

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 43.- 20.2016 ID 10.2016 SN
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 11 de julio de 2016.-
MATERIA: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, modificada por la Ley N° 20.899, al régimen tributario para la micro, pequeña y mediana empresa contenido en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017. Deja sin efecto Circular 48 de 2015	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 Decreto Ley N° 824 de 1974, y las Leyes N°s 20.780 y 20.899, publicadas en los Diarios Oficiales de 29 de septiembre de 2014 y 8 de febrero de 2016 respectivamente.

I.- INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, (en adelante la Ley) 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, se sustituyó a contar del 1° de enero de 2015, el texto del artículo 14 ter de la LIR, estableciendo un régimen especial de tributación para las micro, pequeñas y medianas empresas. En efecto, el artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley, incorporó un nuevo texto del artículo 14 ter de la LIR, el cual se mantendrá vigente entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, y por tanto, tiene aplicación respecto de los impuestos que deban declararse y pagarse por las rentas percibidas o devengadas en las situaciones especiales que el texto en comento establece, entre esas fechas. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, fueron incluidas en la Circular N° 69 de 2014 y en Circular N° 20 de 2016.

Por su parte, el numeral 6, del artículo 1° de la Ley N° 20.780, sustituye nuevamente el texto del artículo 14 ter de la LIR, esta vez 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 vigentes a partir de esa fecha, así como la incorporación de nuevos incentivos tributarios.

Sobre las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR vigentes a partir del 1° de enero de 2017, el SII impartió las instrucciones respectivas por medio de la Circular N° 48 de 2015.

Con fecha 8 de febrero de 2016 fue publicada la Ley N° 20.899, con el propósito de simplificar el sistema de tributación a la renta e introducir perfeccionamientos en otras disposiciones legales tributarias. Conforme con dicho propósito, la letra c., del N° 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899, introdujo una serie de modificaciones al texto del artículo 14 ter, vigente a partir del 1° de enero de 2017, y junto con ello también, la letra b., del N° 5., del artículo 8°.- antes mencionado, modificó el numeral III del artículo Tercero Transitorio de la Ley N° 20.780.

Conforme a lo anterior, la presente Circular tiene por objeto impartir las instrucciones sobre el régimen de tributación que la LIR contempla para las micro, pequeñas y medianas empresas en su artículo 14 ter y demás normas relacionadas, que rigen en forma definitiva a partir del 1° de enero de 2017, vale decir, incorporando las disposiciones de la Ley N° 20.899 en lo relativo al régimen de tributación aplicable a las referidas empresas, dejando por tanto sin efecto las instrucciones impartidas por medio de la Circular N° 48 de 2015.

Todas las referencias efectuadas en la presente Circular, se deben entender efectuadas al texto de la LIR vigente a partir del 1 de enero de 2017, a menos que expresamente se indique algo distinto.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

CAPÍTULO 1: RÉGIMEN TRIBUTARIO PARA LA MICRO, PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA, CONFORME AL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR.

Según se ha señalado, la Ley N° 20.780, modificada por la Ley N° 20.899, sustituye de manera permanente el texto del artículo 14 ter de la LIR 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 igual fecha¹. Las referencias que en el texto de este instructivo se hagan a la Ley N° 20.780, se entienden hechas al texto modificado por la Ley N° 20.899.

Conforme con ello, a continuación se instruye sobre:

- Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez, establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.
- Exención de Impuesto Adicional por servicios prestados en el exterior a las micro, pequeñas y medianas empresas, establecida en la letra B, del artículo 14 ter de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017.

1) Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez, establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

El artículo 1° de la Ley N° 20.780, a través de su numeral 6, sustituye el artículo 14 ter de la LIR de manera permanente a contar del 1° de enero de 2017. A continuación se analizan las normas contenidas en la letra A), del referido artículo 14 ter vigentes a partir de dicha fecha.

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

Las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR, vigente por los años comerciales 2015 y 2016, respecto de las cuales se impartieron las instrucciones respectivas por medio de las Circulares N°s 69 de 2014 y 20 de 2016 establecían que en general podían optar por incorporarse a este sistema especial de tributación, las empresas acogidas al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que antes de acogerse a este sistema, hubieren estado sometidas al IDPC, obligados a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa y a llevar registro FUT.

Ahora bien, al respecto cabe observar, que las disposiciones del artículo 14 ter vigentes a partir del 1° de enero de 2017, establecen condiciones distintas a las vigentes en el período indicado, para poder ingresar al régimen.

A-1) Sólo los contribuyentes que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría que se indican a continuación, podrán acogerse a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017:

- i) Los empresarios individuales;
- ii) Los Empresarios Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL);
- iii) Las comunidades, que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR;
- iv) Las sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR; y
- v) Las sociedades por acciones que cumplan con los requisitos del inciso sexto² del artículo 14 de la LIR, que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o

¹ Sustitución efectuada por el numeral 6), del artículo 1°.- de la Ley N° 20.780; y modificaciones a la misma norma por la letra c., del N° 1. del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

² Los requisitos del inciso sexto del artículo 14 de la LIR para las sociedades por acciones son: 1.- Que no tengan en su pacto social una cláusula expresa que permita la libre cesibilidad de las acciones a cualquier persona o entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile; y 2)

residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

A la luz de lo dispuesto en la letra b) del N° 6, del artículo 14 ter, el cumplimiento del requisito que establece el inciso primero de la letra A.- del artículo 14 ter para poder sujetarse al régimen, esto es, que se trate sólo de las entidades precedentemente señaladas, debe ser observado en general al 1° de enero del año en que se opta por ingresar al régimen y además durante su permanencia en él. En caso de no tratarse de las entidades indicadas, los contribuyentes no podrán ejercer la opción de ingresar al régimen especial del artículo 14 ter. Ahora bien, si habiendo ingresado al régimen, durante su permanencia en él se transforman en una entidad distinta de las señaladas, se entenderá que han abandonado el régimen desde el 1° de enero del año comercial en que se produce el incumplimiento y que se han incorporado a partir de igual fecha al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR.

En lo que se refiere a las condiciones que se establecen para las entidades indicadas en los numerales iii), iv) y v) anteriores, cabe indicar que conforme con ellas tales entidades deben estar conformadas exclusivamente por socios y comuneros que sean:

- Personas naturales con domicilio o residencia en Chile;
- Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile; o por
- Empresas sujetas al régimen de tributación establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, vale decir, empresas o contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa sujetos al régimen general de IDPC de renta atribuida o también llamado de imputación total de crédito en los impuestos finales.

A-2) Análisis de los contribuyentes que pueden acogerse al régimen a partir del 1° de enero de 2017, cuando al momento de ejercer la opción se encuentren en las siguientes situaciones:

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

Los contribuyentes acogidos al 31 de diciembre de 2016, al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR conforme al texto de dicho artículo vigente en dicha fecha, se entenderán acogidos al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la misma ley, a partir del 1° de enero de 2017,³ salvo en los casos en que se trate de entidades distintas a las enumeradas en el punto A-1) anterior.

La incorporación al régimen de estos contribuyentes opera de pleno derecho, conforme lo dispone el número 3, del Numeral III, del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780, por lo que no se requiere dar aviso de incorporación, ni dar cumplimiento a formalidades o requisitos especiales. En consecuencia, sólo los contribuyentes indicados en el punto A-1) anterior, que al 31 de diciembre de 2016 se encuentren acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR vigente en dicha fecha, y declaren sus impuestos anuales a la renta correspondiente al año tributario 2017 en conformidad a ese régimen, podrán seguir haciéndolo a partir del 1° de enero de 2017, en la forma señalada en la letra A, del nuevo artículo 14 ter de la LIR vigente a partir del 1° de enero de 2017, sin que para ello deban dar cumplimiento a formalidades o requisitos especiales.

De acuerdo con lo señalado, los contribuyentes que respecto del año comercial 2016 hayan declarado sus impuestos conforme al régimen del artículo 14 ter, vigente en dicha oportunidad, que no sean de aquellas entidades enumeradas en el punto A-1) anterior -como ocurre por ejemplo con una sociedad anónima- no podrán mantenerse en el régimen simplificado a partir del 1° de enero de 2017, salvo que se transformen, antes de esa fecha, en alguna de las entidades ya señaladas.

Sin perjuicio de lo precedentemente señalado, estos contribuyentes para poder mantenerse en el régimen a partir del 1° de enero de 2017 deben necesariamente cumplir con el requisito establecido en la letra a) del N° 1, de la letra A.-, del artículo 14 ter, vale decir no exceder los límites de ingresos

Independientemente de la existencia de tal estipulación, que sus accionistas no enajenen sus títulos a personas distintas de las mencionadas en el punto anterior.

³ Conforme a lo dispuesto en el numeral 3), del Numeral III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro, en los términos que indica esta disposición. El cumplimiento de los requisitos, tanto para el ingreso como para la permanencia en el régimen, se analiza en detalle en la letra B.- siguiente de la presente Circular.

b) Contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sujetos al régimen de renta presunta.

Sólo los contribuyentes indicados en el punto A-1) anterior, que tributen conforme a las normas de la Primera Categoría sujetos al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR, en concordancia con el N° 2.-, de la letra C), del artículo 14 de la misma Ley, ambas normas vigentes al 1° de enero de 2017, podrán optar por incorporarse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Lo mismo ocurre en el caso de los contribuyentes que deban abandonar obligatoriamente el régimen de renta presunta por incumplimiento de alguno de los requisitos para mantenerse en él.

También estos contribuyentes, para poder ingresar al régimen deben necesariamente cumplir con el requisito establecido en la letra a) del N° 1, de la letra A.-, del artículo 14 ter, vale decir no exceder los límites de ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro, en los términos que indica esta disposición. El cumplimiento de los requisitos, tanto para el ingreso como para la permanencia en el régimen, se analiza en detalle en la letra B.- siguiente de la presente Circular.

Los contribuyentes señalados que opten voluntariamente por abandonar el régimen de renta presunta o se encuentren obligados a ello por haber dejado de cumplir los requisitos de permanencia y decidan acogerse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán dar el aviso respectivo al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que se acogen a este régimen, a través del F 3264, en los términos que se instruirá en Resolución que se emitirá al efecto.

c) Contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sobre sus rentas efectivas según contabilidad completa o simplificada, de acuerdo a las disposiciones generales del artículo 14 de la LIR.

c.1) Situación de los contribuyentes al 31 de diciembre de 2016.

Sólo los contribuyentes indicados en el punto A-1) anterior, que tributen sobre sus rentas efectivas conforme a las normas de la Primera Categoría sujetos a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, podrán optar por incorporarse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Con la salvedad señalada, esto es, que debe tratarse sólo de los contribuyentes indicados en el punto A-1) anterior, se incluyen todos aquellos contribuyentes que tributen conforme a las normas de la Primera Categoría sobre su renta efectiva sujetos a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, esto es, aquellos que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, de acuerdo con la letra A), del artículo 14 de la LIR, y los contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad simplificada, conforme a lo dispuesto en la letra B), N° 1 del mismo artículo⁴. También se incluyen aquellos contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2016 se mantengan acogidos a la exención que establece el artículo 14 quáter de la LIR, en concordancia con el N° 7, del artículo 40 de la misma ley⁵.

Por su parte, en el caso de los contribuyentes que se mantengan acogidos al artículo 14 bis de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, podrán también optar por acogerse a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, a partir del 1° de enero de 2017, siempre que se trate sólo de los contribuyentes indicados en el punto A-1 anterior.⁶

Todos los contribuyentes a los que se refiere este punto c.1), para poder ingresar al régimen del artículo 14 ter, deben necesariamente cumplir con el requisito establecido en la letra a) del N° 1, de la

⁴ De acuerdo al texto del artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, contenido en el N°1 del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

⁵ De acuerdo a lo establecido por el Numeral VIII del artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780.

⁶ De acuerdo a lo establecido en el N° 3), del Numeral II.-, del artículo tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780.

letra A.-, de dicho artículo, vale decir que los ingresos percibidos o devengados por las ventas y servicios de su giro, no deben exceder los montos límites en los términos que indica esta disposición. El cumplimiento de los requisitos, tanto para el ingreso como para la permanencia en el régimen, se analiza en detalle en la letra B.- siguiente de la presente Circular.

La opción para ingresar al régimen simplificado en estos casos, se manifestará dando el respectivo aviso a este Servicio desde el 1° de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen (en la situación particular que se analiza en este punto c.1) entre el 1° de enero y el 30 de abril de 2017), mediante la presentación del Formulario N° 3264, en los términos que se instruirá en Resolución que se emitirá al efecto.

c.2) Situación de los contribuyentes que se acogen al régimen del artículo 14 ter de la LIR a contar del 1° de enero de 2017.

Sólo los contribuyentes indicados en el punto A-1) anterior, sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR y los que declaran la renta conforme con los números 1 y 2 de la letra C) del mismo artículo según su texto vigente a partir del 1° de enero de 2017, podrán también optar por incorporarse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Para ejercer dicha opción, no es necesario que los contribuyentes se mantengan en alguno de los regímenes generales indicados de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR durante el plazo de 5 años comerciales consecutivos a que se refiere el inciso 5°, de dicho artículo, bastando para tal efecto, según se ha indicado, que junto con tratarse sólo de los contribuyentes indicados en el punto A-1) anterior, cumplan el requisito establecido en la letra a) del N° 1, de la letra A.-, del artículo 14 ter, vale decir que las ventas y servicios de su giro, no deben exceder los montos límites en los términos que indica esta disposición. El cumplimiento de los requisitos, tanto para el ingreso como para la permanencia en el régimen, se analiza en detalle en la letra B.- siguiente de la presente Circular.

En este caso, la opción para ingresar al régimen simplificado se manifestará dando el respectivo aviso a este Servicio desde el 1° de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, mediante la presentación del Formulario N° 3264, en los términos que se instruirá en Resolución que se emitirá al efecto.

d) Contribuyentes que inician actividades a contar del 1° de enero de 2017.

Cuando se trate de contribuyentes que deseen ingresar al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, desde la fecha en que inician sus actividades, sólo podrán hacerlo cuando se trate de los contribuyentes indicados en el punto A-1) anterior y siempre que tengan un capital efectivo inicial⁷ que no supere 60.000 UF, según el valor de ésta al primer día del mes del inicio de las actividades.

Por capital efectivo⁸, se entenderá el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden, con que el contribuyente inicia sus actividades. Dentro de los activos que forman parte del capital efectivo pueden incluirse por ejemplo, dinero en efectivo, maquinarias, bienes físicos del activo inmovilizado, existencias, acciones, cuotas de fondos, etc.

La valorización de los bienes que conforman su capital efectivo, se efectuará por su valor real vigente a la fecha en que inicien sus actividades. Para tal efecto, los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizarán según su valor de adquisición debidamente reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda al de su adquisición y el último día del mes que anteceda a aquél en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones efectuadas conforme a las normas del artículo 31 N° 5 de la LIR que autorice la Dirección de este Servicio⁹. Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva a la fecha en que se determine el citado capital, aplicándose las normas contempladas en el N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.

⁷ Capital efectivamente aportado.

⁸ Conforme a lo establecido en el N° 5.-, del artículo 2° de la LIR.

⁹ Resolución Ex. N° 43, de 26.12.2002.

En estos casos, se dará el aviso respectivo al Servicio dentro del plazo a que se refiere el artículo 68 del Código Tributario, esto es, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, mediante la presentación del Formulario N° 4415, disponible en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

Tabla resumen: Contribuyentes que pueden acogerse a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017:

Contribuyentes	Oportunidad para dar aviso de incorporación
Los acogidos al artículo 14 ter letra A, de la LIR, según texto vigente al 31.12.2016.	Sin aviso, se incorporan de pleno derecho, siempre que se trate de los contribuyentes enumerados en el punto A-1) anterior.
Los que tributen sujetos al régimen de renta presunta, según lo dispuesto en el artículo 34 LIR, según texto vigente al 31.12.2016.	Aviso a contar del 1° de enero y hasta el 30 de abril del año 2017 en que se incorpora al régimen simplificado.
Los que tributen sobre su renta efectiva, sin contabilidad completa, de acuerdo al N° 1, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, según texto vigente al 31.12.2016.	Aviso a contar del 1° de enero al 30 de abril del año 2017 en que se incorporan al régimen simplificado.
Los que tributen sobre su renta efectiva, según contabilidad completa, de acuerdo a la letra A), del artículo 14 de la LIR, según texto vigente al 31.12.2016.	Aviso a contar del 1° de enero al 30 de abril del año 2017, en que se incorporan al régimen simplificado.
Los acogidos al artículo 14 bis de la LIR, según texto vigente al 31 de diciembre de 2016.	Aviso a contar del 1° de enero al 30 de abril del año 2017, en que se incorporan al régimen simplificado.

Tabla resumen: Contribuyentes que pueden acogerse a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, con posterioridad al 1° de enero de 2017:

Contribuyentes	Oportunidad para dar aviso de incorporación
Los sujetos a las normas de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, según texto vigente al 1° de enero de 2017.	Aviso a contar del 1° de enero al 30 de abril del año en que se incorporan al régimen simplificado.
Los que tributen sujetos a un régimen de renta presunta, según lo dispuesto en el artículo 34 LIR.	Aviso a contar del 1° de enero al 30 de abril del año 2017, en que se incorporan al régimen simplificado.
Los acogidos a las normas del N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, según texto vigente al 1° de enero de 2017.	Aviso a contar del 1° de enero al 30 de abril del año 2017, en que se incorporan al régimen simplificado.
Los contribuyentes que inicien actividades.	Aviso dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario, cuando inicien actividades.

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

B-1) Requisitos cuyo cumplimiento debe ser observado para poder acogerse o ingresar al régimen:

Los siguientes requisitos deben ser cumplidos al momento de ejercer la opción de sujetarse al régimen del artículo 14 ter vigente a partir del 1° de enero de 2017. Dicho de otra forma, si no se cumple con estos requisitos al momento previo de ingresar al régimen, los contribuyentes quedarán imposibilitados de ejercer la opción:

a) Debe tratarse sólo de los contribuyentes o entidades que señala expresamente el inciso primero de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR, vale decir:

- i) Los empresarios individuales;
- ii) Los Empresarios Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL);
- iii) Las comunidades, que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR;
- iv) Las sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR; y
- v) Las sociedades por acciones que cumplan con los requisitos del inciso sexto del artículo 14 de la LIR, que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

b) Deben ser contribuyentes de la Primera Categoría.

Conforme con lo señalado y sin perjuicio de las limitaciones que establece la LIR, pueden acceder a este régimen especial todos los contribuyentes que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría. Es decir, aquellos contribuyentes cuyos ingresos provengan de la realización de una actividad clasificada en la Primera Categoría. Sólo quedan excluidos de la posibilidad de acceder a este régimen, los contribuyentes a que se refiere el inciso 1°, del artículo 38 de la LIR, los cuales, por así establecerlo esta última disposición, deben siempre determinar sus resultados sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

De acuerdo a lo anterior, quedan excluidos todos aquellos contribuyentes que obtengan rentas por actividades clasificadas en la Segunda Categoría, salvo cuando éstos hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo a la Primera Categoría, conforme lo permite el N° 2, del artículo 42 de la LIR para el caso de las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.

c) Deben tener un promedio anual de ingresos no superior a 50.000 Unidades de Fomento (UF) en los últimos 3 ejercicios, y además dichos ingresos, en ninguno de los ejercicios que se consideren para el cálculo, puede ser superior a 60.000 UF.

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

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

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

De esta manera, si el contribuyente tiene una existencia de sólo 1 año, atendido que no es posible determinar un promedio anual de ingresos, deberá cumplir con el requisito de que éstos no excedan las 60.000 UF, así, considerando los ingresos de su segundo año, el promedio de ingresos no podrá exceder las 50.000 UF, sin perjuicio de la posibilidad que contempla el N° 5, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR¹⁰ que se analiza en la letra J) siguiente de las presentes instrucciones.

¹⁰ La norma referida indica que si por una vez el contribuyente excede el límite del promedio anual de ingresos del giro de 50.000 UF, podrán igualmente mantenerse en el régimen simplificado, y en caso que exceda dicho límite por segunda vez, deberá abandonarlo obligatoriamente.

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

i) Los ingresos del giro comprenderán todas las cantidades o sumas percibidas o devengadas provenientes de ventas, exportaciones, servicios u otras operaciones que conforman el giro del contribuyente, ya sea, gravadas, no gravadas o exentas del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del D.L. N° 825 de 1974, excluyendo el IVA recargado en las operaciones afectas a dicho tributo, como también los demás impuestos especiales, adicionales o específicos que se recarguen en el precio del producto o servicio que corresponda. En consecuencia, sólo se considerarán los ingresos del giro, esto es, los que provienen de la actividad habitual del contribuyente, excluyéndose aquellos que sean extraordinarios o esporádicos, como ocurre en los originados en ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que en este último caso, no se encuentre dentro del giro de la empresa.

ii) Deberán considerarse tanto los ingresos percibidos, como devengados por el contribuyente en el ejercicio comercial respectivo. Se reitera que para el cómputo de estos límites deben considerarse todos los ingresos del giro, sea que se hayan percibido o devengado durante el año comercial respectivo, a diferencia de los ingresos que deben computarse para el cálculo de la base imponible, en la cual, como regla general, sólo se consideran los ingresos percibidos, y excepcionalmente los ingresos devengados en aquellos casos especiales en que la LIR así lo establece, de acuerdo a lo que se señala en la letra D) siguiente.

iii) No importa si en alguno de los ejercicios comerciales consecutivos o en algunos meses de ellos no se efectuaron ventas o servicios o no se obtuvieron otros ingresos del giro.

iv) El monto neto de las ventas, servicios u otros ingresos del giro de cada mes, se debe convertir a su valor en UF, dividiendo la suma de dicho monto mensual, por el valor que tenga la citada unidad el último día del mes respectivo.

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

Para tales efectos se considerarán relacionados, con una empresa o sociedad, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, los siguientes:

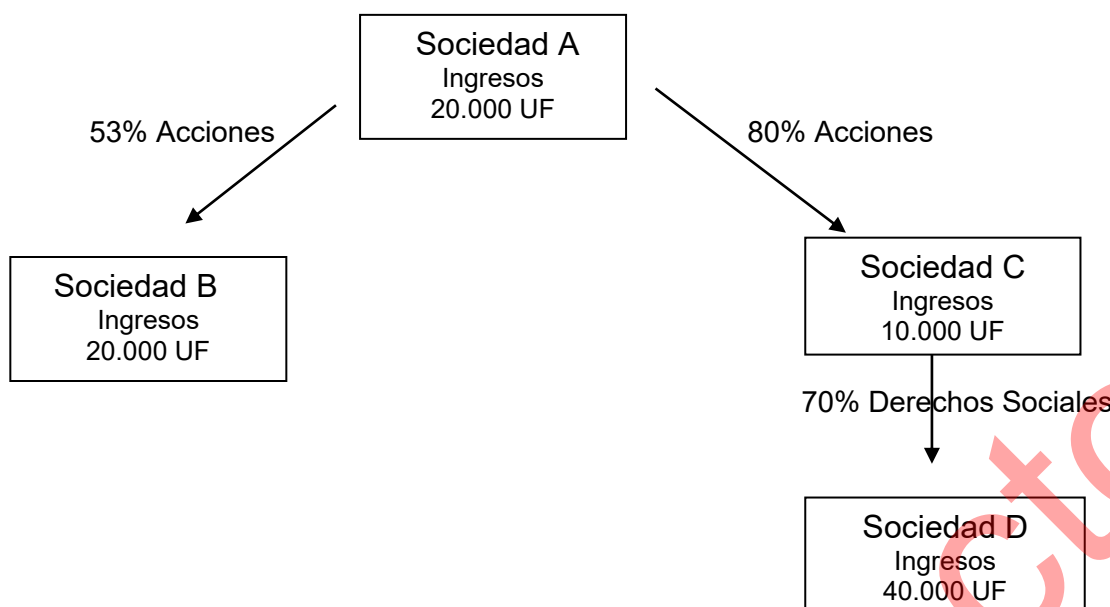
i) El controlador y las controladas.

ii) Todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común.

Se considerará como controlador, 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.

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.

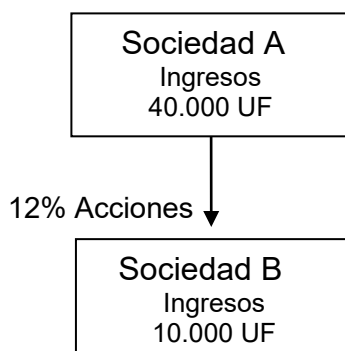
Lo anterior se puede graficar de la siguiente forma:



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 con lo dispuesto en el inciso quinto de la letra a), del N° 1, del artículo 14 ter, 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 sexto de la letra a), del N° 1, del artículo 14 ter, 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, por lo tanto, el total de ingresos de la Sociedad A asciende 41.200 UF.

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

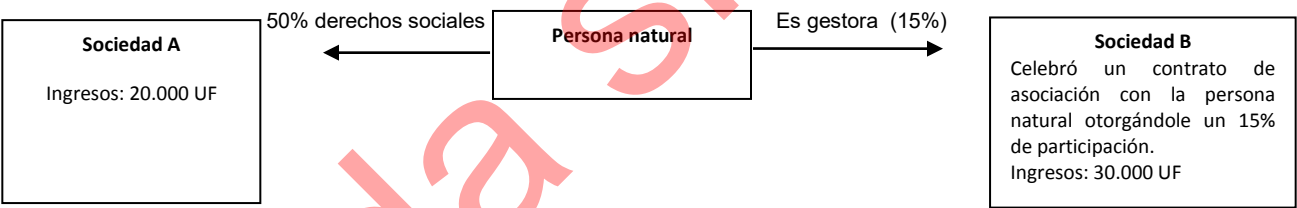
- Se entiende que el gestor está relacionado con la empresa con la cual celebró el contrato de asociación¹¹ u otro negocio de carácter fiduciario pactando en él una participación superior al 10%. Esta relación no es recíproca, es decir, se entiende que el gestor está relacionado con la sociedad, pero 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 control¹² 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% x 30.000). Por su parte, la sociedad B, deberá computar como ingresos correspondientes a la sociedad relacionada, la suma de 10.000 UF (50%x20.000). 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 en 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.

vi) Para determinar los límites de ingresos anuales señalados, se sumarán los ingresos convertidos a número de UF de los tres ejercicios comerciales anteriores consecutivos del contribuyente, y si tuviere una existencia inferior a tres ejercicios, los de existencia efectiva de éste, y los ingresos convertidos a número de UF de cada una de las entidades relacionadas en los

¹¹El 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.

¹² La palabra “control” debe ser entendida en los términos descritos en la letra a), del N° 1, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

mismos períodos, dividiendo el total que resulte por el número de años de actividad de la empresa, el que debe ser como máximo igual a tres.

vii) Las entidades relacionadas conforme a las reglas indicadas en los numerales i) al iv) del análisis de las normas de relación anteriores, deberán informar anualmente a la empresa o sociedad respectiva, en la forma y plazo que establecerá este 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 en el numeral vi) anterior.

viii) Los créditos incobrables que correspondan a ingresos devengados, castigados durante el año, se descontarán de los ingresos de dicho ejercicio para efectos del cómputo de los límites de ingreso al régimen simplificado del artículo 14 ter de la LIR.

ix) Los contribuyentes que deseen ingresar al régimen desde la fecha en que inician sus actividades, deben sujetarse a las instrucciones impartidas por medio de la letra d), del punto A-2) anterior de la presente Circular.

d) Conforme a lo dispuesto en la letra e) del N° 1, de la letra A.- del artículo 14 ter, para acogerse a este régimen simplificado, las sociedades por acciones no deben tener en su pacto social una estipulación expresa que permita un quórum distinto a la unanimidad de los accionistas para aprobar la cesibilidad de sus acciones a cualquier persona o entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile, o contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile.

En caso de que se estipule algo en tal sentido, o independientemente de lo estipulado se enajenen las acciones a entidades o personas distintas de las indicadas en el párrafo anterior, este tipo de sociedades no podrá incorporarse o acogerse al régimen del artículo 14 ter o deberá abandonarlo si ya se encuentra acogido a él, incorporándose al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del año siguiente a aquel en que se verificó el incumplimiento¹³. En tal caso, deberá dar el aviso correspondiente al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril, del año siguiente al incumplimiento, a través del F 3264, en los términos que se instruirá en Resolución que se emitirá al efecto.

B-2) Requisitos cuyo cumplimiento debe ser observado para poder mantenerse en el régimen:

Habiendo ingresado al régimen, los contribuyentes para poder mantenerse en él, deberán observar el cumplimiento de los siguientes requisitos en cada uno de los ejercicios comerciales que transcurran desde su ingreso al sistema:

a) Observar cualquiera de las siguientes estructuras jurídicas y las condiciones que para cada caso se indica:

- i) Empresarios individuales;
- ii) Empresarios Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL);
- iii) Las comunidades, que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR;
- iv) Las sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR; y
- v) Las sociedades por acciones que cumplan con los requisitos del inciso sexto del artículo 14 de la LIR, que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

En caso de no mantener la estructura jurídica señalada, vale decir, en caso de cambiar o transformarse en una entidad distinta a las mencionadas expresamente en los puntos i) al v), se considerará que han abandonado el régimen desde el 1° de enero del año comercial en que se produce el incumplimiento¹⁴ y que se han incorporado a partir de esa fecha al régimen establecido

¹³ Letra e) N° 1, en concordancia con letra b) N° 6, ambos de la letra A) del artículo 14 ter.

¹⁴ De acuerdo a lo dispuesto en la letra b) del N°6 de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR.

en la letra B), del artículo 14 de la LIR. En tal caso deberá darse el aviso correspondiente al SII entre el 1° de enero y el 30 de abril, del año comercial siguiente a través del F 3264 en los términos ya señalados.

Ahora bien, si el incumplimiento consistiera no en el cambio de las estructuras jurídicas señaladas, sino que en el caso en que las entidades indicadas en los puntos iii), iv) y v), dejaran, en cualquier momento durante el año comercial respectivo, de estar conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, en tal caso, también los contribuyentes que incurran en este incumplimiento, quedarán sujetos al régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, pero a diferencia del caso analizado en el párrafo anterior, deberán incorporarse a este régimen a contar del 1° de enero del año comercial siguiente en que ocurra el incumplimiento. En este caso se deberá dar aviso al SII de esta circunstancia entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que se incorporan al referido régimen, vale decir entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente al año en que se produce el incumplimiento, a través del F 3264 en los términos ya señalados.

Cuando se produzca este incumplimiento, los propietarios, comuneros, socios o accionistas que no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país, personas jurídicas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, cualquiera sea su calidad jurídica, se afectarán con el impuesto establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR, sobre la renta que se les deba atribuir al término de ese año comercial. En contra de tal impuesto procederá el crédito establecido en los artículos 56 número 3) y 63 de la LIR. Las rentas que se les atribuyan completarán su tributación de esta forma, sin que deban volver a atribuirse.

- b) De igual forma, para poder mantenerse en el régimen, el promedio anual de sus ingresos percibidos o devengados en los tres últimos ejercicios comerciales móviles, por ventas y servicios de su giro o actividad, determinados conforme a lo dispuesto en la letra c), del punto B-1) anterior, no deberá superar el límite de 50.000 UF.

No obstante ello, el artículo 14 ter de la LIR permite que el contribuyente por una sola vez exceda el referido límite, sin que por ello deba obligatoriamente abandonar el régimen, sin perjuicio de lo señalado en los dos párrafos siguientes. En caso que el contribuyente exceda por una segunda vez el referido límite de 50.000 UF, deberá abandonar obligatoriamente el régimen¹⁵.

De igual forma, para poder mantenerse en el régimen, los ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro o actividad por el contribuyente, en ninguno de cada uno de los 3 años móviles podrá superar o exceder el límite de 60.000 UF. En este caso, basta que el contribuyente exceda por una vez dicho límite, para que deba abandonar obligatoriamente el régimen.

En el caso del incumplimiento analizado en esta letra, los contribuyentes deberán abandonar el régimen simplificado a contar del primero de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, sujetándose a todas las normas comunes de la LIR. En tal caso, podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR, siempre que cumplan los requisitos para ejercer dicha opción, dando el respectivo aviso al Servicio entre el 1 de enero y el 30 de abril del año calendario en que se incorporan al régimen en la forma que establecen las normas referidas, a través del F 3264 en los términos ya señalados.

- c) En el caso en que las sociedades por acciones, estando ya en el régimen simplificado, efectúen una cesión de acciones a una persona jurídica constituida en el país, salvo que se encuentre sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, o a otra entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, tales sociedades deberán abandonar el régimen simplificado.

En este caso tales sociedades quedarán sujetas al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR¹⁶, a contar del 1° de enero del año comercial siguiente en que ello ocurra, debiendo

¹⁵ De acuerdo al inciso final, del N° 5, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

¹⁶ De acuerdo a lo dispuesto en la letra b) del N° 6.- del artículo 14 ter de la LIR.

dar aviso de tal circunstancia al SII, entre el 1° de enero y el 30 de Abril del año comercial en que se incorporan al nuevo régimen, a través del F 3264 en los términos ya señalados.

- d) En los siguientes casos los contribuyentes que hubieren ingresado al régimen del artículo 14 ter de la LIR, deberán abandonarlo obligadamente a contar del 1° de enero del año siguiente. Ello por cuanto los requisitos que a continuación se señalan, deben ser observados no sólo para el ingreso al régimen, sino que también para su mantención en él:

d-1) Cuando el conjunto de los ingresos provenientes de las siguientes actividades que se indican a continuación, excedan de una cantidad equivalente al 35% del total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el año comercial respectivo¹⁷:

i) La explotación de bienes raíces no agrícolas, conforme al N° 1, del artículo 20 de la LIR. Por expresa disposición del literal i) de la letra c) del N° 1 de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, las rentas provenientes de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas pueden acogerse a este régimen simplificado, y sus ingresos no deben computarse para el cálculo del límite del 35% del total de ingresos brutos a que se refiere este punto d-1).

ii) La actividad descrita en el N° 2, del artículo 20 de la LIR, vale decir, ingresos o rentas provenientes de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones, o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario¹⁸ de cualquier clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación.

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

iv) La posesión o tenencia, a cualquier título, de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión¹⁹. Con todo, los ingresos por este concepto no podrán exceder de una cantidad equivalente al 20% del total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el año comercial respectivo.

d-2) Cuando se trate de sociedades cuyo capital pagado pertenezca en más de un 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o que sean empresas filiales de sociedades con cotización bursátil.

Para estos efectos, se entiende que una sociedad emite acciones con cotización bursátil, cuando dichas acciones cumplan con los requisitos establecidos para tales efectos por la Superintendencia de Valores y Seguros a través de una norma de carácter general²⁰.

Por su parte, una empresa es filial de otra que se denomina matriz, cuando esta última controla directamente o a través de otra persona natural o jurídica más del 50% de su capital con derecho a voto o del capital, si no se tratare de una sociedad por acciones o pueda elegir o designar o hacer elegir o designar a la mayoría de sus directores o administradores. La sociedad en

¹⁷ Por año comercial respectivo, debe entenderse referido, tal como ya se indicó, a los años en que el contribuyente se encuentra sujeto al régimen simplificado.

¹⁸ Sin previo contrato, y por ignorancia o mera tolerancia del dueño, conforme a lo establecido en el artículo 2195 del Código Civil.

¹⁹ De acuerdo al artículo 29 de la Ley N° 20.712, los fondos de inversión, son aquellos fondos que no sean fondos mutuos de acuerdo con lo definido en el artículo 28 y deberán incluir en su nombre y publicidad la expresión "Fondo de Inversión". De acuerdo al artículo 28 de dicha Ley, los Fondos Mutuos, son aquellos fondos que permitan el rescate total y permanente de las cuotas, y que las paguen en un plazo inferior o igual a 10 días.

²⁰ Conforme a lo establecido en la letra g), del artículo 4° bis, de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores. La Norma de Carácter General N° 327 de 2012, de la Superintendencia de Valores se refiere a esta materia. Sobre el particular, este Servicio emitió en su oportunidad la Circular N° 10 de 2012, en relación al concepto de presencia bursátil. Conforme a la disposición legal señalada "Las referencias que se hagan a acciones, títulos o, en general, valores de transacción, cotización o presencia bursátil, contenidas en leyes, decretos, reglamentos, resoluciones, estatutos o cualquier otro cuerpo normativo, se entenderán hechas a aquellos que posean la condición de presencia bursátil en virtud de lo dispuesto en este artículo. Asimismo, las referencias que se hagan en las leyes o en otros cuerpos legales a la normativa mediante la cual la Superintendencia de Valores y Seguros determinará qué valores son de transacción o presencia bursátil, se entenderán hechas a la norma de carácter general que emita aquella en uso de las facultades conferidas en este artículo."

comandita es también filial de una sociedad anónima, cuando ésta tenga el poder para dirigir u orientar la administración del gestor²¹.

d-3) Para los fines de la determinación del 35% o 20% de los ingresos brutos totales de un año comercial, a los que se refiere la letra d-1) precedente, según corresponda, sólo deben considerarse los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los activos, valores y participaciones señaladas.

Conforme con ello, por ejemplo, en el caso de las acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, sólo deben considerarse para tales efectos los dividendos que dichas sociedades o fondos distribuyan, no así los ingresos que se obtengan por la enajenación de las acciones o cuotas, o su rescate en el caso de estas últimas, cuando corresponda. De igual forma, en el caso de la tenencia de derechos sociales sólo deben ser considerados los ingresos que obtengan en razón de su participación, no así, los obtenidos en la enajenación de los citados derechos.

En todo caso, el límite del 20% o 35% señalado en la letra d-1) anterior, deberá establecerse en relación al total de los ingresos brutos a que se refiere el artículo 29 de la LIR, percibidos o devengados, y sean o no del giro, por el contribuyente en el año comercial respectivo.

C) Condiciones para ingresar al régimen.

Los contribuyentes que opten por acogerse al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y cumplan los requisitos para tal efecto, deberán ingresar a dicho régimen a contar del día 1° de enero del año que opten por hacerlo, debiendo mantenerse en él por al menos 3 años comerciales consecutivos completos.

Ahora bien, la opción para ingresar al régimen se manifestará dando el respectivo aviso a este Servicio desde el 1° de enero y hasta el 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, la que se materializará mediante el Formulario N° 3264, en los términos que se instruirá en Resolución que se emitirá al efecto.

En caso que el contribuyente opte por acogerse al régimen al inicio de sus actividades, deberá informar a este Servicio dentro del plazo a que se refiere el artículo 68 del Código Tributario, esto es, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, utilizando para tales efectos el Formulario N° 4415, disponible en la página web www.sii.cl. Sólo en este caso, es decir en el evento en que los contribuyentes ejerzan su opción de sujetarse al régimen simplificado al momento de hacer inicio de sus actividades, la ley permite que transcurrido el primer año calendario acogido al régimen simplificado, los contribuyentes puedan obviar la obligación de mantenerse en el régimen durante 3 años comerciales consecutivos y excepcionalmente optar por abandonarlo a contar del 1° de enero del año calendario siguiente²², debiendo dar aviso de tal circunstancia al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que se incorporan al régimen general que corresponda, en los términos ya señalados. La falta de este aviso o el aviso extemporáneo implicará perder esta posibilidad, debiendo por tanto cumplir obligatoriamente con la permanencia en el régimen simplificado durante 3 años comerciales consecutivos.

D) Determinación del resultado tributario anual o base imponible afecta a los Impuestos de Primera Categoría (IDPC) y Global Complementario (IGC) o Adicional (IA) de los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

El resultado tributario anual, vale decir, la base imponible afecta a impuesto o la pérdida tributaria que se obtenga en el año comercial respectivo, se determina considerando la diferencia positiva o negativa que resulte entre los ingresos que la ley señala, y los egresos efectivamente pagados del ejercicio, ambos de acuerdo a su valor nominal, sin aplicar reajuste o actualización alguna.

²¹ De acuerdo al artículo 86 de la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

²² Inciso segundo del N°5, de la letra A), del artículo 14 ter.

BASE IMPONIBLE		
Total ingresos percibidos del ejercicio (y devengados en los casos que la LIR señala), sin reajuste alguno.	\$	(+)
Total egresos efectivamente pagados del ejercicio, sin reajuste alguno.	\$	(-)
Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría o (Pérdida Tributaria), del Ejercicio.	\$	(=)

Los ingresos devengados y los gastos adeudados al 31 de diciembre del año anterior a aquel en que el contribuyente ingrese al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que se perciban o paguen respectivamente durante el período de aplicación del régimen simplificado, no deberán ser reconocidos por éste como ingresos o egresos al momento de su percepción o pago, según corresponda, pues ya debieron formar parte de la Renta Líquida Imponible de los años correspondientes a su devengo o adeudamiento, respectivamente, sin perjuicio que igualmente deberá efectuarse su registro y control en el libro de ingresos y egresos y en el libro de caja a los que se refiere el N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Para la determinación del resultado tributario anual, se considerarán como ingresos y egresos del ejercicio, las siguientes partidas²³:

a) Ingresos.

Al respecto, en primer término debe tenerse presente que la LIR entrega un concepto de renta percibida y renta devengada.

Conforme a ello, debe entenderse por:

- **Ingresos percibidos:** aquéllos que han ingresado materialmente al patrimonio de una persona.

También debe entenderse que un ingreso devengado se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago. Es decir, la percepción comprende no sólo el pago efectivo, sino que también aquellos casos en que la obligación se cumple por alguna de las formas equivalentes al pago contempladas en el Código Civil, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc. No quedan comprendidas cuando no se ha cumplido la obligación, entre otras, la remisión o condonación de la deuda (sin perjuicio del incremento de patrimonio que experimenta el deudor), la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto, la prescripción extintiva, etc.

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

- **Ingresos que deben ser considerados para la determinación de la base imponible del IDPC de los contribuyentes del artículo 14 ter de la LIR:**

Tratándose de los contribuyentes acogidos a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, para el cómputo de los ingresos, como regla general, sólo deben considerarse los ingresos percibidos por el contribuyente, sin atender a su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por la LIR.

- 1) En términos generales para estos efectos, se considerarán los ingresos percibidos durante el ejercicio respectivo, que provengan de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones

²³ Según lo dispuesto por los N°s 2 y 3 de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el impuesto al valor agregado, como también todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad;

2) De igual forma deben considerarse aquellos ingresos que se perciban durante el ejercicio respectivo que correspondan o provengan de:

- La explotación de bienes raíces no agrícolas, conforme al N° 1, del artículo 20 de la LIR;
- De capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones, o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquier clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación.
- La participación en contratos de asociación o cuentas en participación.
- La posesión o tenencia, a cualquier título, de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.

Todos estos conceptos deben ser considerados como ingresos, sin perjuicio que respecto de ellos deba observarse el cumplimiento del requisito de no superar los montos que establece la ley para los fines de su permanencia en el régimen, de acuerdo a lo indicado en la letra d), del punto B-2), de esta Circular.

3) No obstante lo indicado, también deberán computarse los siguientes ingresos devengados, en los casos que se indican:

i) Cuando los ingresos provengan de operaciones con entidades relacionadas, deberán considerarse tanto los ingresos percibidos como devengados.

Para estos efectos se consideran como entidades relacionadas, cualquiera sea la naturaleza jurídica de éstas, las personas y las entidades que se definen como tales en la letra a) del N°1, de la letra A.-, del artículo 14 ter, cuyas instrucciones se imparten en el punto v) de la letra c), del punto B-1) de la letra B) anterior de la presente Circular.

Naturalmente, en aquellos casos en que el contribuyente realice operaciones con alguna entidad en la que participe en un porcentaje inferior al 10% y con la que además no se encuentre en ninguna de las otras hipótesis de relación que establece la referida disposición, sólo deberá computar los ingresos percibidos.

ii) Se considerarán para estos efectos percibidos, los ingresos devengados por el contribuyente, cuando al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda, y aun no hayan sido efectivamente percibidos.

iii) También se considerarán percibidos los ingresos devengados por el contribuyente, cuando tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses desde la fecha en que tal pago o cuota sea exigible, y aun no hayan sido efectivamente percibidos.

4) También deberá considerarse como ingreso la renta proveniente del rescate o enajenación de las inversiones en capitales mobiliarios a que se refiere el número 2° del artículo 20, o de la enajenación o rescate de derechos sociales, acciones, o cuotas de fondos.

Para determinar el monto de esta renta deberá rebajarse del total del ingreso percibido y en el mismo ejercicio en que esto ocurra, el valor de la inversión efectivamente realizada, la que se reajustará 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.

En otras palabras, el desembolso efectuado para la adquisición de los referidos capitales mobiliarios, no podrá ser considerado como un egreso en el ejercicio comercial en que se efectúe tal adquisición, sino que será considerado como un egreso en el ejercicio comercial en que se perciba el precio de la enajenación de dichos bienes^{24 25 26}.

²⁴ De acuerdo a lo dispuesto en el numeral i) de la letra a) del N°3 de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR.

²⁵ La misma regla de reservar el desembolso como un egreso a considerar en la fecha de la enajenación se aplica a los bienes que no pueden depreciarse conforme a la LIR.

- 5) Ingreso diferido correspondiente a empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, que se incorporen al régimen simplificado de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR.

Cuando un contribuyente acogido al régimen general, de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, cumpliendo con los requisitos legales, opte por cambiarse al régimen simplificado del artículo 14 ter de la LIR, deberá determinar el monto de su ingreso diferido, que corresponde a la cantidad pendiente de tributación en dicho régimen general, cantidad que deberá considerarse dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo, en un lapso de 5 ejercicios comerciales consecutivos contados desde aquel en que ingresan al régimen del artículo 14 ter.

Para tales efectos, en el ejercicio de ingreso al régimen del artículo 14 ter, deberá efectuar la siguiente operación:

Valor Positivo del Capital Propio Tributario determinado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al del ingreso al régimen de la letra A.- del artículo 14 ter, determinado en conformidad a lo dispuesto por el artículo 41 N° 1, de la LIR.	\$	(+)
El monto de los aportes y los aumentos de capital enterados efectivamente en la empresa o sociedad, reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la fecha del aporte o aumento, y el mes anterior al cambio de régimen.	\$	(-)
El monto de las disminuciones de capital efectuados, reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la fecha de la disminución, y el mes anterior al cambio de régimen.	\$	(+)
Las cantidades anotadas en los registros que establecen las letras a) y c) del número 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, en el caso de los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR; o Las cantidades anotadas en el registro que establece la letra c), del número 2.-, de la letra B) del artículo 14 de la LIR, en el caso de los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR.	\$	(-)
Incremento correspondiente a la cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56, número 3) y 63 de la LIR, 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 de la LIR (en el caso de los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR); o al que se refiere la letra d), del número 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR (en el caso de los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR).	\$	(+)
INGRESO DIFERIDO	\$	(+)

Estos contribuyentes deberán imputar o considerar dentro de los ingresos percibidos o devengados en un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, como mínimo un quinto de dicho ingreso diferido en cada uno de dichos ejercicios, hasta su total imputación, independientemente de que abandonen o no el régimen simplificado.

En consecuencia, este ingreso formará parte de la base imponible, pero deberá excluirse del cómputo de los ingresos para calcular el límite de las 50.000 UF, a que se refiere la letra a), del N°1.- de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR.

²⁶ Ver Nota al pie de cuadro EGRESOS de página 20.

El ingreso diferido no se debe considerar para el cálculo de los Pagos Provisionales Mensuales obligatorios que establece la letra i) del artículo 84 de la LIR.

Nota 1: Con todo, no deben considerarse como ingresos para los efectos señalados, aquellos provenientes de la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo con los N°s 5 y 5 bis, del inciso 4° del artículo 31 de la LIR (como por ejemplo, los terrenos y cuotas de dominio sobre ellos). Lo anterior, es sin perjuicio de aplicarse a dicho tipo de ingresos la tributación que corresponda, según lo establecido en el artículo 17 N° 8 de la LIR.

Nota 2: Tratándose de operaciones gravadas con IVA, en caso que se perciba sólo una parte del valor total de la operación, el pago recibido debe imputarse en primer lugar a la parte correspondiente a los ingresos del régimen y finalmente al referido impuesto, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo 5°, del Título II y en el párrafo 4°, del Título IV, ambos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

En consecuencia, los ingresos que deberán considerar los contribuyentes aplicando al efecto las reglas anteriores, son los siguientes:

INGRESOS		
Los ingresos percibidos en el ejercicio, provenientes de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, sin incluir dicho tributo indirecto cuando se trate de operaciones afectas.	\$	(+)
Los ingresos percibidos en el ejercicio provenientes de las actividades clasificadas en el artículo 20 N° 1 y 2 de la LIR, de la participación en contratos de asociación o cuentas en participación; y de la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, señalados en numerales ii), iii) y iv) del d.1) del B.-2) anterior. Por ejemplo, se incluyen las rentas de arrendamiento de bienes raíces agrícolas y no agrícolas, intereses, retiros o dividendos percibidos	\$	(+)
Renta proveniente del rescate o enajenación de las inversiones en capitales mobiliarios a que se refiere el número 2° del artículo 20 de la LIR, o de la enajenación o rescate de derechos sociales, acciones, o cuotas de fondos.	\$	(+)
Todo otro ingreso, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por la LIR, relacionado o no con el giro o actividad del contribuyente que se perciba durante el ejercicio comercial correspondiente. ²⁷	\$	(+)
Ingresos percibidos o devengados en el ejercicio, provenientes de operaciones con entidades relacionadas.	\$	(+)
Ingresos devengados, cuando al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses contado desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda, y estos ingresos al término del ejercicio no hayan sido percibidos.	\$	(+)
Ingresos devengados, cuando tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses desde la fecha en que cada pago o cuota sea exigible, y estos ingresos no hayan sido percibidos.	\$	(+)
Retiros, dividendos o participaciones percibidos en el ejercicio, debidamente incrementados en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR	\$	(+)
Ingresos diferidos determinados con motivo del cambio de régimen de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR, que se	\$	(+)

²⁷ De acuerdo a lo dispuesto en la letra b) del N°3.- de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR.

incorporen al régimen simplificado de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR.		
Ingresos diferidos determinados con motivo del cambio de régimen de empresas sujetas a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR, que se incorporen al régimen simplificado de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR.	\$	(+)
TOTAL INGRESOS DEL EJERCICIO	\$	(=)

b) Egresos.

Corresponden a las cantidades efectivamente pagadas por la empresa para cubrir los gastos y costos en que incurre para el desarrollo de su giro o actividad y para la obtención de otras rentas, así como también los desembolsos que efectúa por pagos de servicios y compras de bienes del activo realizable y activo fijo físico depreciable²⁸. También se consideran egresos las pérdidas de ejercicios anteriores y los créditos que resulten incobrables²⁹. El castigo de los créditos incobrables referidos, sólo procederá, en la medida que los ingresos castigados hayan formado parte de la base imponible correspondiente.

En cuanto a los pagos efectuados por préstamos u otros títulos de crédito o de deuda, sólo se considera egreso, la parte correspondiente a los intereses efectivamente pagados y no la parte correspondiente al capital que se amortiza mediante su pago.

Para la deducción de los egresos, como regla general sólo deben considerarse aquellos efectivamente pagados por el contribuyente, sin atender al origen o fuente de los ingresos que ayudan a generar, o si éstos corresponden a sumas no gravadas o exentas por la LIR, puesto que según lo señalado, en el caso de estos contribuyentes deben computar todos los ingresos sin atender a estas consideraciones.

Tratándose de la adquisición de bienes o servicios pagaderos a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo podrá deducirse sólo aquella parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente.

También se aceptará como egreso, el 0,5% de los ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio, de acuerdo a lo señalado en la letra a) precedente, con un máximo de 15 UTM y un mínimo de 1 UTM, según el valor de ésta al término del ejercicio, todo ello por concepto de gastos menores no documentados.

Se hace presente que conforme a la LIR, todos los egresos, salvo el indicado en el párrafo anterior, deben cumplir con los requisitos generales establecidos para los gastos a que se refiere el artículo 31 de la LIR, y los requisitos particulares que establece la misma ley para cada tipo de egreso o gasto en particular, según corresponda, de acuerdo a la naturaleza de este régimen de tributación. Por tanto, los egresos deben cumplir con los siguientes requisitos generales, sin perjuicio que deban cumplir también con aquellos de carácter particular, según la naturaleza del egreso:

- Que se relacionen directamente con el giro o actividad que se desarrolla, o con la obtención de otras rentas por parte del contribuyente;
- Que se trate de egresos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, o indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de egreso, debe entenderse como aquel desembolso de carácter inevitable u obligatorio, considerándose no sólo la naturaleza de éste, sino que además su monto, es decir, hasta que cantidad es, ha sido, o será necesario para producir la renta de la empresa.

²⁸ Los desembolsos por bienes del activo fijo que no puedan depreciarse conforme a la LIR, no constituyen un egreso del ejercicio en el que se adquiere tal bien, sino que se considera como una rebaja para la determinación del ingreso neto por la enajenación de tales bienes en el ejercicio de su percepción.

²⁹ Las instrucciones de este Servicio sobre los requisitos que deben cumplir los contribuyente para deducir como gasto los créditos incobrables se encuentran contenidas en la Circular N° 24 de 2008.

- Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los egresos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

En caso que no resulte pertinente la deducción de un egreso efectivamente pagado, por no cumplir con uno o más de los requisitos señalados precedentemente, éste se agregará en la determinación de la base imponible del IDPC e IGC o IA, según corresponda, cuando hubiere disminuido la renta declarada, y sin considerar reajuste alguno. A las partidas referidas, en ningún caso les resultará aplicable la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR. Para los fines de este análisis, debe tenerse presente que los ingresos tributables que se consideran en el caso de estos contribuyentes, son los ingresos percibidos sin atender a su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por la LIR, por lo que en la apreciación del cumplimiento o no de los requisitos y condiciones que establece el artículo 31 de la LIR para la aceptación tributaria del gasto, debe tenerse necesariamente presente esta situación.

En consecuencia, los egresos que deberán considerar los contribuyentes aplicando al efecto las reglas anteriores, son los siguientes:

EGRESOS		
Las cantidades pagadas por concepto de compras, importaciones y prestaciones de servicios, afectos, exentos o no gravados con el IVA, sin incluir dicho tributo indirecto cuando se trate de operaciones afectas.	\$	(-)
Los pagos por concepto de remuneraciones y honorarios; intereses pagados sobre préstamos o créditos; impuestos pagados que no sean los de la LIR, como por ejemplo el IVA totalmente irrecuperable como crédito, el Impuesto de Timbres y Estampillas, pagos de patentes comerciales, etc.	\$	(-)
Las cantidades pagadas por adquisiciones de bienes del activo realizable (Ej.: existencias, materias primas, insumos) y por bienes del activo fijo físico que puedan ser depreciados tributariamente de acuerdo con los N°s 5 y 5 bis, del inciso 4° del artículo 31 de la LIR (Ej.: maquinarias, vehículos (excluidos los automóviles, station wagons y similares), muebles y útiles, equipos, instalaciones, edificaciones, etc.), sin incluir el IVA cuando se trate de operaciones afectas a dicho tributo.	\$	(-)
Las pérdidas tributarias determinadas al cierre del ejercicio anterior, de acuerdo con el régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.	\$	(-)
Los créditos incobrables castigados durante el ejercicio, correspondientes a ingresos devengados ³⁰ y no percibidos efectivamente*, registrados en el Libro de Ingresos y Egresos al que se refiere el inciso 1°, del N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y siempre que se hayan cumplido los requisitos que establece el N° 4, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR, y hayan formado parte de la base imponible afecta a impuesto.	\$	(-)
Gastos menores no documentados, hasta por un monto equivalente al 0,5% de los ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio, con un máximo de 15 UTM y un mínimo de 1 UTM, según el valor de ésta al término del ejercicio comercial respectivo.	\$	(-)
TOTAL EGRESOS DEL EJERCICIO	\$	(=)

Nota: Las cantidades efectivamente pagadas por concepto de las inversiones efectuadas en aquellos valores, títulos o instrumentos a que se refiere el N° 2 del artículo 20 de la LIR y en acciones, derechos

³⁰ El castigo de los créditos incobrables procederá sólo en la medida que los ingresos relacionados con el crédito que se castiga hayan formado parte de la base imponible de acuerdo a las reglas del artículo 14 ter de la LIR, que sólo en ciertos casos ordena considerar los ingresos devengados.

sociales o cuotas de fondos de inversiones no podrá ser considerado como un egreso en el ejercicio comercial en que se efectúe tal adquisición, sino que se reservará para ser considerado como un egreso en el ejercicio comercial en que se efectúe la enajenación de dichos bienes. (Ver notas al pie N°s 23 y 24)

c) Otras partidas que deben considerarse como un egreso.

La LIR establece que los contribuyentes que opten por ingresar al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán considerar como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado, las siguientes cantidades:

i) Las pérdidas tributarias acumuladas y determinadas al 31 de diciembre del año anterior a aquel en que se ingrese al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, conforme a las normas del artículo 31, inciso 4°, N° 3 de la misma ley, vale decir, las pérdidas que no hayan sido absorbidas conforme a lo establecido en esta disposición, se considerarán a su valor nominal, como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que los contribuyentes se acogen al régimen simplificado.

ii) Los bienes físicos que conforman el activo fijo de la empresa, a su valor neto tributario (descontadas las depreciaciones correspondientes) determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vale decir, los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los N°s 5 y 5 bis, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que se acogen al régimen.

iii) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario (costo de reposición según el N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR) determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio comercial en que se acogen al régimen.

E) 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.

i) IDPC que afecta a la empresa, comunidad o sociedad respectiva.

Según se ha señalado, la base imponible sobre la cual los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se afectan con el IDPC, corresponde a la diferencia positiva entre la suma de los ingresos percibidos (y devengados en los casos que la ley señala) menos la suma de los egresos efectivamente pagados, de acuerdo a lo indicado en la letra D) anterior.

Dicho resultado, en caso de ser positivo, estará afecto al IDPC, con la tasa de dicho tributo que esté vigente en el año comercial respectivo, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 20 de la LIR. De esta manera, los ingresos obtenidos a partir del año comercial 2017 y siguientes, se gravarán con una tasa del 25%.

Este tributo, se declara anualmente conforme a lo dispuesto en los artículos 65 N° 1 y 69 de la LIR, mediante la presentación de la declaración anual de impuesto a la renta, a través del Formulario N° 22. Tratándose del término de giro, y conforme a lo dispuesto en el N° 2, del artículo 69 de la LIR, estos contribuyentes deberán declarar en la oportunidad señalada en el artículo 69 del Código Tributario. En tal caso, deberán dar aviso a este Servicio, acompañando los libros de compras y ventas o de ingresos y egresos, según corresponda, y el libro de caja, y los demás antecedentes que éste estime necesarios, y deberá pagar el IDPC correspondiente dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.

En caso que el resultado anual determinado corresponda a una pérdida tributaria, ésta podrá ser deducida como un egreso del ejercicio siguiente, a su valor nominal, es decir, sin aplicar reajuste o actualización alguna, conforme a lo señalado en la letra D) anterior.

En el anexo N° 1 de la presente Circular, se muestra un ejemplo sobre la determinación de la base imponible del IDPC.

ii) Exención del IDPC por la que pueden optar los contribuyentes que la ley indica³¹.

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

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

Las empresas, comunidades o sociedades acogidas a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que cumplan con el requisito señalado precedentemente, podrán ejercer su opción anualmente, y deberán hacerlo dentro del plazo³² para presentar la declaración anual de impuestos a la renta de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en la forma que establezca este Servicio mediante una resolución que se emitirá para tales fines.

Cuando el contribuyente opte por invocar la exención del IDPC al momento de presentar su declaración anual de impuestos a la renta, transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior, dicha opción no podrá revertirse ni ser modificada, ni aun argumentando que ha incurrido en error propio. Con todo, en la declaración anual de impuesto a la renta correspondiente al año comercial siguiente, el contribuyente podrá optar por no aplicar la exención referida respecto del nuevo año comercial, si así lo estimare conveniente.

Ejercida que fuere la exención del IDPC, y cumpliéndose los requisitos para tal efecto, los propietarios, socios, comuneros o accionistas de las empresas, comunidad o sociedades respectivas, tributarán sobre las rentas que se determinen conforme a este régimen simplificado, solamente con el IGC, sin derecho al crédito por IDPC establecido en el artículo 56 N° 3 de la LIR³³.

En tal caso, el total de los pagos provisionales obligatorios y voluntarios que hubiere efectuado la empresa, comunidad o sociedad durante el año comercial respectivo, serán imputados por el propietario, socios, comuneros o accionistas en contra del IGC en la declaración anual de impuestos a la renta, y de originarse un excedente, se podrá solicitar su devolución, todo ello, conforme a lo dispuesto en los artículos 95 al 97 de la LIR.

Los referidos pagos provisionales, sean obligatorios o voluntarios, serán imputados por el propietario, comuneros, socios o accionistas, en la misma proporción en que deba atribuírseles la renta determinada por la empresa, comunidad o sociedad al término del ejercicio respectivo, según lo instruido en el numeral iii.1) siguiente.

Se hace presente que la exención³⁴ establecida en la letra d), del N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, rige para aquellos contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que a partir del 1° de enero de 2017 cumplan con los requisitos para gozar del beneficio tributario respecto de las rentas obtenidas a partir de esta última fecha, y por tanto, no se aplicará a los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 hayan obtenido rentas sujetas a esta disposición y deban declarar el impuesto en abril de 2017, debiendo para tal efecto aplicar las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N° 69 de 2014, complementadas en Circular N° 20 de 2016.

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

El N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, dispone que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva acogida al régimen simplificado de tributación de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR que se mantengan al término del ejercicio

³¹ Conforme a lo dispuesto en la letra d), del N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

³² De conformidad al artículo 69 de la LIR, la declaración anual de impuestos debe realizarse en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario comercial anterior.

³³ La empresa, comunidad o sociedad, no obstante la exención, se encuentra igualmente obligada a presentar la declaración anual de impuesto a la renta.

³⁴ La opción de acogerse a la exención se ejercerá anualmente en la forma que establezca el SII mediante resolución.

respectivo, que sean contribuyentes del IGC o IA según corresponda, se afectarán con dichos tributos sobre la renta de Primera Categoría (afecta o exenta de dicho tributo) determinada por la empresa, comunidad o sociedad que les sea atribuida en conformidad a lo dispuesto en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Adicionalmente, dichos propietarios, comuneros, socios o accionistas, se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, sobre las demás rentas que se hayan atribuido a la empresa, comunidad o sociedad respectiva, atendida su calidad de comunera, socia o accionista de otras empresas sujetas a normas de atribución.

En consecuencia, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de una empresa, comunidad o sociedad acogida al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, sobre las siguientes cantidades:

iii.1) Rentas determinadas por la empresa, comunidad o sociedad acogida a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR:

- a) Se trata de la renta determinada anualmente por la empresa, comunidad o sociedad respectiva, como diferencia entre los ingresos y egresos del ejercicio, conforme a lo señalado en el numeral i) anterior, sea que se afecte con el IDPC u opte por aplicar la exención del referido tributo cuando cumpla con los requisitos legales para tal efecto.
- b) La atribución de tales rentas deberá efectuarse en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A, del artículo 14 de la LIR. Por tanto, para tal efecto, deberán proceder en los siguientes términos:
 - (i) En los casos de empresarios individuales y empresas individuales de responsabilidad limitada, las rentas o cantidades respectivas se atribuirán en su totalidad a los empresarios o contribuyentes respectivos.
 - (ii) Tratándose de comuneros, socios o accionistas de sociedades por acciones, la renta se atribuirá en la proporción en que hayan acordado repartir o se repartan sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo respectivo o de la forma de distribución en el contrato social, los estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, y se haya informado de ello previamente al Servicio, en la forma y plazo que éste fije mediante resolución.
 - (iii) En caso que no se apliquen las reglas del párrafo anterior, la atribución de rentas se efectuará en la misma proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. Cuando se hubiere enterado solo una parte del capital, la atribución total de la renta se efectuará considerando la parte efectivamente enterada. Si ninguno de los socios o accionistas hubiere enterado capital, la atribución se efectuará en la proporción en que éste se hubiere suscrito. En el caso de los comuneros será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

Es decir, los socios y accionistas de empresas acogidas al régimen especial de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deben determinar la renta a incorporar en la base imponible de sus impuestos finales, aplicando sobre la base imponible del IDPC de la empresa respectiva, los porcentajes que correspondan a cada uno atendiendo al orden de prelación que se señala a continuación:

- 1) El porcentaje de participación en las utilidades que se haya acordado en el contrato social o estatutos.
- 2) Proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. Si sólo se ha enterado una parte, esa parte se entenderá como el total para estos efectos.
- 3) El porcentaje del capital suscrito, cuando ninguno de los socios o accionistas haya enterado cantidad alguna.

Cabe señalar que la proporción de la renta atribuida que corresponda en cualquier caso, así como los demás antecedentes que resulten pertinentes sobre la materia, deberán ser informados a este Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución.

iii.2) Rentas que hayan sido atribuidas a la empresa, comunidad o sociedad acogida a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, atendida su calidad de propietaria, socia, comunera o accionista de otras empresas sujetas a las reglas de atribución³⁵.

La atribución de dichas rentas que le han sido a su vez atribuidas a la empresa o sociedad acogida al artículo 14 ter de la LIR, se efectuará aun cuando la empresa, comunidad o sociedad acogida a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, determine como resultado para el año comercial respectivo una pérdida tributaria, ya que la norma legal no contempla la posibilidad de que las rentas que le hayan sido atribuidas sean absorbidas o compensadas por dicha pérdida.

Dentro de las rentas que deberán ser atribuidas, pueden incluirse por ejemplo, las siguientes:

- (i) Las rentas que les hayan sido atribuidas, provenientes de empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra C) N°s 1 y 2, del artículo 14 de la LIR.**
- (ii) Las rentas que les hayan sido atribuidas, provenientes de empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.**
- (iii) Las rentas que les hayan sido atribuidas, provenientes de empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 de la LIR.**

La atribución de tales rentas deberá efectuarse en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y para tal efecto deberán proceder en los mismos términos señalados en la letra b), del numeral iii.1) anterior.

De esta manera, los propietarios, 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 como tales 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 u opta por la exención del IDPC, sobre las rentas obtenidas directamente por la empresa, como también sobre las rentas que a esta última se le atribuyan de parte de empresas regidas por reglas de atribución.

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

En esta situación se encuentran los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad, que a su vez sea una empresa sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vale decir un contribuyente obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujeto al régimen de impuesto de Primera Categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales. Lo mismo ocurre por ejemplo en el caso de un Empresario Individual sujeto a las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR.

De acuerdo al N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las empresas, comunidades o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán considerar la atribución de la renta afecta al IGC o IA que les corresponda en su calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. Dicha renta deberá ser atribuida a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas. En tal caso, deberá informarse los propietarios, socios, comuneros o accionistas a quienes se les haya atribuido dicha renta y la proporción en que ésta se efectuó, así como la identificación de la sociedad, empresa o comunidad fuente de la renta atribuida.

v) Crédito por IDPC en contra del IGC o IA.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades sujetas al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, podrán imputar como crédito en contra del IGC o IA que corresponda sobre las rentas afectas a dichos tributos provenientes desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, aquél establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, por el IDPC que haya afectado a dicha renta en el mismo ejercicio.

³⁵ Caso excepcional del Empresario Individual acogido al régimen simplificado del artículo 14 ter, quien por ser persona natural puede invertir en una empresa acogida a los regímenes que contemplan atribución, como renta presunta, art. 14 letra A) y artículo 14 ter de la LIR.

El crédito por IDPC a que tiene derecho la renta atribuida por una empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, en tanto, se haya afectado con el citado tributo y no haya optado por aplicar la exención analizada en el punto ii), de la letra a), de esta letra E), se determinará aplicando directamente la tasa de 25%, sobre el monto de la renta atribuida respectiva.

Tal crédito procederá en la misma proporción en que los propietarios, comuneros, socios o accionistas deben considerar la renta afecta al IGC o IA determinada por la empresa, comunidad o sociedad, esto es, en los términos señalados en la letra a) o b), del N° 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, de acuerdo a lo instruido en la letra b), del numeral iii.1) anterior.

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

b) Crédito contra el IDPC.

De acuerdo a lo que establece la LIR³⁶, del IDPC determinado no podrá deducirse ningún tipo de crédito o rebajas por concepto de exenciones de impuestos o franquicias tributarias establecidas por la misma ley u otros textos legales³⁷, salvo los créditos señalados en el artículo 33 bis de la LIR; el crédito por concepto de IDPC correspondiente a los contribuyentes que se incorporan al régimen simplificado que antes de su incorporación se encontraban sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR; y el crédito por concepto de impuesto de Primera Categoría correspondiente a los retiros, dividendos o participaciones percibidas de empresas en las cuales participe.

Se hace presente además que estos contribuyentes pueden acceder para el financiamiento de sus actividades de capacitación, a los recursos consultados en el Fondo Nacional de Capacitación que establece la Ley N° 19.518³⁸, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2, de la Ley N° 20.170 de 2007.

³⁶ En la letra c), del N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

³⁷ Sin perjuicio de lo señalado en la Circular 34 de 2009, en relación al crédito por gastos de capacitación, que puede ser imputado contra los pagos provisionales mensuales obligatorios.

³⁸ Las normas legales indicadas de la citada Ley N° 19.518, sobre Estatuto de Capacitación y Empleo, establecen lo siguiente:

“Artículo 46, letra a).- El Servicio Nacional podrá establecer cada año, con cargo al Fondo Nacional de Capacitación, programas destinados a:

a) La ejecución de acciones de capacitación destinada a trabajadores y administradores o gerentes de empresas que tengan una planilla anual de remuneraciones imponibles inferior a 45 unidades tributarias mensuales en el año calendario anterior al de postulación al beneficio;”

“Artículo 48.- Los desembolsos que demanden las actividades de capacitación que se desarrollen en conformidad a la letra a) del artículo 46, se financiarán con cargo a recursos consultados para estos efectos en el Fondo Nacional de Capacitación, y su asignación deberá efectuarse a través de licitación pública, en la que sólo podrán participar los organismos inscritos en el Registro señalado en el artículo 19.

Para la selección y adjudicación de los cursos de capacitación previstos en este artículo, el Servicio deberá tener presente la coherencia entre el tipo de calificaciones ofrecidas, con las áreas de actividades económicas prioritarias de la región o localidad en que se ejecutarán, las que, junto con los criterios de priorización de los beneficiarios, serán propuestas anualmente con la participación del sector público y privado, convocados por las Direcciones Regionales del Servicio Nacional de Capacitación y Empleo y ratificadas por el Consejo Nacional de Capacitación.

Esta modalidad de financiamiento será incompatible con el mecanismo establecido en el artículo 36 de la presente ley.”

“Artículo 49.- Podrán ser beneficiarias de la modalidad de financiamiento señalada en el artículo anterior, las empresas señaladas en la letra a) del artículo 46 de la presente ley, que tengan a lo menos 3 meses de antigüedad desde su correspondiente iniciación de actividades a la inscripción de los beneficiarios en el curso de capacitación. Tratándose de personas jurídicas, sus socios deberán ser exclusivamente personas naturales.

Para acceder a los cursos de capacitación señalados en el artículo 48, las empresas deberán cumplir con los requisitos previstos en el inciso anterior. El Servicio Nacional asignará el beneficio entre las unidades productivas postulantes, a través de Resolución Exenta del Director Nacional; será cada adjudicado el que decidirá a qué curso aplicará el beneficio y el pago será directo al organismo capacitador elegido por el beneficiario, entre aquellos que hayan resultado adjudicados después del procedimiento de licitación pública respectivo.

b-1) Crédito por adquisiciones de bienes del activo inmovilizado establecido en el artículo 33 bis de la LIR:

Por expresa disposición de la ley, los contribuyentes sujetos a este régimen podrán imputar como crédito contra el IDPC, un porcentaje sobre las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, en conformidad a lo establecido en el artículo 33 bis de la LIR³⁹. En tal caso, aquella parte de la inversión destinada a las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado y que se impute como crédito, no podrá ser deducida como egreso por el contribuyente.

En cuanto a la determinación del crédito referido, éste se calculará sobre los bienes actualizados al término del ejercicio, en conformidad al artículo 41 de la LIR y según se ha indicado, sólo constituirá egreso aquella parte de la inversión efectivamente pagada, descontada una suma equivalente al monto del referido crédito.

En caso de resultar un excedente, este no dará derecho a devolución ni a la imputación a otro impuesto y tampoco a la imputación al mismo impuesto de los ejercicios siguientes.

b-2) Crédito por concepto de IDPC correspondiente a los contribuyentes que se incorporan al régimen simplificado, cuando se trate de contribuyentes que, antes de su incorporación al régimen simplificado se encontraban sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR:

Los contribuyentes que se encuentren en esta situación reconocen como ingresos en un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contados desde aquel en que ingresan al régimen simplificado, los ingresos diferidos indicados y determinados en la forma señalada en el número 5, de la letra a), de la letra D) de las presentes instrucciones.

En el caso de los contribuyentes que antes de su incorporación al régimen simplificado se encontraban sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR, el monto del crédito corresponderá 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, el cual 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.

Por su parte, cuando se trate de los contribuyentes que antes de su incorporación al régimen simplificado se encontraban sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR, el monto del crédito ascenderá 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, de la LIR. En todo caso, la parte del crédito que provenga del literal ii) de la norma recién citada, esto es, saldo de crédito sujeto a la obligación de restitución, podrá imputarse sólo hasta en un 65% del monto total del referido crédito⁴⁰.

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 éste no dará derecho a devolución ni tampoco podrá ser imputado a otros impuestos, no obstante podrá ser imputado en la misma forma, vale decir reajustado en los mismos términos, en el ejercicio siguiente y en los posteriores hasta su total extinción.

Con todo, no podrán acceder a este beneficio aquellas empresas que hayan cometido infracciones graves de carácter tributario o laboral en los 6 meses anteriores. Para estos efectos el reglamento establecerá las infracciones que causen esta inhabilidad."

"Artículo 50.- Las empresas beneficiarias podrán acceder al financiamiento establecido en este Párrafo sólo por los gastos efectuados en programas de capacitación para sus trabajadores y administradores que se realicen dentro del territorio nacional en las cantidades que el Servicio Nacional haya autorizado, conforme a las normas que más adelante se expresan. Dicho financiamiento podrá alcanzar en cada año calendario hasta la suma máxima equivalente a 26 unidades tributarias mensuales por cada empresa beneficiaria, con un límite de 9 unidades tributarias mensuales por persona beneficiaria."

³⁹ Las instrucciones sobre la forma de determinar este crédito se encuentran contenidas en Circular N° 62 de 2014 y en Circular N° 41 de 1990, ésta última modificada y complementada por Circular N° 20 de 2007 y 19 de 2009.

⁴⁰ De acuerdo a lo dispuesto en la letra b) del N°2 de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR.

Procede indicar además que el crédito del ejercicio que por este concepto se impute al impuesto de Primera Categoría del contribuyente acogido a la letra A.- del artículo 14 ter, en ningún caso 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.

La totalidad del crédito podrá ser imputado en un solo ejercicio, o sólo 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 en forma consecutiva el saldo del ingreso diferido, con el mínimo de 1/5 por cada ejercicio comercial hasta su total extinción, y se podrá reconocer el crédito hasta el quinto año en que se reconozca el ingreso diferido o en un plazo menor si el referido ingreso se reconoce en menos de 5 años.

b-3) Crédito por concepto de IDPC correspondiente, en el caso del reconocimiento como ingresos percibidos por parte de los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR, de los retiros, dividendos, o participaciones, debidamente incrementados.

Los contribuyentes que se encuentran en esta situación deben reconocer como ingresos del período, incorporándolos en la base imponible afecta al IDPC, los retiros, dividendos o participaciones percibidas en el ejercicio, debidamente incrementados en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 número 3) y 63.

En tales casos el referido crédito se imputará en contra del IDPC que deba pagar el contribuyente acogido a las disposiciones de la letra A.- del artículo 14 ter, en el mismo ejercicio en que debe reconocer como ingresos los retiros, dividendos, o participaciones señalados.

Así, respecto de los retiros, dividendos o participaciones percibidas desde un contribuyente acogido al régimen del artículo 14 letra A) de la LIR, estos tendrán derecho al crédito cuando al término del ejercicio comercial, dichos repartos resulten imputados al registro FUF o cuando no resulten imputados a ningún registro y además, el registro SAC tenga saldos de créditos para ser otorgados a sus propietarios, socios o accionistas.

Por otra parte, cuando los retiros, dividendos o participaciones percibidos por la empresa acogida al artículo 14 ter, provengan de un contribuyente acogido al artículo 14 letra B de la LIR, estos deberán definir si tienen o no derecho a crédito, observando los saldos de los registros existentes al término del ejercicio comercial anterior, y otorgando el crédito contenido en el registro SAC a la misma fecha. De lo contrario, es decir, cuando dichos saldos no sean suficientes para cubrir el reparto efectuado, deberá observarse los registros al término del ejercicio comercial a fin de verificar a cuál de estos resulta imputado, otorgándose el crédito contenido en el registro SAC a la misma fecha, comenzando por aquellos créditos sin obligación de restitución⁴¹ y luego, los créditos con obligación de restitución⁴².

En este último caso, deberá incrementarse la cantidad distribuida por el 100% del crédito, pero el contribuyente acogido al artículo 14 ter de la LIR, sólo tendrá derecho a imputar en contra del IDPC que determine, el 65% del crédito por IDPC que corresponda sobre el retiro, dividendo o distribución.

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.

En todo caso, el monto del crédito por este concepto, tal como ya se indicó para los fines del incremento, ascenderá sólo hasta el 65% de su monto total. Es decir, sólo el 65% del crédito por concepto de IDPC al que tengan derecho los retiros, dividendos, o participaciones que se incorporan como ingresos en la determinación de la base imponible de Primera Categoría, deberá considerarse

⁴¹ Numeral i) de la letra d) del N°2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

⁴² Numeral ii) de la letra d) del N°2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

tanto para los fines del incremento de tales sumas así como para los fines del crédito a imputar en contra del impuesto de Primera categoría que se determine conforme a las disposiciones de la letra A.- del artículo 14 ter.

b-4) Orden de imputación de los créditos en contra del IDPC de los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR.

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.

c) Pagos provisionales mensuales obligatorios.

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

i) Tasa general de PPMO.

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

Para tales efectos, considerarán, como regla general, sólo los ingresos percibidos por el contribuyente, sin perjuicio de que deberán también considerar los ingresos devengados en los casos señalados en el N° 3, de la letra a) de la letra D) anterior. El ingreso diferido no se debe considerar para el cálculo de los Pagos Provisionales Mensuales obligatorios que establece la letra i) del artículo 84 de la LIR.

ii) Tasa especial de PPMO⁴³.

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

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

Lo anterior, puede graficarse en la siguiente fórmula:

$$\% = \frac{\{ [(TIGC \text{ Socio } 1) \times (RLI \times \% \text{ Socio } 1)] + [(TIGC \text{ Socio } 2) \times (RLI \times \% \text{ Socio } 2)] + [(TIGC \text{ Socio } N) \times (RLI \times \% \text{ Socio } N)] + [...] \}}{IB} \times 100$$

Donde:

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

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

⁴³ De acuerdo a la modificación introducida en la letra i), del artículo 84 de la LIR, por la letra e), del numeral 48), del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

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

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

Para estos efectos, se considerará la tasa efectiva, renta líquida imponible e ingresos brutos correspondientes al año comercial inmediatamente anterior a partir del cual se pretende aplicar la tasa opcional. En consecuencia, la tasa que se determine conforme a este procedimiento se aplicará a los ingresos brutos del mes en que deba presentarse la declaración de renta correspondiente al ejercicio comercial anterior y hasta los ingresos brutos del mes anterior a aquel en que deba presentarse la próxima declaración de renta.

Ejemplo:

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

Socio	Base IGC al 31.12.16	IGC al 31.12.16 (**)	Tasa Efectiva IGC(*)	RLI empresa	% de la renta atribuida
A	16.500.000	468.681	2,8%	25.000.000	20%
B	14.600.000	319.797	2,2%	25.000.000	10%
C	20.800.000	812.681	3,9%	25.000.000	30%
D	36.000.000	2.829.599	7,9%	25.000.000	40%

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

(**) Supuesto

Aplicación de la fórmula:

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

$$\frac{(140.000 + 55.000 + 292.500 + 790.000)}{400.000.000} = \frac{1.277.500}{400.000.000} \times 100 = 0,32\%$$

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

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

Los contribuyentes acogidos al régimen simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se gravan al término del ejercicio con el IDPC sobre la diferencia entre los ingresos y egresos del periodo, ambos conforme a su valor nominal. Sobre la proporción de la renta atribuida que corresponda, se afectará con el IA su titular, propietario, comunero, socio o accionista sin domicilio ni residencia en el país.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el inciso 6°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, las empresas, comunidades o sociedades sujetas a dicho régimen, deberán efectuar una retención de IA sobre las cantidades determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, con la tasa vigente del referido tributo (actualmente de un 35%), y con derecho a deducir de dicha retención el crédito por IDPC, cuando la empresa o sociedad respectiva se hubiere gravado con dicho tributo, aplicando directamente sobre la misma cantidad, la tasa del referido tributo que corresponda al ejercicio respectivo y sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito, de acuerdo al artículo 62 de la LIR.

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

comercial respectivo, ya que ésta sólo se practica al término de cada ejercicio sobre la base imponible determinada⁴⁴.

De esta manera, la retención de IA deberá ser determinada por la empresa, comunidad o sociedad respectiva, sobre el resultado determinado al término del ejercicio, considerando lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y deberá ser declarada y pagada en el mes de abril del año siguiente, conforme a las normas de los artículos 65 N° 1 y 69 de la LIR.

Por su parte, el propietario, comunero, socio o accionista⁴⁵, contribuyente del IA sin domicilio ni residencia en Chile, deberá declarar y pagar el IA, mediante la presentación de una declaración anual de impuesto. Esta declaración deberá ser presentada en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior, pudiendo en dicha oportunidad darse de abono al IA que resulte, la suma retenida por la empresa, sin aplicar reajuste alguno.

F) Registros y controles que se encuentran obligados a llevar los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR⁴⁶.

Los contribuyentes acogidos al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se encuentran obligados a llevar los siguientes registros y controles, sin perjuicio de las demás obligaciones de registro y control que establecen en general las leyes:

a) Libro de compras y ventas: Conforme a lo dispuesto en el artículo 59 del Decreto Ley N° 825 de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, los vendedores y prestadores de servicios afectos a los impuestos que el mencionado artículo indica, deberán llevar los libros especiales que determina el Reglamento de dicha ley, y en la forma que el mismo establece, debiendo registrar en ellos todas sus operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados.

b) Libro de ingresos y egresos: La obligación de llevar este libro o registro, sólo alcanza a aquellos contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas referido. En dicho libro, los contribuyentes deberán registrar tanto los ingresos percibidos como los devengados que obtengan, y por otra parte los egresos pagados y las cantidades adeudadas.

c) Libro de caja: La obligación de llevar este libro, alcanza a todos los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, sea que lleven el libro de compras y ventas o el libro de ingresos y egresos, según corresponda. En este libro, los contribuyentes deberán registrar de manera cronológica el flujo de sus ingresos y egresos en las operaciones que realicen, incluyendo también los aportes, préstamos y cualquier otra cantidad que se reciba en la empresa y afecte la caja de la misma, así como también los pagos o devoluciones de esas sumas, los retiros o distribuciones de utilidades que se efectúen a favor de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, y cualquier otro desembolso que se efectúe desde la empresa y afecte también la caja de la misma.

Este Servicio mediante resolución N° 129 de 31.12.2014, estableció los requisitos que deberán cumplir los libros de ingresos y egresos y el libro de caja referidos precedentemente.

G) Obligaciones tributarias y registros de las cuales estarán liberados los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR⁴⁷.

Los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, estarán liberados, para los efectos tributarios, de las siguientes obligaciones tributarias y registros contables:

- a) Llevar contabilidad completa;
- b) Practicar inventarios en cualquier época del año;

⁴⁴ La retención de IA debe efectuarse al término del ejercicio, pues en esa fecha se determina la base imponible afecta a dicho impuesto de acuerdo a lo establecido en el N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

⁴⁵ Conforme a lo estipulado en el N° 4, del artículo 65 de la LIR, los contribuyentes del artículo 58 N° 2 de la LIR, deberán presentar una declaración sobre las rentas que se le atribuyan conforme a la ley.

⁴⁶ Conforme a lo dispuesto en el N° 3, de la letra A del artículo 14 ter de la LIR.

⁴⁷ En virtud de lo dispuesto por el N° 4, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

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

En todo caso, las liberaciones señaladas no obstan a que el contribuyente, pueda voluntariamente decidir llevar contabilidad completa. Es decir, no obstante encontrarse acogido al régimen de tributación simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, puede optar por llevar contabilidad completa, sin perjuicio de que el resultado tributario del ejercicio se determinará en la forma señalada en la letra E) anterior.

Cuando el contribuyente decida alternativamente llevar una contabilidad completa conforme a las normas contenidas en los artículos 16 y siguientes del Código Tributario, se libera de la obligación de llevar los registros de ingresos y egresos, y de caja, según corresponda, sin perjuicio de que el resultado tributario afecto a impuestos deba igualmente determinarse conforme a las reglas señaladas anteriormente. En los procesos de fiscalización que efectúe este Servicio, el contribuyente deberá acompañar, cuando se requiera, los registros respectivos, o bien, la contabilidad completa cuando hubiere decidido llevarla de manera alternativa.

En este último caso, los contribuyentes deberán manifestar de manera expresa en la declaración anual de impuestos anuales a la renta correspondiente a cada año comercial por el cual tomaron dicha decisión, pudiendo cambiarla cuando lo estimen adecuado, pero en tal caso, se encontrarán obligados a llevar los registros de ingresos y egresos y de caja según corresponda, por el año comercial respectivo⁴⁸.

Se hace presente además que las liberaciones en comento, no alcanzan aquellas demás obligaciones, sea de llevar libros, registros u otras obligaciones accesorias establecidas en distintas normas legales o tributarias, distintas de las señaladas en la disposición analizada.

Finalmente cabe indicar que cuando los contribuyentes emitan facturas electrónicas respecto de los ingresos de su giro, el Servicio podrá liberarlos mediante resoluciones generales o particulares de los libros o declaraciones juradas que se encuentra obligados a llevar o presentar, en los casos y cumpliendo los requisitos que establezca mediante resolución.

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

Los contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán permanecer en él a lo menos durante tres ejercicios comerciales consecutivos completos; salvo el caso de los contribuyentes que inician sus actividades sujetos al régimen del artículo 14 ter de la LIR, los cuales conforme a lo dispuesto en el N° 5, de la letra A), de dicho artículo, podrán excepcionalmente optar por abandonarlo a contar del 1° de enero del año calendario siguiente, debiendo dar aviso de tal circunstancia entre el 1° de enero y el 30 de abril del año que se incorporen al nuevo régimen por el que opten o les corresponda.

Después de cumplir el plazo señalado, los contribuyentes podrán retirarse voluntariamente de dicho sistema, debiendo para tal efecto dar aviso a este Servicio, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que deseen incorporarse al nuevo régimen, quedando sujeto a él a partir del 1° de enero del año comercial del aviso.

Para efectuar el aviso, deberán utilizar el Formulario N° 3264 en los términos ya señalados.

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

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

⁴⁸ Así también se ha instruido mediante el Oficio N° 1502 de 2015.

a) Cuando el promedio anual de sus ingresos percibidos o devengados en los tres últimos ejercicios comerciales móviles, por ventas y servicios de su giro o actividad, determinados conforme a lo dispuesto en la letra c), de la letra B-1) anterior, supere el límite de 50.000 UF.

No obstante ello, la LIR permite que el contribuyente por una sola vez exceda el referido límite, sin que por ello deba obligatoriamente abandonar el régimen, sin perjuicio de lo señalado en la letra b) siguiente. En caso que el contribuyente exceda por una segunda vez dicho límite, deberá abandonar obligatoriamente el régimen⁴⁹.

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

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

c) Cuando el contribuyente, habiendo cumplido con los requisitos para ingresar al régimen y estando en él, se encuentre en una o más de las circunstancias señaladas en el punto B-2) de la letra B) anterior, que le impiden mantenerse en el régimen debiendo por tanto abandonarlo en forma obligatoria.

Para tales efectos deberán también utilizar el Formulario N°3264 en los términos ya señalados.

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

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

a) Al ingresar al régimen simplificado.

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

De acuerdo al N° 2, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, 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 IGC o IA, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la LIR, 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.

i) Para tales efectos, los contribuyentes que se encuentren en esta situación considerarán como ingreso diferido, el resultado positivo de la suma y resta de las siguientes partidas:

PARTIDAS		
Valor positivo del capital propio tributario al 31 de diciembre de 2016. Dicho capital propio deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR.	\$	(+)
Saldo de retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016. Dicho saldo de retiros en exceso deberá considerarse reajustado a la fecha señalada, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al de diciembre de 2015 y el mes anterior al término del ejercicio del año 2016.	\$.....	(+)
Capital pagado o aportado efectivamente al 31 de diciembre de 2016.	\$	(-)

⁴⁹ De acuerdo al inciso final, del N° 5, 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 empresa, todos ellos, reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término del ejercicio del año 2016.		
El saldo positivo de las cantidades no constitutivas de renta, rentas exentas de IGC o IA y las rentas afectas con el IDPC en carácter de único, existentes en el Fondo de Utilidades No Tributables determinadas al 31 de diciembre de 2016.	\$	(-)
Incremento correspondiente al monto del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 número 3) y 63 de la LIR, 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.	\$	(+)
TOTAL INGRESO DIFERIDO	\$	(=)

El ingreso diferido determinado conforme al esquema anterior, se considerará dentro de los ingresos del ejercicio respectivo del contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter, debiendo imputarse en un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contados desde el ejercicio comercial 2017 en que ingresa 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.

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.

La parte del ingreso diferido que se impute como ingreso percibido mas todos los demás ingresos y menos los egresos del período analizados en la letra D) de la presente Circular, constituirá la base imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría conforme al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, correspondiente al ejercicio comercial 2017 de estos contribuyentes.

En el anexo N° 2 de la presente Circular, se muestra un ejemplo sobre la incorporación al régimen simplificado, por parte de un contribuyente que se mantenía en el régimen general de tributación vigente al 31 de diciembre de 2016.

a.2) Incorporación a contar del 1° de enero de 2018.

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

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

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

Conforme a lo dispuesto por la letra a) del N° 6, del numeral III, del artículo tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780⁵⁰, tratándose de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, considerarán dentro de sus ingresos del primer ejercicio sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, la parte del ingreso diferido determinado conforme con el siguiente procedimiento:

PARTIDAS			
Valor positivo del capital propio tributario determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.	\$	(+)	
Dicho capital propio deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR.			
Saldo de retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.	\$.....	(+)	
Dicho saldo de retiros en exceso deberá considerarse reajustados a la fecha señalada, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al término del ejercicio anterior al que precede al de cambio de régimen y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado.			
El capital pagado o aportado efectivamente en la empresa o sociedad al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.	\$	(-)	
Para ello, deberán considerarse los aportes iniciales, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado.			
El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establecen las letras a) y c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 LIR, es decir los registros RAP y REX, incluyendo este último las cantidades señaladas en el numeral iii) de la letra a), del número 1, del numeral I, del artículo tercero transitorio de la LEY N° 20.780.	\$	(-)	
Incremento correspondiente al monto del crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3) y 63 de la LIR, 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 de la LIR 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 del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.	\$	(+)	
INGRESO DIFERIDO	\$	(=)	

El ingreso diferido determinado conforme al esquema anterior, se considerará dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo del contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter, debiendo imputarse en un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contados desde el primer ejercicio comercial en que ingresa 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.

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.

⁵⁰ Incorporado por el numeral ii) de la letra b., del N° 5., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

La parte del ingreso diferido que se impute como ingreso percibido mas todos los demás ingresos y menos los egresos del período analizados en la letra D) de la presente Circular, constituirá la base imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría conforme al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

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

Conforme a lo dispuesto por la letra b) del N° 6, del numeral III, del artículo tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780⁵¹, tratándose de empresas sujetas a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR, considerarán dentro de sus ingresos del primer ejercicio sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, la parte que determine del ingreso diferido determinado conforme con el siguiente procedimiento:

PARTIDAS		
Valor positivo del capital propio tributario determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. Dicho capital propio deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR.	\$	(+)
Saldo de retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. Dicho saldo de retiros en exceso deberá considerarse reajustados a la fecha señalada, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al término del ejercicio anterior al que precede al de cambio de régimen y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado.	\$.....	(+)
El capital pagado o aportado efectivamente en la empresa o sociedad al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. Para ello, deberán considerarse los aportes iniciales, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes que precede al término del ejercicio anterior al año de incorporación al régimen simplificado.	\$	(-)
Las cantidades anotadas en el registro que establece la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, es decir el registro REX que incluye las cantidades señaladas en el numeral iii), de la letra a), del número 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, vale decir al saldo de las rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta, y las rentas con tributación total cumplida.	\$	(-)
Incremento correspondiente al monto del 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.	\$	(-)
INGRESO DIFERIDO	\$	(-)

El ingreso diferido determinado conforme al esquema anterior, deberá imputarse, considerándose dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo del contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter, en un período de hasta cinco ejercicios comerciales

⁵¹ Incorporado por el numeral ii) de la letra b., del N° 5., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

consecutivos, contados desde el primer ejercicio comercial en que ingresa 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.

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.

La parte del ingreso diferido que se impute como ingreso percibido mas todos los demás ingresos y menos los egresos del período analizados en la letra D) de la presente Circular, constituirá la base imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría conforme al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

iii) Crédito imputable en contra del impuesto de Primera Categoría en los casos analizados en los puntos precedentes, vale decir en las tres situaciones especiales analizadas en esta letra J, sobre “Situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado, o al salir de éste.”

a) En el caso en que los contribuyentes, conforme al N° 2, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, deban considerar dentro de sus ingresos los ingresos diferidos a que se refiere esta disposición, incrementados 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 del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, tendrán derecho a que tales créditos, considerados como un saldo total, puedan seguir siendo imputados al IDPC 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 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 IDPC sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio.

b) Por su parte, en el caso en que los contribuyentes, conforme a la letra a) del N° 6, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, deban también considerar dentro de sus ingresos el ingreso diferido a que se refiere esta disposición, incrementados en una cantidad equivalente al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 número 3) y 63 de la LIR, que se mantenga acumulado en el registro SAC a que se refiere la letra d) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR 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 del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, tendrán derecho a que 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 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 IDPC sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio.

c) Finalmente, en el caso en que los contribuyentes, conforme a la letra b) del N° 6, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, deban también considerar dentro de sus ingresos el ingreso diferido a que se refiere esta disposición, incrementado en una cantidad equivalente al crédito por IDPC 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 del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Tales créditos, considerados como un saldo total, podrán seguir siendo imputados al IDPC 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 IDPC 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 de la LIR, se imputará sólo hasta alcanzar un 65% de su monto.

En el anexo N° 3 de la presente Circular se muestra un ejemplo sobre la incorporación al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, de un contribuyente que proviene del régimen general establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR (régimen con imputación total del IDPC).

En el anexo N° 4 de la presente Circular se muestra un ejemplo sobre la incorporación al régimen simplificado de un contribuyente que proviene del régimen general establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR (régimen de imputación parcial del IDPC).

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

b-1) Los contribuyentes que opten por retirarse del régimen simplificado, deberán dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que deseen cambiar de régimen, quedando por tanto, sujetos a contar del día 1° de enero del año comercial del aviso, a las normas comunes de la LIR. Para tales efectos deberán también utilizar el Formulario N°3264 en los términos ya señalados. En tal caso, dichos contribuyentes podrán optar por aplicar las disposiciones de uno de los nuevos regímenes generales de tributación vigentes a contar del 1° de enero de 2017, establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, siempre que cumplan los requisitos establecidos en este último artículo para ejercitar dicha opción. La opción para declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa conforme a uno de estos regímenes generales de tributación, deberá ejercerse desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen,⁵² debiendo cumplir los requisitos y formalidades establecidas en el inciso 6°, del artículo 14 de la LIR⁵³.

Si no ejercieren la referida opción en el plazo legal, la propia ley establece un régimen por defecto en el artículo 14 de la LIR.

b-2) Por su parte, los contribuyentes que deban retirarse obligatoriamente del régimen simplificado, deberán operar en la forma que se indica a continuación, dependiendo de la circunstancia que los excluye del mismo:

⁵² De acuerdo al inciso 4°, del artículo 14 de la LIR.

⁵³ Conforme al inciso 6°, del artículo 14 de la LIR, para ejercer la opción, los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes del artículo 58, número 1°, deberán presentar ante el Servicio, en la oportunidad señalada, una declaración suscrita por el contribuyente, en la que se contenga la decisión de acogerse a los regímenes de las letras A) o B), según corresponda. Tratándose de comunidades, la declaración en que se ejerce el derecho a opción deberá ser suscrita por todos los comuneros, quienes deben adoptar por unanimidad dicha decisión. En el caso de las sociedades de personas y sociedades por acciones, la opción se ejercerá presentando la declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo unánime de todos los socios o accionistas. Cuando las sociedades por acciones ejercieren la opción para acogerse al régimen de la letra A) de este artículo, cumpliendo los requisitos legales para tal efecto, la cesión de las acciones efectuada a una persona jurídica constituida en el país o a otra entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, deberá ser aprobada previamente en junta de accionistas por la unanimidad de éstos. En caso que se estipule en contrario, tal norma se incumpla, o bien, se enajenen las acciones a un tercero que no sea una persona natural con domicilio o residencia en el país o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, la sociedad por acciones no podrá acogerse al régimen de la letra A) del artículo 14, o bien, deberá abandonarlo en la forma señalada en la letra c), del número 1.-, de la letra D) de este artículo. Cuando las entidades o personas a que se refiere este inciso actúen a través de sus representantes, ellos deberán estar facultados expresamente para el ejercicio de la opción señalada.

Circunstancia de la exclusión	Período a partir del cual se incorporan a las normas comunes de la LIR; Régimen del Art. 14 al que se incorporan.	Aviso al SII
a) Incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el N° 1, de la letra A), del artículo 14 ter.	Se incorporan a las normas comunes de la LIR, a contar del 1° de enero del año comercial siguiente a aquél en que ocurre el incumplimiento. Pueden optar por aplicar las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR, siempre que cumplan los requisitos para ejercer dicha opción.	Entre el 1° de enero y el 30 de Abril del año calendario en que se incorporan al régimen.
b) Incumplimiento del requisito establecido en el inciso primero de la letra A) del artículo 14 ter; esto es cuando cambien o dejen de ser las entidades que en este inciso se indican.	Se incorporan a las normas comunes de la LIR, a contar del 1° de enero del año comercial en que se produce el incumplimiento. Deben sujetarse a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR.	Entre el 1° de enero y el 30 de Abril del año calendario siguiente al que se incorporan al régimen general.
c) Cuando las entidades indicadas en el inciso primero de la letra A) del artículo 14 ter, no estén conformadas exclusivamente por las personas que en este inciso se señalan.	Se incorporan a las normas comunes de la LIR, a contar del 1° de enero del año comercial siguiente en que se produce el incumplimiento. Deben sujetarse a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR.	Entre el 1° de enero y el 30 de Abril del año calendario en que se incorporan al régimen.
d) En el caso en que las sociedades por acciones cuando se estipule en contrario o se incumpla lo dispuesto en la letra e), del número 1.- de la letra A) del artículo 14 ter.	Se incorporan a las normas comunes de la LIR, a contar del 1° de enero del año comercial siguiente en que se produce el incumplimiento. Deben sujetarse a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR. ⁵⁴	Entre el 1° de enero y el 30 de Abril del año calendario en que se incorporan al régimen.

b-3) Los contribuyentes que abandonen voluntaria u obligatoriamente el régimen simplificado del artículo 14 ter de la LIR, junto con incorporarse al régimen general de tributación por el que opten, o bien, al que les corresponda de acuerdo a la LIR, deberán considerar además las siguientes reglas:

i) Obligación de practicar un inventario inicial para efectos tributarios.

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

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

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

i.3) Los demás activos que deban incorporarse al inventario inicial, se reconocerán al valor de costo tributario que corresponda al tipo de activo de que se trate, y según las reglas establecidas en la LIR.

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

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

⁵⁴ Cuando se produzca este incumplimiento, los propietarios, comuneros, socios o accionistas que no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país, personas jurídicas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, cualquiera sea su calidad jurídica, se afectarán con el impuesto establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR, sobre la renta que se les deba atribuir al término de ese año comercial, como se explicó en la letra a) del punto B-2) del N° 1 del Capítulo 1 de estas Instrucciones.

El resultado positivo que se produzca entre el valor de las existencias del activo realizable, más el valor de los activos fijos físicos menos las pérdidas tributarias que se hayan determinado al 31 de diciembre del último año comercial en que estuvo acogido al régimen simplificado, constituirán para efectos tributarios un ingreso diferido. Este ingreso deberá reconocerse en el régimen al que se incorpore en partes iguales dentro de los ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales consecutivo siguientes, contados desde aquel en que se produce el cambio de régimen, incorporando como mínimo un tercio de dicho ingreso en cada ejercicio hasta su total extinción.

Cabe destacar, que si bien el inventario inicial que debe confeccionar el contribuyente contempla todas las existencias y activos fijos físicos que mantenga al término del ejercicio anterior a aquel en que se incorpora al régimen general, para efectos de determinar el ingreso diferido señalado en el párrafo anterior, sólo deberán considerarse aquellas partidas que se encuentren efectivamente pagadas, pues sólo ellas han representado un egreso en el régimen simplificado, cuya deducción se compensa al considerarlos como parte del activo de la empresa.

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

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

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

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

En el caso que el resultado del recuadro anterior, sea negativo, dicho resultado constituirá la pérdida tributaria que podrá deducirse como gasto en el nuevo régimen, en la forma dispuesta en el N° 3, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR.

iii) Obligación de determinar un capital propio tributario.

Los contribuyentes deberán también determinar el monto del capital propio tributario existente al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, valorizando los activos existentes a dicha fecha, en la forma señalada en el numeral i) anterior, y de acuerdo a lo establecido en el N° 1, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.

En todo caso, en dicha determinación no deberán considerarse como parte de los activos, las cuentas por cobrar por ingresos devengados no percibidos al 31 de diciembre, y tampoco se considerará como parte del pasivo exigible, las cuentas por pagar a dicha fecha por gastos adeudados, que no han sido considerados en la base imponible del IDPC en el ejercicio que corresponda. No obstante, respecto de estas partidas deberá aplicarse lo señalado en el numeral vi) siguiente.

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

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

Con motivo de la incorporación a cualquiera de los regímenes generales de tributación, estos contribuyentes deberán determinar el capital propio tributario calculado conforme a lo señalado precedentemente, al cual se deberá restar el monto positivo del ingreso diferido señalado en los numerales i) e ii) anteriores, y el valor del capital efectivamente aportado a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores ocurridos hasta el 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, todos ellos reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes en que se efectuó el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al término del último ejercicio acogido al régimen. Ello con la finalidad de incorporar estas cantidades al registro REX, como rentas que ya han completado su tributación con los impuestos a la renta.

Lo anterior, se puede graficar de la siguiente manera:

Detalle	Valor	
Capital Propio Tributario Positivo determinado al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, calculado conforme al N° 1 del artículo 41 de la LIR.	\$	(+)
Ingreso diferido a considerar en 3 ejercicios consecutivos (Determinado como la diferencia entre el valor de las existencias más el valor de los activos fijos físicos, ambos efectivamente pagados, y descontando las pérdidas tributarias.	\$.....	(-)
Valor del capital efectivamente aportado a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, ocurridos hasta el 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Todos ellos, se reajustarán de acuerdo a la variación del IPC entre el mes en que se efectuó el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al término del último ejercicio acogido al régimen.	\$.....	(-)
Diferencia que corresponde a las rentas ya tributadas y no retiradas o distribuidas, en el régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	\$	(=)

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

La diferencia positiva, corresponderá a las utilidades acumuladas en el capital propio tributario de la empresa, constituyendo el saldo inicial positivo de los registros señalados en la letra c), del N° 4, de la letra A), o en la letra c), del N° 2, de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según sea el régimen general a que se encuentre sujeto el contribuyente (esto es anotadas en el registro REX), considerándose para todos los efectos de la LIR como rentas que ya han completado su tributación con los impuestos a la renta, y en consecuencia, no deben ser declarados ni considerados para la progresividad que establece el artículo 54 N° 3 de la LIR, frente al IGC.

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

vi) Situación de los ingresos devengados y no percibidos y los gastos adeudados no pagados antes del cambio al régimen general.

Los ingresos devengados y no percibidos, así como los gastos adeudados y no pagados, al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, y que en su condición de tales no formaron parte del resultado tributario en dicho régimen, deberán ser considerados por los contribuyentes al momento en que se incorporen al régimen general de tributación.

Conforme con ello, el contribuyente que abandona el régimen simplificado, deberá imputar o deducir al 1° de enero del año de su incorporación al régimen general de tributación, según corresponda, los ingresos devengados no percibidos y los gastos que se encontraban adeudados al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

En el anexo N° 5 de la presente Circular, se muestra un ejemplo sobre los efectos del cambio del régimen simplificado de tributación al régimen general.

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

Los contribuyentes que se hayan retirado del régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, ya sea en forma obligatoria o voluntaria, no podrán volver a incorporarse a dicho régimen sino hasta después de permanecer cinco años comerciales consecutivos acogidos al régimen general de la LIR en base a contabilidad completa⁵⁵.

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

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

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

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

Para establecer la base imponible afecta a la tributación que dispone el N°4 del artículo 38 bis de la LIR, los contribuyentes acogidos al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, que terminen su giro, o bien, se les aplique lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario, deberán determinar las rentas o cantidades acumuladas a la fecha término de giro.

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

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

⁵⁵ De acuerdo a la letra f), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Partida	
Activo realizable existente a la fecha de término de giro según inventario, valorado según costo de reposición de conformidad al N° 3, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.	\$.... (+)
Bienes físicos del activo inmovilizado según inventario, a su valor actualizado al término de giro, conforme a los artículos 31 inciso 4° N° 5 aplicando sólo depreciación normal, 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, pendientes de tributación.	\$.... (=)

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

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

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

Cabe hacer presente, que la empresa o sociedad o comunidad que pone término a su giro deberá además atribuir la renta líquida imponible determinada durante su último ejercicio, en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según el caso. Por lo tanto, la empresa deberá cumplir con el IDPC sobre dicha renta y los propietarios, socios, comuneros o accionistas, debido a la atribución de tales cantidades, deberán gravarlas con el IGC o IA, según corresponda, pero en este caso con derecho al crédito por IDPC que las gravó previamente, según lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, de acuerdo a las reglas generales aplicables a los contribuyentes sujetos a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

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

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

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

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

c) Rentas determinadas al momento del término de giro que son atribuidas a propietarios, socios, comuneros o accionistas sujetos al IDPC.

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

En el anexo N° 6 de la presente Circular, se muestra un ejemplo sobre la tributación al término de giro de estos contribuyentes.

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

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

Tales contribuyentes tienen derecho a esta opción por las rentas o cantidades que se entienden atribuidas al término de giro, conforme a las reglas del N° 4, del artículo 38 bis de la LIR.

i) Determinación de la tasa promedio del IGC.

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

- (a) Si la empresa que pone término de giro tuviera una existencia de seis o más ejercicios comerciales consecutivos, las rentas o cantidades que correspondan al empresario, comunero, socio o accionista con ocasión del cese de las actividades, se afectarán con una tasa de IGC equivalente al promedio de las tasas marginales más altas de la escala de tasa 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, pero superior a un año, la tasa promedio antes indicada se determinará considerando los años de existencia efectiva de la empresa que cesa sus actividades.

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

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

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

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

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

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

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

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

Dicho valor deberá ser certificado por la empresa, sociedad o comunidad en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución, al adjudicatario respectivo. Advierte la Ley, que respecto del valor de adjudicación no corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, o en el inciso cuarto, del número 8, del artículo 17 de la LIR, vale decir el SII no podrá aplicar las facultades de tasación que dichas normas establecen.

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

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

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

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

- El monto de las rentas o cantidades atribuidas.
- El monto de los retiros, remesas o distribuciones.
- El monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios y voluntarios efectuados, que correspondan a cada socio, comunero o accionista. Esta obligación de informar sólo procederá cuando el contribuyente ejerza la opción por eximirse del pago del IDPC del ejercicio respectivo. Los pagos provisionales que le correspondan a cada dueño serán informados en la misma proporción en que deba atribuirse la renta.

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

M) Reglas que deberán aplicar los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 se encontraban sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, y que a partir del 1° de enero de 2017 opten por abandonarlo desde esa fecha⁵⁶.

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

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

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

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

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

b) Por utilidades o excedentes líquidos, lo que resulte de aplicar lo dispuesto en el N° 3, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, sin deducir las pérdidas de ejercicios anteriores, y no se aplicará lo establecido en el inciso 1°, del artículo 48 del Código del Trabajo⁵⁷.

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

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

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

Ñ) Contribuyentes que se mantengan acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016⁵⁸ y que se incorporen por opción, a partir del 1° de

⁵⁶ Conforme al numeral 3), del número III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁵⁷ El artículo 48 del Código del Trabajo fue modificado por el numeral 3), del artículo 17 de la Ley, materia analizada por este Servicio en la Circular N° 62 de 2014.

⁵⁸ Conforme con lo dispuesto en los incisos 2° y siguientes, del N° II.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

enero de 2017, al régimen simplificado de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR⁵⁹.

La Ley N° 20.780, derogó el artículo 14 bis y sus normas relacionadas de la LIR, a contar del 1° de enero del año 2015. No obstante lo anterior, la referida Ley también estableció que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 se encuentren acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, podrán optar por mantenerse en dicho régimen transitoriamente hasta el 31 de diciembre de 2016⁶⁰.

Conforme con lo señalado, tales contribuyentes, esto es los que transitoriamente permanezcan acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, deberán a partir del 1° de enero de 2017, optar por el régimen tributario al que se sujetarán a partir de dicha fecha.

Dentro de tales opciones se encuentra la posibilidad de incorporarse al régimen tributario de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, a partir del 1° de enero de 2017. Sin embargo, para poder hacer efectiva la incorporación estos contribuyentes deberán cumplir con los requisitos para ingresar a tal régimen que establece el texto del artículo 14 ter vigente a partir del 1° de enero de 2017, analizados en detalle en la presente Circular.

Por su parte, las instrucciones sobre la determinación de las rentas correspondientes a estos contribuyentes al término del año comercial 2016 y su respectiva tributación, esto es, su tributación en base a las disposiciones del artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente a esa fecha⁶¹, así como las formalidades para su incorporación al régimen simplificado, se encuentran contenidas en la Circular N° 69 de 2014.

2) Exención de Impuesto Adicional por ciertos servicios prestados en el exterior a las micro, pequeñas y medianas empresas, a contar del 1° de enero de 2017⁶².

La letra B, del artículo 14 ter de la LIR, establece a contar del 1° de enero de 2017, una exención de IA que favorece a los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten ciertos servicios a las micro, pequeñas y medianas empresas, de acuerdo a lo que a continuación se instruye. Lo anterior, se aplicará sin perjuicio de las demás exenciones que establece la LIR en su artículo 59, y de la aplicación de los términos de un convenio para evitar la doble tributación internacional que se encuentre vigente.

A) Rentas o cantidades exentas.

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

Ahora bien, la letra B, del artículo 14 ter de la LIR, dispone que se encuentran exentas de IA, las cantidades establecidas en el N° 2, del artículo 59 de la LIR pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, como remuneración por la

⁵⁹ En virtud de lo dispuesto en el N° 3), del numeral II.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

⁶⁰ Conforme al N° II.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, cuyas instrucciones, se encuentran en la Circular N°69 de 2014.

⁶¹ Se hace presente que el artículo 38 bis de la LIR, fue modificado por el N° 6, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016. Es esta norma la que debe aplicarse sobre las rentas o cantidades que se determinen al 31 de diciembre de 2016. Además, el numeral 21), del artículo 1° de la Ley, sustituyó el artículo 38 bis a contar del 1° de enero de 2017. Las instrucciones sobre la primera modificación, están contenidas en la Circular N° 10 de 2015, instruyendo sobre el régimen de transición vigente durante los años comerciales 2015 y 2016. Las instrucciones sobre el régimen definitivo vigente a contar del 1° de enero de 2017 se incluirán en una Circular que se emitirá al efecto.

⁶² La misma exención de IA se estableció a contar del 1° de enero de 2015. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia están contenidas en la Circular N° 69 de 2014.

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

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

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

i) Servicios de publicidad.

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

B) Empresas beneficiadas.

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

No obstante ello, también se ven beneficiadas las empresas constituidas, domiciliadas o residentes en Chile, que reciben las prestaciones exentas de impuesto, atendido que se ven liberadas de retener, declarar y pagar el IA.

Ahora bien, la referida exención opera sólo en caso que las prestaciones de servicios en el extranjero se efectúen a empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa o conforme a este régimen simplificado de la letra A) del artículo 14 ter, por rentas del artículo 20 de la LIR, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 UF en los tres últimos años comerciales.

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

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

ii) Se trate de empresas obligadas a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa o simplificada, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

iii) Obtengan un promedio anual de ingresos de su giro de hasta 100.000 UF en los tres últimos años comerciales.

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

Para la determinación del promedio antes indicado, deberán considerarse ejercicios consecutivos, y si el contribuyente tuviere una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se calculará computando los ejercicios de existencia efectiva de ésta, considerando como un ejercicio completo el correspondiente al inicio de actividades. Los ingresos señalados, percibidos o devengados en el ejercicio, sin considerar aquellos obtenidos por sus empresas relacionadas y sin aplicarles reajuste alguno se expresarán en unidades de fomento según el valor de éstas al último día del mes respectivo. Si en uno o más ejercicios el contribuyente no hubiere obtenido ingresos, igualmente se considerarán dichos ejercicios en el promedio referido.

C) Norma de control.

No obstante lo indicado precedentemente, la letra B, del artículo 14 ter de la LIR, dispone que aun cuando se cumplan los requisitos para gozar de la referida exención, igualmente se aplicará una tasa de IA de 20% sobre los referidos servicios, cuando los acreedores o beneficiarios de las

remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final, del inciso 1°, del artículo 59 de la LIR, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en dicha norma.

De acuerdo con ello, se aplicará una tasa de 20% de IA, cuando el acreedor o beneficiario de las remuneraciones se encuentre constituido, domiciliado o sea residente en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refieren los artículo 41 D y 41 H⁶³ de la LIR, o bien, cuando posea o participe en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro. El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución⁶⁴.

III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Las normas legales de que trata la presente Circular, consistentes en modificaciones a preceptos de la LIR, y la aplicación de otras normas transitorias que regulan diversas situaciones tributarias que contempla la Ley N° 20.780, rigen, como regla general, a contar del 1° de enero de 2017, sin perjuicio de las reglas especiales de vigencia y transición que considera dicha Ley, y que se indican en cada uno de los casos analizados.

Por tanto, las presentes instrucciones se aplicarán respecto de las materias referidas a partir de las fechas señaladas.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

JARB/CFS/CCP/LRP

DISTRIBUCIÓN:

AL BOLETÍN

A INTERNET

AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO

OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA

⁶³ El artículo 41 H de la LIR, introducido por el numeral 27), del artículo 1° de la Ley N° 20.780, rige a contar del 1° de enero de 2015, estableciendo los requisitos que deben cumplirse para que se considere que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial. Las instrucciones sobre la materia fueron impartidas por este Servicio en la Circular N° 12 de 2015.

⁶⁴ En relación a la aplicación del IA que establece la parte final, del inciso 1°, del artículo 59 de la LIR, el Servicio impartió sus instrucciones a través de Circular N° 8 del año 2007, las cuales son plenamente aplicables para los fines de determinar la procedencia de la exención o bien la aplicación del IA con la tasa de 20% indicada.

CONTRIBUYENTE ACOGIDO AL ARTÍCULO 14 TER, LETRA A)
DETERMINACIÓN BASE IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA E IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O ADICIONAL.

ANEXO 1

ANTECEDENTES:

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

La sociedad está conformada por dos socios personas naturales (1 y 2) los cuales dejaron establecido en el contrato social de la empresa, debidamente informado al Servicio de Impuestos Internos, la proporción en que acuerdan repartir sus utilidades:

(letra a), del N°3 de la letra A), del artículo 14 ter, en concordancia con las letras a) o b), del N° 3, de la letra A) del artículo 14, ambos de la LIR)

Socio 1	45%				
Socio 2	55%				

B.- Para el año 2017, presenta los siguientes movimientos que forman parte del registro caja:

I.- Ingresos del giro por:

Ventas netas (sin IVA), a entidades relacionadas devengados pero no percibidos al 31.12.2017:	\$ 7.000.000
Ventas netas (sin IVA), a entidades NO relacionadas devengados pero no percibidos al 31.12.2017:	\$ 3.000.000
Ventas Netas (sin IVA), a entidades relacionadas y NO relacionadas percibidos al 31.12.2017:	\$ 6.000.000
Ventas exentas de IVA, percibidos al 31.12.2017	\$ 2.700.000

II.- Otros Ingresos:

Ingreso por venta de sitio eriazo.	\$ 12.000.000
Dividendos de Sociedad Anónima de la cual la Sociedad AA es accionista.	\$ 2.500.000
Ingresos por venta de camión de reparto.	\$ 1.200.000
Crédito otorgado por Banco de la Plaza	\$ 5.000.000
TOTAL INGRESOS DEL EJERCICIO	\$ 39.400.000

III.- Egresos:

Valor Neto (sin IVA) de compras del giro del ejercicio, pagadas al 31.12.2017 (materias primas e insumos)	\$ 4.500.000
Gastos del giro efectuados durante el ejercicio, pagados al 31.12.2017 (Remuneraciones y otros)	\$ 3.200.000
Gastos no necesarios para producir la renta, de acuerdo al Art. 31 de la LIR (Sueldo cónyugue socios, otros) pagados al 31.12.2017	\$ 1.500.000
Parte del Valor Neto pagado al 31.12.2017, por reposición del camión de reparto (Valor total \$ 14.000.000)	\$ 3.000.000
Valor Neto (sin IVA) por compra de maquinaria pagada al contado al 31.12.2017	\$ 4.200.000
Amortización ejercicio crédito otorgado por Banco de la Plaza	\$ 2.500.000
Pago de intereses crédito otorgado por Banco de la Plaza	\$ 50.000
Retiros del ejercicio Socios 1 y 2	\$ 2.000.000
TOTAL EGRESOS DEL EJERCICIO	\$ 20.950.000

IV.- Otros antecedentes:

Castigo de Cuentas por Cobrar, agotados medios prudenciales de cobro (Cumple req. Art. 31 N° 4 LIR)	\$ 600.000
Valor UTM al 31.12.2017 (Supuesto)	\$ 47.000
Incremento Dividendo Percibido (Tasa 24%)	\$ 789.474

DESARROLLO

I.	TOTAL INGRESOS DEL EJERCICIO		\$ 39.400.000
	<u>Menos, ingresos por:</u>		
	Ventas netas (sin IVA), a entidades NO relacionadas devengados pero no percibidos al 31.12.2017:	\$ 3.000.000	
	Venta de sitio eriazo.	\$ 12.000.000	
	Crédito otorgado por Banco de la Plaza	\$ 5.000.000	\$ 20.000.000
	TOTAL INGRESOS BRUTOS DEL EJERCICIO		\$ 19.400.000

II.-	TOTAL EGRESOS DEL EJERCICIO		\$ 20.950.000
	<u>Menos, egresos por:</u>		
	Gastos no necesarios para producir la renta, de acuerdo al Art. 31 de la LIR (Sueldo cónyugue socios, otros)	\$ 1.500.000	
	Amortización ejercicio crédito otorgado por Banco de la Plaza	\$ 2.500.000	
	Retiros del ejercicio Socios 1 y 2	\$ 2.000.000	\$ 6.000.000
	TOTAL EGRESOS DEDUCIBLES DEL EJERCICIO		\$ 14.950.000

III.-	OTRAS DEDUCCIONES		
	Castigo de Cuentas por Cobrar, agotados medios prudenciales de cobro (Cumple req. Art. 31 N° 4 LIR)		\$ 600.000
	Gastos menores no documentados (0,5% de 19.400.000 - 7,000,000)		\$ 62.000

IV.-	OTROS AGREGADOS		
	Incremento Dividendo Percibido (Tasa 24%)		\$ 789.474

II.	Base Imponible Primera Categoría		\$ 4.577.474
	Impuesto de Primera categoría	25%	\$ 1.144.369

Impuesto a pagar:

III.	Base Imponible IGC o IA	% RENTA	Renta atribuida	Crédito IDPC
	Socio 1	45%	\$ 2.059.863	\$ 514.966
	Socio 2	55%	\$ 2.517.611	\$ 629.403
	TOTALES	100%	\$ 4.577.474	\$ 1.144.369

CONTRIBUYENTE ACOGIDO AL ARTÍCULO 14, LETRA A) al 31-12-2016
INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

ANEXO 2

ANTECEDENTES:

La Sociedad BB Limitada, sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, presenta la siguientes antecedentes para el año comercial 2016.

I. La participación societaria al 31 de diciembre de 2016, según antecedentes legales de la empresa, es la siguiente:

Socios	Participación en las utilidades	Capital Total	Capital pagado	Capital por enterar
Socio 1	45%	\$ 1.000.000	\$ 400.000	\$ 600.000
Socio 2	55%	\$ 2.000.000	\$ 1.200.000	\$ 800.000
Total		\$ 3.000.000	\$ 1.600.000	\$ 1.400.000

II. Determinación del Capital Propio Tributario al 31.12.2016:

Caja	\$ 1.000.000
Cuentas por cobrar (por ventas)	\$ 1.200.000
Cientes	\$ 1.000.000
Inventarios	\$ 2.000.000
Activos fijos	\$ 9.600.000
Proveedores (por gastos)	-\$ 1.300.000
Cuentas por pagar en UF (por gastos)	-\$ 2.500.000
CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO	\$ 11.000.000

III. Al 31 de diciembre de 2016, la empresa presentó la siguiente determinación de la RLI:

Resultado según balance:	\$ 1.000.000
Agregados:	
Provisión varias	\$ 200.000
Deducciones:	
Ingreso No constitutivo de renta recibido el año 2016	-\$ 250.000
Renta líquida Imponible al 31-12-2016	\$ 950.000

IV. Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de 2016:

DETALLE	CONTROL	2015				2016		CRÉDITO IDPC	INCREMENTO IDPC
		Ut c/c 17%	Ut netas c/c 22,5%	Ut s/c	Impuesto	Ut netas c/c 24%	Impuesto		
		0,204819	0,290322			0,315789			
Saldo FUT E.J. Ant. Act. depurado IDPC	\$ 3.062.419	\$ 420.000	\$ 2.100.000	\$ 542.419	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 695.701	\$ 695.701
RLI al 31-12-2016	\$ 950.000					\$ 722.000	\$ 228.000	\$ 228.000	\$ 228.000
Saldo FUT 31-12-2016	\$ 4.012.419	\$ 420.000	\$ 2.100.000	\$ 542.419	\$ 0	\$ 722.000	\$ 228.000	\$ 923.701	\$ 923.701

V. Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) al 31 de diciembre de 2016:

DETALLE	CONTROL	NO RENTA	IUDPC
Saldo Ej. Ant. Reajustado	\$ 5.985.000	\$ 5.460.000	\$ 525.000
Ingresos No Renta del Ejercicio	\$ 250.000	\$ 250.000	\$ 0
Saldo FUNT 31-12-2016	\$ 6.235.000	\$ 5.710.000	\$ 525.000

VI. Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) al 31 de diciembre de 2016:

DETALLE	CONTROL	2015	Créditos
		c/c 20%	
		0,25	
Saldo Ej. Ant. Reajustado	\$ 2.625.000	\$ 2.625.000	\$ 625.000
Reinversiones recibidas Ejercicio	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Saldo FUR 31-12-2016	\$ 2.625.000	\$ 2.625.000	\$ 625.000

VII. Durante el año comercial 2016, los socios no efectuaron retiros.

DESARROLLO

I. Determinación Ingresos Diferidos

PARTIDAS	MONTO
Valor Positivo Capital Propio Tributario al 31.12.2016	\$ 11.000.000
Mas: Saldo de retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendiente de tributación al 31.12.2016	\$ -
Menos: Capital pagado o aportado efectivamente al 31.12.2016	\$ 1.600.000
Menos: Saldo positivo de las cantidades no constitutivas de renta, rentas exentas de IGC o IA y las rentas afectas con el IDPC en carácter de único, existente en el FUNT al 31.12.2016	\$ 6.235.000
Mas: Incremento correspondiente al monto del crédito por IDPC establecido en los Arts. 56 N° 3 y 63, que se mantenga en el FUT y el que se mantenga en el registro de inversiones.	\$ 1.548.701
TOTAL INGRESO DIFERIDO	\$ 4.713.701

II. Efectos tributarios del cambio de régimen:

a) El "TOTAL INGRESO DIFERIDO" determinado conforme a lo que expresamente señala el N° 1, del numeral III de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780, modificadas por la Ley N° 20.899, deberá ser imputado a los ingresos percibidos o devengados del contribuyente en un periodo de hasta 5 ejercicios comerciales consecutivos contados desde su ingreso al régimen del artículo 14 ter.

b) Las siguientes partidas constituirán un egreso para el contribuyente a contar del 1° de enero de 2017, en la medida que se encuentren efectivamente pagados al 31 de diciembre de 2016, y el activo fijo sea depreciable.

b.1) Inventarios.....	\$ 2.000.000
b.2) Activos fijos.....	\$ 9.600.000

ANTECEDENTES:

- I. La Sociedad BBC Limitada, sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, optó durante el mes de marzo de 2019, por incorporarse al régimen simplificado de tributación, de conformidad a la letra A) del artículo 14 ter. Para tales efectos proporciona los siguientes antecedentes con el objeto de determinar las obligaciones tributarias que lo afectan:
- II. La sociedad atribuye las rentas a los socios conforme al siguiente detalle:

• Socio A.....

75%

• Socio B.....

25%
- III. Los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, valores que se encuentran actualizados al 31.12.2018:

• Socio A.....

\$ 375.000.000

• Socio B.....

\$ 125.000.000
- IV. Los registros de rentas y créditos acumulados en la empresa al 31 de diciembre de 2017 acusan los siguientes saldos:

• Saldo rentas atribuidas propias (A).....

\$ 210.000.000

• Saldo ingresos no constitutivos de renta (C).....

\$ 10.000.000

• Saldo rentas afectas a los impuestos personales (D).....

\$ 24.000.000

• Saldo crédito por IDPC, con derecho a devolución (F).....

\$ 5.000.000
- V. La renta líquida imponible al 31 de diciembre de 2018, se determinó de acuerdo al siguiente detalle:

Resultado según balance.....

\$ 230.000.000

Agregados:

Provisión impuesto renta Año Tributario 2018.....

\$ 25.000.000

Multas fiscales pagadas, reajustadas.....

\$ 8.000.000

Deducciones:

No tiene.....

\$ 0

Renta líquida imponible determinada.....

\$ 263.000.000

Nota: La empresa debe cumplir con el IDPC (tasa 25%) que afecta a la renta líquida imponible.
- VI. Durante el año comercial 2018, se materializaron los siguientes retiros por parte de los propietarios de la sociedad, los cuales se presentan a su valor histórico:

15-09; Socio A.....

\$ 80.000.000

30-09; Socio B.....

\$ 120.000.000
- VII. Al 31 de diciembre de 2018, se determinó el capital propio tributario conforme al siguiente detalle:

Caja.....

\$ 100.000.000

Cuentas por cobrar (por ventas).....

\$ 150.000.000

Clientes (por ventas).....

\$ 120.000.000

Existencias.....

\$ 150.000.000

Activos fijos.....

\$ 500.000.000

Proveedores (por gastos).....

-\$ 120.000.000

Préstamos bancarios.....

-\$ 45.000.000

Cuentas por pagar en UF (por gastos).....

-\$ 55.000.000

Capital propio tributario determinado.....

\$ 800.000.000

VIII. Determinación de las utilidades y créditos por IDPC acumulados en la empresa al 31.12.2018:

Detalle	Rentas atribuidas propias	Ingresos no renta	Rentas afectas a IGC o IA	Crédito por IDPC con derecho a devolución
	(A)	(C)	(D)	(F)
Remanente anterior	\$ 210.000.000	\$ 10.000.000	\$ 24.000.000	\$ 5.000.000
Más: Reajuste enero-sept 3%	\$ 6.300.000	\$ 300.000	\$ 720.000	\$ 150.000
Remanente reajustado a septiembre	\$ 216.300.000	\$ 10.300.000	\$ 24.720.000	\$ 5.150.000
Menos: Retiros				
Socio A	-\$ 80.000.000			
Socio B	-\$ 120.000.000			
Subtotal al 30.09.2018	\$ 16.300.000	\$ 10.300.000	\$ 24.720.000	\$ 5.150.000
Más: Reajuste Sept-Dic. 2%	\$ 326.000	\$ 206.000	\$ 494.400	\$ 103.000
Remanente reajustado a diciembre	\$ 16.626.000	\$ 10.506.000	\$ 25.214.400	\$ 5.253.000
Más:				
Renta líquida imponible	\$ 263.000.000			
Menos:				
Multas fiscales	-\$ 8.000.000			
Saldo al 31.12.2018	\$ 271.626.000	\$ 10.506.000	\$ 25.214.400	\$ 5.253.000

IX. Determinación atribución de rentas a los propietarios al 31.12.2018:

Propietarios	Participación en renta atribuida	Renta líquida imponible	Crédito por IDPC con D° a devolución
Socio A.....	75%	\$ 197.250.000	\$ 49.312.500
Socio B.....	25%	\$ 65.750.000	\$ 16.437.500
Totales.....		\$ 263.000.000	\$ 65.750.000

X. Otros antecedentes:

- Variación IPC de enero a septiembre 2018 (supuesto)..... 3%
- Variación IPC de septiembre a diciembre 2018 (supuesto)..... 2%

DESARROLLO				
I.- Determinación Ingresos Diferidos				
PARTIDAS				MONTO
Valor Positivo Capital Propio Tributario determinado al 31.12.2018 (Año anterior al ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.				\$ 800.000.000
Mas: Saldo de retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendiente de tributación al 31.12.2018				\$ -
Menos: Capital pagado o aportado efectivamente al 31.12.2018				\$ 500.000.000
Menos: Saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establecen las letras a) y c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, incluyendo el saldo positivo de las rentas atribuidas propias pendientes de retiro remesa o distribución.				\$ 282.132.000
Mas: Incremento correspondiente al monto del crédito por IDPC establecido en los Arts. 56 N° 3 y 63, que se mantenga en el FUT y el que se mantenga en el registro de inversiones.				\$ 5.253.000
TOTAL INGRESO DIFERIDO				\$ 23.121.000
II.- Efectos Tributarios				

- a) El **"TOTAL INGRESO DIFERIDO"** determinado, conforme a lo que expresamente señala el numeral ii) de la letra a) del N°2, del artículo 14 ter de la LIR vigente a partir del 1° de enero de 2017, deberá ser imputado a los ingresos percibidos o devengados del contribuyente en un período de hasta 5 ejercicios comerciales consecutivos contados desde su ingreso al regimen del artículo 14 ter.
- b) El crédito por IDPC acumulado en la empresa por \$5.253.000, será imputable al IDPC que devengue el contribuyente a partir de su incorporación al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

II. Otros efectos tributarios del cambio de régimen al 31.12.2018:

a) Las siguientes partidas constituirán un egreso para el contribuyente a contar del 1° enero de 2019, en la medida que se encuentren efectivamente pagados al 31.12.2018, y los activos fijos

- Existencias..... \$ 150.000.000
- Activos fijos..... \$ 500.000.000

b) Ajustes a los resultados del ejercicio 2019.

- Los ingresos devengados incluidos en la cuenta clientes y cuentas por cobrar, cuando sean pagados, no deben representar un ingreso en la determinación de la RLI, en consideración a que fueron reconocidos como tales durante el período en que el contribuyente tributó en el régimen
- Los gastos adeudados incluidos en la cuenta proveedores y cuentas por pagar en UF, cuando sean pagados, no deben representar un egreso en la determinación de la RLI, en consideración a que fueron reconocidos como tales durante el período en que el contribuyente tributó en el régimen general.

ANEXO 4

ANTECEDENTES:

La Sociedad AAB Limitada, sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, optó durante el mes de marzo de 2018, por incorporarse al régimen simplificado de tributación, de conformidad a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Para tales efectos, proporciona los siguientes antecedentes con el objeto de determinar las obligaciones tributarias que le afectan:

I. La participación societaria al 31 de diciembre de 2017, según antecedentes legales de la empresa, es el siguiente:

Socios	Participación en las utilidades	Capital Total	Capital pagado	Capital por enterar
Socio 1	25%	\$ 1.000.000	\$ 400.000	\$ 600.000
Socio 2	75%	\$ 2.000.000	\$ 1.200.000	\$ 800.000
Total	100%	\$ 3.000.000	\$ 1.600.000	\$ 1.400.000

II. Al 31 de diciembre de 2017, la empresa presentó la determinación de la RLI, según se indica:

Resultado según balance:	\$ 4.000.000
<u>Agregados:</u>	
Provisión impuesto renta	\$ 200.000
Multas fiscales, pagadas y reajustadas	\$ 100.000
Dividendo afecto a IGC (recibido desde una empresa acogida al art. 14 A de la LIR), con crédito IDPC de 25%	\$ 100.000
Incremento por crédito por IDPC asociado al dividendo	\$ 33.333
	\$ 433.333
<u>Deducciones:</u>	
Ingresos No constitutivos de renta	-\$ 230.000
	-\$ 230.000
Renta líquida Imponible al 31-12-2017	\$ 4.203.333

III. Durante el ejercicio 2017, los socios efectuaron retiros según se indica: (a valores históricos)

Socio 1, retiro efectuado en el mes de septiembre	\$ 1.500.000
Socio 2, retiro efectuado en el mes de noviembre	\$ 800.000
Total retiros año 2017	\$ 2.300.000

IV. Determinación del Capital Propio Tributario al 31.12.2017:

	\$
Caja	\$ 300.000
Cuentas por cobrar (por ventas)	\$ 1.800.000
Cientes (por ventas)	\$ 650.000
Existencias	\$ 750.000
Activos fijos	\$ 5.500.000
Proveedores (por gastos)	-\$ 1.800.000
Préstamos bancarios	-\$ 1.450.000
Cuentas por pagar en UF (por gastos)	-\$ 1.550.000
Capital propio tributario	\$ 4.200.000

V. Determinación de Rentas y créditos por IDPC acumulados en la empresa al 31 de diciembre de 2017:

Registros del N°2, de la letra B), del artículo 14, de la LIR. , corresponde a:

DETALLE	RENTAS AFECTAS A IGC O IA	INGRESOS NO RENTA	SALDO ACUM DE CRÉDITOS		Retiros del ejercicio
			i) Sujeto a Restitución		
			0,342281		
		(A)	(B)		(C)
Saldo inicial 2017					
Reajuste:					
Saldo reajustado	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Rentas afectas a IGC o IA: Mayor CPT - PNF.	\$ 4.696.500				
Ingresos No Renta del ejercicio.		\$ 230.000			
IDPC Sobre RLI del ejercicio (25,5%).			\$ 1.071.850		
Retiros (orden cronológico):					
Socio 1: Septiembre de 2017 (\$1.500.000*1,015)	-\$ 1.522.500		-\$ 521.123		\$ 1.522.500
Socio 2: Noviembre de 2017 (\$800.000*1,005)	-\$ 804.000		-\$ 275.194		\$ 804.000
Saldos al 31-12-2017	0	\$ 230.000	\$ 275.533	\$ 2.326.500	\$ 2.326.500

VI. Otros antecedentes:

Variación IPC septiembre - diciembre de 2017 (supuesto):..... 1,50%
Variación IPC noviembre - diciembre de 2017 (supuesto): 0,50%

DESARROLLO

I. Determinación Ingresos Diferidos

PARTIDAS	MONTO
Valor Positivo Capital Propio Tributario determinado al 31.12.2017 (Año anterior al ingreso al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.	\$ 4.200.000
Mas: Saldo de retiros en exceso efectuados desde la empresa, que se mantengan pendiente de tributación al 31.12.2017	\$ -
Menos: Capital pagado o aportado efectivamente al 31.12.2017	\$ 1.600.000
Menos: Las cantidades anotadas en el registro que establece la letra c) , del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.	\$ 230.000
Mas: Incremento correspondiente al monto del crédito por IDPC establecido en los Arts. 56 N° 3 y 63, que se mantenga en el FUT y el que se mantenga en el registro de inversiones.	\$ 275.533
TOTAL INGRESO DIFERIDO	\$ 2.645.533

II.- Efectos Tributarios

- a) El "TOTAL INGRESO DIFERIDO" determinado, conforme a lo que expresamente señala el numeral ii) de la letra b) del N°2, del artículo 14 de la LIR vigente a partir del 1° de enero de 2017, deberá ser imputado a los ingresos percibidos o devengados del contribuyente en un período de hasta 5 ejercicios comerciales consecutivos contados desde su ingreso al regimen del artículo 14 ter.
- b) El crédito por IDPC acumulado en la empresa por \$5.253.000, será imputable al IDPC que devengue el contribuyente a partir de su incorporación al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Por lo tanto, la renta que se atribuye que se encontraba acumulada en el capital propio tributario no tiene derecho al crédito mencionado.

Otros efectos tributarios del cambio de régimen:

- a) Las siguientes partidas constituirán un egreso para el contribuyente a contar del 1° de enero de 2018, en la medida que se encuentren efectivamente pagados al 31 de diciembre de 2017, y se trate de activos fijos depreciables.
- | | |
|-------------------------|--------------|
| a.1) Existencias..... | \$ 750.000 |
| a.2) Activos fijos..... | \$ 5.500.000 |
- b) Ajustes a los resultados del ejercicio 2018.
- b.1) Los ingresos devengados incluidos en la cuenta clientes y cuentas por cobrar, cuando sean pagados, no deben representar un ingreso en la determinación de la RLI, en consideración a que fueron reconocidos como tales durante el período en que el contribuyente tributó en el régimen general.
- b.2) Los gastos adeudados incluidos en la cuenta proveedores y cuentas por pagar en UF, cuando sean pagados, no deben representar un egreso en la determinación de la RLI, en consideración a que fueron reconocidos como tales durante el período en que el contribuyente tributó en el régimen general.

CONTRIBUYENTE ACOGIDO AL ARTÍCULO 14 TER, LETRA A)
RETIRO DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO
INGRESO AL RÉGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

ANEXO 5

ANTECEDENTES:

A.- La Sociedad EE Limitada, con inicio de actividades a contar del 13.01.2017, y sujeta a las disposiciones del régimen simplificado de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, durante el ejercicio sufrió un cambio en su propiedad, incorporándose un socio persona jurídica , cuyo capital pagado en la sociedad es de un 40%. Por tal razón, a contar del 1° de enero de 2018, la sociedad EE Limitada debe sujetarse al régimen establecido en la letra B) del artículo 14, debiendo dar aviso de tal circunstancia al SII entre el 1° de enero y el 30 de Abril del año 2018.

A-I. La sociedad informa que los socios reparten sus utilidades conforme al siguiente detalle:

• Socio 1.....	20%
• Socio 2.....	40%
• Socio 3.....	40%

A-II Los propietarios de la empresa aportaron el capital de acuerdo a los siguientes valores:

• Socio 1.....	\$ 24.000.000
• Socio 2.....	\$ 48.000.000
• Socio 3.....	\$ 48.000.000

B.- Para el año 2017, presenta los siguientes movimientos que forman parte del registro caja:

B-I.- Ingresos del giro por:

Ventas netas (sin IVA):	\$ 30.000.000
-------------------------	---------------

B-II.- Otros Ingresos:

Ingreso por venta de terreno.	\$ 90.000.000
-------------------------------	---------------

B-III.- Egresos:

Valor Neto (sin IVA) de compras del giro del ejercicio, pagadas al 31.12.2017 (materias primas e insumos)	\$ 79.000.000
Compra de terreno.	\$ 65.000.000
Gastos no documentados	\$ 8.000.000
Retiros socios	\$ 68.000.000

B-IV.- Otros antecedentes:

Castigo de Cuentas por Cobrar, agotados medios prudenciales de cobro (Cumple req. Art. 31 N° 4 LIR)	\$ 15.000.000
---	---------------

B-V. Al 31 de diciembre de 2017, se determinó el capital propio tributario conforme al siguiente

Caja.....	\$ 20.000.000
Derechos sociales en TTT Ltda.....	\$ 95.000.000
Clientes (por ventas).....	\$ 15.200.000
Existencias.....	\$ 35.000.000
Activos fijos.....	\$ 90.000.000
Proveedores (por gastos).....	-\$ 42.800.000
Préstamos bancarios.....	-\$ 23.000.000
Capital propio tributario determinado.....	\$ 189.400.000

DESARROLLO	
I. TOTAL INGRESOS DEL EJERCICIO	\$ 120.000.000
Menos, ingresos por:	
Venta de sitio eriazo.	\$ 90.000.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS DEL EJERCICIO	\$ 30.000.000

II.- TOTAL EGRESOS DEL EJERCICIO	\$ 220.000.000
Menos, egresos por:	
Gastos no necesarios para producir la renta, de acuerdo al Art. 31 de la LIR (Sueldo cónyuge socios, otros)	\$ 8.000.000
Compra de terreno	\$ 65.000.000
Retiros del ejercicio Socios 1 y 2	\$ 68.000.000
TOTAL EGRESOS DEDUCIBLES DEL EJERCICIO	\$ 79.000.000

III.- OTRAS DEDUCCIONES	
Castigo de Cuentas por Cobrar, agotados medios prudenciales de cobro (Cumple req. Art. 31 N° 4 LIR)	\$ 15.000.000
Gastos menores no documentados (UTM \$ 40.000)	\$ 600.000

Nota: El terreno no representa un egreso, así como la venta tampoco constituye un ingreso, al constituir un activo fijo físico no depreciable, el cual tributará de conformidad al artículo 17 N° 8 de la LIR.

IV. Base Imponible Primera Categoría	- \$ 64.600.000
Impuesto de Primera categoría	25%
Impuesto a pagar:	\$ 0

V. Base Imponible IGC o IA	% RENTA	Renta atribuida	Crédito IDPC
Socio 1	20%		\$ 0
Socio 2	40%		
Socio 3	40%		\$ 0
TOTALES	60%	\$ 0	\$ 0

VI Determinación del ajuste al resultado por activos reconocidos como egresos:

(+) Existencias valorizadas de conformidad al N° 3, del artículo 41, de la LIR.....	\$ 35.000.000
(+) Activo fijo valorizado de conformidad al N° 2, del artículo 41, de la LIR.....	\$ 90.000.000
(-) Pérdida tributaria del ejercicio.....	\$ 64.600.000
(=) Ingreso diferido a reconocer en 3 ejercicios.....	\$ 60.400.000

Nota : Al reconocer el ingreso diferido se revierte el cargo a resultados de estos activos, dado que la ley los reconocía como egresos, pero en el régimen general, tales partidas constituyen parte del activo de la empresa y nuevamente afectarán los resultados del contribuyente, a través de su depreciación o el costo de venta.

VII. Determinación capital propio tributario ajustado al momento del cambio de régimen:	
(+) Capital propio tributario determinado.....	\$ 189.400.000
(-) Cuenta clientes que incluye ingresos devengados no reconocidos tributariamente.....	\$ 15.200.000
(+) Cuenta proveedores que incluye gastos adeudados no reconocidos tributariamente.....	\$ 42.800.000
(=) Capital propio tributario ajustado.....	\$ 217.000.000
Menos:	
Ingreso diferido determinado	\$ -
Capital aportado	\$ 120.000.000
Saldo inicial registro letra c), del N° 2, de la letra B) del artículo 14	\$ 97.000.000

IX. Otros efectos tributarios del cambio de régimen:

- Los ingresos devengados incluidos en la cuenta clientes, debe representar un ingreso en la determinación de la RLI, en consideración a que el régimen general se reconoce como tales sean éstos percibidos o devengados.
- Los gastos adeudados incluidos en la cuenta proveedores, deben representar un gasto en la determinación de la RLI, en consideración a que en el régimen general, se reconocen como tales sean éstos pagados o adeudados.

INDICE	PAG.
I.- INTRODUCCIÓN.	1
II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.	2
<u>CAPÍTULO 1:</u> RÉGIMEN TRIBUTARIO PARA LA MICRO, PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA, CONFORME AL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR.	2
1) Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez, establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.	2
A) Contribuyentes que pueden acogerse al régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez, establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.	2
B) Requisitos que deben cumplir los contribuyentes a partir del 1° de enero de 2017, para acogerse y permanecer en el régimen de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	6
C) Condiciones para ingresar al régimen.	14
D) Determinación del resultado tributario anual o base imponible afecta a los Impuestos de Primera Categoría (IDPC) y Global Complementario (IGC) o Adicional (IA) de los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.	14
E) 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.	21
F) Registros y controles que se encuentran obligados a llevar los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.	30
G) Obligaciones tributarias y registros de las cuales estarán liberados los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.	30
H) Permanencia en el régimen de tributación de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR y retiro voluntario del mismo.	31
I) Casos en los cuales los contribuyentes deberán obligatoriamente abandonar el régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.	31
J) Situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado o al salir de éste.	31
K) Normas aplicables en caso de término del giro de un contribuyente acogido a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	41
L) Obligación de informar al Servicio y de certificar a los propietarios, comuneros, socios y accionistas de las empresas sociedades o comunidades acogidas a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	44
M) Reglas que deberán aplicar los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 se encontraban sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, y que a partir del 1° de enero de 2017 opten por abandonarlo desde esa fecha.	45
N) Normas que rigen a los contribuyentes que se acogen al régimen de contabilidad simplificada establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, para los	45

	efectos de las gratificaciones legales de los trabajadores.	
N)	Contribuyentes que se mantengan acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016 y que se incorporen por opción, a partir del 1° de enero de 2017, al régimen simplificado de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	45
2)	Exención de Impuesto Adicional por ciertos servicios prestados en el exterior a las micro, pequeñas y medianas empresas, a contar del 1° de enero de 2017.	46
A)	Rentas o cantidades exentas.	46
B)	Empresas beneficiadas.	47
C)	Norma de control.	47
III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.		48
ANEXO 1: Contribuyente acogido al artículo 14 Ter, Letra A) de la LIR.		49
ANEXO 2: Contribuyente acogido al artículo 14, Letra A) de la LIR al 31-12-2016, que se incorpora al régimen simplificado del artículo 14 letra A) de la LIR.		51
ANEXO 3: Contribuyente acogido al artículo 14, Letra A) de la LIR, que se incorpora al régimen simplificado del artículo 14 Ter, Letra A) de la LIR a partir del ejercicio comercial 2009.		53
ANEXO 4: Contribuyente acogido al artículo 14, Letra B) de la LIR, que se incorpora al régimen simplificado del artículo 14 Ter, Letra A) de la LIR.		56
ANEXO 5: Contribuyente acogido al artículo 14 Ter, Letra A) de la LIR, que se retira del régimen simplificado de dicho artículo y que se debe incorporar obligatoriamente al régimen de tributación de la Letra B) del artículo 14 de la LIR.		59