formen parte del mismo grupo empresarial, los controladores y las empresas relacionadas, conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la ley N° 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) de este último artículo.

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

c) No podrán acogerse a las disposiciones del presente artículo los contribuyentes que obtengan ingresos provenientes de las actividades que se señalan a continuación, y éstos excedan en su conjunto el 35% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo:

i.- Cualquiera de las descritas en los números 1 y 2 del artículo 20. Con todo, podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas.

ii.- Participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación.

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

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

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

2.- Situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado.

Los contribuyentes que opten por ingresar al régimen simplificado establecido en este artículo deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según sus saldos al 31 de diciembre del año anterior al ingreso a este régimen, sin perjuicio de la tributación que afecte en dicho período a la empresa y a sus propietarios, socios, comuneros y accionistas:

a) Se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, en conformidad a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14, según corresponda, para afectarse con los impuestos global complementario o adicional en dicho período, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que resulte entre el valor del capital propio tributario, aumentado cuando corresponda, por los retiros en exceso que se mantengan a la fecha del cambio de régimen y las cantidades que se indican a continuación:

i.- El valor del capital aportado efectivamente a la empresa o sociedad, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos, reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la fecha del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al cambio de régimen.

ii.- El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establece el inciso primero de la letra b) del número 3° de la letra A) del artículo 14.

b) Si la empresa registra un saldo de rentas acumuladas en el fondo de utilidades tributables o en el registro a que se refiere el inciso segundo de la letra b) del número 3°, de la letra A) del artículo 14, la cantidad afecta a impuesto global complementario o adicional será el monto mayor entre la diferencia determinada conforme a la letra a) anterior, y la suma de las rentas acumuladas en los registros a que se refieren la letra a) y en el inciso segundo de la b), del número 3° de la letra A) del artículo 14. El monto que en definitiva se grave con los impuestos señalados, tendrá derecho al crédito de los artículos 56, número 3), y 63, que proceda respecto de las rentas acumuladas en los referidos registros.

c) Las pérdidas tributarias determinadas al término del ejercicio anterior, que no hayan sido absorbidas conforme a lo dispuesto en el número 3 del artículo 31, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.

d) Los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los números 5 y 5 bis del artículo 31, a su valor neto tributario, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.

e) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.

f) Los ingresos devengados y los gastos adeudados al término del ejercicio inmediatamente anterior al de ingreso al presente régimen, no deberán ser reconocidos por el contribuyente al momento de su percepción o pago, según corresponda, sin perjuicio de su obligación de registro y control de acuerdo al número 3.- siguiente.

3.- Determinación de la base imponible y su tributación.

Para el control de los ingresos y egresos a que se refiere este número, los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de esta letra A) y no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas, deberán llevar un libro de ingresos y egresos, en el que deberán registrar tanto los ingresos percibidos como devengados que obtengan, así como los egresos pagados o adeudados.

Los contribuyentes acogidos a este régimen, deberán llevar además un libro de caja que refleje cronológicamente el flujo de sus ingresos y egresos.

El Servicio, mediante resolución, establecerá los requisitos que deberán cumplir los libros de ingresos y egresos, y de caja a que se refieren los párrafos anteriores.

a) 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. La base imponible del impuesto de primera categoría del régimen simplificado corresponderá a la diferencia entre los ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados del contribuyente, mientras que la base imponible de los impuestos global complementario o adicional será aquella parte de la base imponible del impuesto de primera categoría que corresponda a cada dueño, socio o accionista, en la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad o empresa. En el caso de los comuneros, la determinación de la base imponible que les corresponda, se efectuará en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

i) Para estos efectos, se considerarán ingresos percibidos durante el ejercicio respectivo, los provenientes 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 los artículos 17 y 18. 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, y los que provengan de adquisiciones de bienes del activo fijo físico pagadas, 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.

Tratándose de operaciones con entidades relacionadas, según se define este concepto en la letra a) del número 1 anterior, los ingresos deberán ser computados para la determinación de los pagos provisionales respectivos, como también para la determinación de la base imponible afecta a impuesto, en el período en que se perciban o devenguen.

b) Para lo dispuesto en este número, se incluirán todos los ingresos y egresos, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por esta ley.

c) La base imponible calculada en la forma establecida en este número quedará afecta a los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional, en la forma señalada, por el mismo ejercicio en que se determine. Del impuesto de primera categoría no podrá deducirse ningún crédito o rebaja por concepto de exenciones o franquicias tributarias, salvo aquel señalado en el artículo 33 bis.

4.- Liberación de registros contables y de otras obligaciones.

Los contribuyentes que se acojan al régimen simplificado establecido en esta letra A) estarán liberados, para efectos tributarios, de llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, como también de llevar el detalle de las utilidades tributables y otros ingresos que se contabilizan en el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas a que se refiere la letra A) del artículo 14, y de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41.

Lo anterior no obstará a la decisión del contribuyente de llevar alternativamente contabilidad completa, si lo estima más conveniente.

5.- Condiciones para ingresar y abandonar el régimen simplificado.

Los contribuyentes deberán ingresar al régimen simplificado a contar del día primero de enero del año que opten por hacerlo, debiendo mantenerse en él por 5 años comerciales completos. La opción para ingresar al régimen simplificado se manifestará dando el respectivo aviso al Servicio desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen. Tratándose del primer ejercicio comercial, deberá informarse al Servicio dentro del plazo a que se refiere el artículo 68 del Código Tributario.

Sin embargo, el contribuyente deberá abandonar obligatoriamente este régimen cuando deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en el número 1 del presente artículo. Con todo, si por una vez excede el límite del promedio anual de los ingresos establecido en la letra a), del número 1 anterior, podrá igualmente mantenerse en este régimen. En caso que exceda el límite de 50.000 unidades de fomento por una segunda vez, deberá abandonarlo obligatoriamente.

6.- Efectos del retiro o exclusión del régimen simplificado.

a) Los contribuyentes que opten por retirarse del régimen simplificado deberán dar aviso al Servicio durante el mes de octubre del año anterior a aquél en que deseen cambiar de régimen, quedando a contar del día primero de enero del año siguiente al del aviso, sujetos a todas las normas comunes de esta ley.

b) Sin perjuicio de lo señalado en el número 5 anterior, los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el número 1 del presente artículo, deban abandonar el régimen simplificado, lo harán a contar del primero de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, sujetándose a todas las normas comunes de esta ley.

c) Al incorporarse el contribuyente al régimen general de contabilidad completa por aplicación de las letras a) o b) precedentes, deberá practicar un inventario inicial para efectos tributarios, acreditando debidamente las partidas que éste contenga. En dicho inventario deberán registrar las siguientes partidas que mantenga al 31 de diciembre del último año comercial en que estuvo acogido al régimen simplificado:

i) La existencia del activo realizable, valorada según costo de reposición, y

ii) Los activos fijos físicos, registrados por su valor actualizado al término del ejercicio, aplicándose las normas de los artículos 31, número 5°, y 41, número 2°, considerando aplicación de la depreciación con una vida útil normal.

Asimismo, para los efectos de determinar el saldo inicial positivo o negativo del registro a que se refiere el número 3 de la

letra A) del artículo 14, deberán considerarse las pérdidas del ejercicio o acumuladas al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen simplificado, y, como utilidades, las partidas señaladas en los numerales i) y ii) precedentes. La utilidad que resulte de los cargos y abonos de estas partidas constituirá el saldo inicial afecto a los impuestos global complementario o adicional, cuando sea retirado, remesado o distribuido, sin derecho a crédito por concepto del impuesto de primera categoría. En el caso que se determine una pérdida, ésta deberá también anotarse en dicho registro y podrá deducirse en la forma dispuesta en el inciso segundo del número 3° del artículo 31.

Respecto de los demás activos que deban incorporarse al inventario inicial, se reconocerán al valor de costo que corresponda de acuerdo a las reglas de esta ley.

d) Estos contribuyentes deberán determinar además, al término del último ejercicio en que estén acogidos a las disposiciones de esta letra A), el monto del capital propio tributario final, aplicando para ello lo dispuesto en el número 1, del artículo 41, considerando los activos valorizados según las reglas precedentes. No deberán considerarse formando parte del capital propio, los ingresos devengados y los gastos adeudados a esa fecha, que no hayan sido considerados en la determinación de la base imponible a que se refiere el número 3 anterior, por no haber sido percibidos o pagados a esa fecha. El monto así determinado, constituirá el capital propio inicial de la empresa al momento de cambiar al régimen general.

La diferencia positiva que resulte de restar al valor del capital propio tributario a que se refiere el párrafo anterior, el monto del ingreso diferido y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del último ejercicio acogido a este régimen, deberá registrarse como parte del registro a que se refiere el párrafo primero, de la letra b), del número 3 de la letra A) del artículo 14.

e) En todo caso, la incorporación al régimen general de la ley sobre impuesto a la renta no podrá generar otras utilidades o pérdidas, provenientes de partidas que afectaron el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen simplificado.

Los contribuyentes que se hayan retirado del régimen simplificado por aplicación de lo dispuesto en las letras a) o b) precedentes, no podrán volver a incorporarse a él hasta después de transcurridos cinco años comerciales consecutivos acogidos a las reglas generales de esta ley.

Los ingresos devengados y los gastos adeudados que no hayan sido computados en virtud de las disposiciones de esta letra A), con motivo del cambio de régimen, deberán ser reconocidos y deducidos, respectivamente por el contribuyente, al momento de su incorporación al régimen general de tributación.

7.- Obligaciones de informar y certificar.

Los contribuyentes acogidos a este régimen deberán informar anualmente al Servicio, e informar y certificar a sus propietarios, comuneros, socios y accionistas, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución, el monto de las rentas o cantidades que corresponda a sus dueños, socios, comuneros o accionistas respectivos, de acuerdo a lo establecido en esta letra A).

B.- Exención de impuesto adicional por servicios prestados en el exterior.

Las cantidades establecidas en el número 2, del artículo 59, obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país en la prestación de servicios de publicidad en el exterior y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet a empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la presente ley, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los tres últimos años comerciales, se encontrarán exentas de impuesto adicional. Sin embargo, se aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero del artículo 59, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso."

Anexo 2: Texto final del Numeral III del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, modificado por la Ley 20.899

III.- A los contribuyentes acogidos a las disposiciones del artículo 14 ter de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, sus propietarios, comuneros, socios y accionistas.

1) Los contribuyentes acogidos al anterior régimen establecido en el artículo 14 ter de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, que es sustituido a partir del 1 de enero de 2017 por el número 6) del artículo 1° de esta ley, se entenderán acogidos de pleno derecho al nuevo régimen del artículo 14 ter establecido en el número 2), del artículo segundo de las disposiciones transitorias, a partir del 1 de enero de 2015, sin perjuicio que posteriormente deban dar cumplimiento a los requisitos establecidos en la nueva disposición, para mantenerse en dicho régimen.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente podrá incorporarse al régimen general establecido en el artículo 14, a contar de la fecha señalada, para lo cual deberá aplicar lo dispuesto en los números 5 y 6 del artículo 14 ter, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2015.

2) 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 del artículo 14 ter, a partir del 1 de enero de 2017, deberán considerar dichas cantidades como parte del ingreso diferido a que se refiere el número 2, de la letra A), del artículo 14 ter.

De esta manera, las empresas que se incorporan al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 ter a partir del 1° de enero de 2017, considerarán como un ingreso diferido, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que se determine entre la suma del valor positivo del capital propio tributario determinado a esa fecha más los retiros en exceso que mantengan conforme al numeral iv), de la letra a), del número 1, del numeral I anterior, y las cantidades que se indican a continuación:

i) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa o sociedad, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al cambio de régimen.

ii) Las cantidades anotadas en el Fondo de Utilidades No Tributables a que se refiere el numeral iii), de la letra a), del número 1, del numeral I anterior.

Dicho ingreso diferido se computará incrementado en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3) y 63, que se mantenga en el saldo del Fondo de Utilidades Tributables a esa fecha, y el crédito que se mantenga en el registro de reinversiones de que trata el numeral ii), de la letra a), del número 1, del numeral I anterior. Tales créditos, considerados como un saldo total, podrán seguir siendo imputados al impuesto de primera categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen de la letra A) del artículo 14 ter. Para tal efecto, el crédito deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor 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 posteriores. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución. Con todo, el crédito que se impute por este concepto en el ejercicio respectivo, no podrá exceder de una cantidad equivalente a la suma que se determine al aplicar la tasa vigente del impuesto de primera categoría sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio.

El ingreso diferido deberá imputarse, considerándose dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo, en un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que ingresan al régimen simplificado, incorporando como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación, independientemente de que abandonen o no el régimen simplificado. Si el contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente, deberá incorporarse dentro de

los ingresos del ejercicio de término de giro. Para los efectos de su imputación, el ingreso diferido se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de incorporación al régimen simplificado y el mes anterior al término del ejercicio en que se impute. El señalado ingreso diferido no se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

3) Los contribuyentes acogidos al anterior régimen establecido en el artículo 14 ter de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, que es sustituido a partir del 1 de enero de 2017 por el número 6), del artículo 1, de esta ley, se entenderán acogidos de pleno derecho al nuevo régimen del artículo 14 ter, 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.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente podrá incorporarse al régimen general establecido en el artículo 14, a contar de la fecha señalada, para lo cual deberá aplicar lo dispuesto en los números 5 y 6, del artículo 14 ter, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2017.

4) Los ingresos devengados y los gastos adeudados al 31 de diciembre de 2014, no deberán ser reconocidos por el contribuyente al momento de su percepción o pago posterior, según corresponda, sin perjuicio de su obligación de registro y control de acuerdo al número 3.-, del artículo 14 ter de la ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a contar del 1 de enero de 2015.

5) Para todos los efectos legales, se entenderá que los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, han registrado al término del año comercial respectivo un capital propio tributario equivalente al monto de la base imponible que determinen en la misma oportunidad conforme al número 3, de la letra A), del referido artículo, o bien, a su elección, aquel que determinen de acuerdo al número 1, del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a la misma fecha, el que se acreditará fehacientemente según un balance practicado al efecto.

6) Los contribuyentes que se encuentren obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de las letras A) o B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a contar del 1° de enero de 2017, que 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 al 31 de diciembre de 2016, y opten con posterioridad a la fecha señalada por acogerse a las disposiciones del artículo 14 ter letra A), deberán considerar dichas cantidades como parte del ingreso diferido a que se refiere el número 2, de la letra A), del artículo 14 ter.

a) Tratándose de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, considerarán como un ingreso diferido, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que se determine entre la suma del valor positivo del capital propio tributario determinado a esa fecha más los retiros en exceso que mantengan conforme al numeral iv), de la letra a), del número 1, del numeral I anterior, y las cantidades que se indican a continuación:

i) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa o sociedad, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al cambio de régimen.

ii) Las cantidades anotadas en los registros que establecen las letras a) y c) del número 4 de la letra A) del artículo 14, que incluyen las cantidades señaladas en el numeral iii), de la letra a), del número 1, del numeral I anterior.

Dicho ingreso diferido se computará incrementado en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3 y 63, que se mantenga en el saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra d), del número 4.-, de la letra A), del artículo 14 y el crédito que se mantenga en el registro de reinversiones de que trata el numeral ii), de la letra a), del número 1, del numeral I anterior. Tales créditos, considerados como un saldo total, podrán seguir siendo imputados al impuesto de primera categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen del artículo 14 ter letra A). Para tal efecto, el crédito deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor 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 posteriores. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni tendrá derecho a devolución. Con todo, el crédito que se impute por este concepto en el ejercicio respectivo, no podrá exceder de una cantidad equivalente a la suma que se determine al aplicar la tasa vigente del impuesto de primera categoría sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio.

El ingreso diferido deberá imputarse, considerándose dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo, en un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que ingresan al régimen simplificado, incorporando como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación, independientemente de que abandonen o no el régimen simplificado. Si el contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente, deberá incorporarse dentro de los ingresos del ejercicio de término de giro. Para los efectos de su imputación, el ingreso diferido se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de incorporación al régimen simplificado y el mes anterior al término del ejercicio en que se impute.

b) Tratándose de empresas sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14, deberán considerar como un ingreso diferido, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que se determine entre la suma del valor positivo del capital propio tributario determinado a esa fecha más los retiros en exceso que mantengan conforme al numeral iv), de la letra a), del número 1, del numeral I anterior, y las cantidades que se indican a continuación:

i) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa o sociedad, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el último mes del año anterior al cambio de régimen.

ii) Las cantidades anotadas en el registro que establece la letra c), del número 2.-, de la letra B) del artículo 14, que incluye las cantidades señaladas en el numeral iii), de la letra a), del número 1, del numeral I anterior.

Dicho ingreso diferido se computará incrementado en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3 y 63, que se mantenga en el saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra d), del número 2.-, de la letra B), del artículo 14 y el crédito que se mantenga en el registro de reinversiones de que trata el numeral ii), de la letra a), del número 1, del numeral I anterior. Tales créditos, considerados como un saldo total, podrán seguir siendo imputados al impuesto de primera categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen del artículo 14 ter letra A). Para tal efecto, el crédito deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor 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 posteriores. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni tendrá derecho a devolución. Con todo, el crédito que se impute por este concepto en el ejercicio respectivo, no podrá exceder de una cantidad equivalente a la suma que se determine al aplicar la tasa vigente del impuesto de primera categoría sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio. En todo caso, el crédito a que se refiere el numeral ii), de la letra d), del número 2.- de la letra B), del artículo 14, se imputará sólo hasta alcanzar un 65% de su monto.

El ingreso diferido deberá imputarse, considerándose dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo, en un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que ingresan al régimen simplificado, incorporando como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación, independientemente de que abandonen o no el régimen simplificado. Si el contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente, deberá incorporarse dentro de los ingresos del ejercicio de término de giro. Para los efectos de su imputación, el ingreso diferido se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al

Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de incorporación al régimen simplificado y el mes anterior al término del ejercicio en que se impute.

En los casos señalados en las letras a) y b) de este número, el ingreso diferido no se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

7) Normas sobre término de giro aplicables durante el año comercial 2016.

Los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter, aplicarán las siguientes normas al término de giro que se efectúe durante el año comercial 2016, sea que se haya declarado por el contribuyente o cuando el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

Deberán practicar para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, un inventario final en el que registrarán los siguientes bienes:

i) Aquellos que formen parte de su activo realizable, valorados según costo de reposición.

ii) Los bienes físicos de su activo inmovilizado, a su valor actualizado al término de giro, ello conforme a los artículos 31, número 5°, y 41, número 2°, aplicando la depreciación normal.

La diferencia de valor que se determine entre la suma de las partidas señaladas en los numerales i) y ii) precedentes y el monto de las pérdidas determinadas conforme a la Ley sobre Impuesto a la Renta al término de giro, se considerará retirada, remesada o distribuida a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de dichas empresas, para afectarse con el impuestos global complementario o adicional, según corresponda, en la proporción en que participen en las utilidades de la empresa, sin derecho al crédito de los artículos 56, número 3) y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El empresario, comunero, socio o accionista podrá optar por declarar las rentas o cantidades que le correspondan a la fecha de término de giro, como afectas al impuesto global complementario del año del término de giro, aplicando una tasa de impuesto global complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los 6 ejercicios anteriores al término de giro. Si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales.

El valor de costo para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas de que trata este número, en la disolución o liquidación de las mismas a la fecha de término de giro, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta a tal fecha, cuestión que la empresa certificará en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución al adjudicatario respectivo. En dicha adjudicación no corresponde la aplicación de lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario y

en el inciso cuarto, del número 8, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

No constituirá renta durante el año comercial 2016, la adjudicación de bienes que se efectúe en favor del propietario, comunero, socio o accionista con ocasión de la liquidación o disolución de una empresa o sociedad, en tanto, la suma de los valores tributarios del total de los bienes que se le adjudiquen, no exceda del capital que haya aportado a la empresa, determinado en conformidad al número 7 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, más las rentas o cantidades que le correspondan en la misma, al término de giro. El valor de costo para fines tributarios de los bienes que se le adjudiquen, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la presente ley al término de giro de acuerdo a lo establecido en el artículo 38 bis, de la misma Ley.

8) Opciones de tributación sobre el saldo de utilidades tributables acumuladas al término del año comercial anterior a aquel en que se incorporan al régimen simplificado.

Las empresas que se hubieren acogido al régimen simplificado de tributación, establecido en la letra A) del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a contar del 1° de enero de 2015, o bien, se acojan a dicho régimen a partir del 1° de enero del año 2016, podrán optar por aplicar en reemplazo de lo establecido en la letra a), del número 2.-, de la letra A), del artículo 14 ter de acuerdo a su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, una de las siguientes alternativas:

a) Podrán considerar como un ingreso diferido las rentas o cantidades que se mantengan pendientes de tributación y se determinen conforme a lo dispuesto en el número 2, de la letra A), del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respectivamente, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

El ingreso diferido deberá imputarse, considerándose dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo, en un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que ingresan al régimen simplificado, incorporando como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación, independientemente de que abandonen o no el régimen simplificado. Si el contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente, deberá incorporarse dentro de los ingresos del ejercicio de término de giro. Para los efectos de su imputación, el ingreso diferido se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de incorporación al régimen simplificado y el mes anterior al término del ejercicio en que se impute.

Dicho ingreso diferido se computará incrementado en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3 y 63, a que tienen derecho las utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables y en el Fondo de Utilidades Reinvertidas. Tal crédito podrá seguir siendo

imputado al impuesto de primera categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al régimen de la letra A) del artículo 14 ter. Para tal efecto, el crédito deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor 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 posteriores. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución. Con todo, el crédito que se impute por este concepto en el ejercicio respectivo, no podrá exceder de una cantidad equivalente a la suma que se determine al aplicar la tasa vigente del impuesto de primera categoría sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio. El ingreso diferido no se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

b) Podrán optar por aplicar lo dispuesto en el número 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, con las siguientes modificaciones:

i) El referido tributo se podrá declarar y/o pagar, según corresponda, hasta el 30 de abril de 2016, sobre el saldo de las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al término del año comercial 2014 o 2015 que se mantengan pendientes de tributación en el Fondo de Utilidades Tributables y en el Fondo de Utilidades Reinvertidas, a que se refieren las letras a) y b) inciso segundo, ambas del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, conforme sea el caso, reajustadas de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de incorporación al régimen simplificado y el mes anterior a aquel en que se declare y pague el impuesto respectivo.

ii) No se aplicará la limitación que establecía la letra b), del número 1., referido número 11, respecto de las utilidades que pueden sujetarse al pago de este impuesto especial. Por tanto, no se considerará para estos efectos el monto promedio anual total de los retiros, remesas o distribuciones que hayan efectuado los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa.

iii) Las empresas, comunidades y sociedades que desde el 1° de enero de 2015 se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del impuesto global complementario, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1 de enero de 2014, podrán aplicar la tasa que establece el número 3.-, del referido número 11.

El impuesto, en este caso, se aplicará con una tasa equivalente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa al 31 de diciembre de 2014 o de 2015, según corresponda, de las tasas más altas del impuesto global complementario que les haya afectado en los últimos 3 años tributarios, según sea el caso.

Con todo, sólo podrá aplicarse la tasa de 32% que establece el número 11, del numeral I.-, de este artículo, cuando se hubieren

cedido los derechos, cuotas o acciones respectivas, a contar del 1° de diciembre de 2015.

c) La opción de que trata este número deberá ser manifestada de manera expresa por los contribuyentes referidos, en la forma que establezca el Servicio mediante resolución. Si se hubieren incorporado al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta a contar del 1° de enero de 2015, podrán ejercer retroactivamente la opción referida hasta el 30 de abril de 2016. Quiénes se acojan a contar del 1° de enero de 2016, podrán ejercer la opción hasta el 30 de abril de 2016.

En caso que se ejerciere expresamente una de las opciones referidas, ésta resultará obligatoria a partir de dicho ejercicio. Si no se ejerciere ninguna de las opciones, vencido el plazo para hacerlo, se entenderán aplicables las normas del número 2, de la letra A), del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

Quando ejercieren expresamente la opción de que trata la letra a) anterior, o bien, cuando declaren y paguen el impuesto sustitutivo referido en la letra b) precedente, en la forma y oportunidad señalada, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas que se hubieren acogido al régimen a contar del 1° de enero de 2015, y que hubieren considerado retiradas, remesadas o distribuidas dichas utilidades conforme a lo dispuesto en la letra a), del número 2.-, de la letra A), del artículo 14 ter, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, deberán rectificar su respectiva declaración de impuestos anuales a la renta correspondiente al año tributario 2015, excluyendo de ésta, total o parcialmente, según el caso, tanto las rentas referidas como los créditos e incrementos que procedan sobre las mismas conforme a los artículos 54, 56 número 3), 62 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Efectuada dicha rectificación, deberán reintegrar las cantidades que hubieren percibido en exceso por tal motivo, reajustadas en la forma establecida en el inciso 6°, del artículo 97 de la referida ley. Cuando el propietario, comunero, socio o accionista respectivo no rectifique y reintegre las cantidades señaladas hasta dentro del mes de abril 2016, el Servicio podrá girar dichas cantidades sin más trámite, considerándose para todos los efectos legales como impuestos sujetos a retención. En estos casos, los intereses y multas que correspondan, se aplicarán a contar del mes de mayo de 2016. En caso que no deban reintegrar cantidad alguna, podrán solicitar en la forma y plazo establecida en el número 2, del artículo 126 del Código Tributario, la devolución de los impuestos que hubieren pagado en exceso por el motivo señalado, o de las sumas que le hubiera correspondido obtener conforme a la ley, en caso de no haber incluido dichas rentas y créditos. Aquellos propietarios, comuneros, socios o accionistas que no hubieren considerado las rentas como retiradas, remesadas o distribuidas en sus respectivas declaraciones de impuesto a la renta correspondiente al año tributario 2015, se liberarán de tal obligación con el ejercicio de la opción efectuada por la empresa, en la forma y plazo señalado, o sobre la proporción de las rentas acumuladas respecto de las cuales se declare y pague el impuesto sustitutivo, según corresponda.