

Estimados lectores,

En esta quincuagésima segunda edición del Reporte Tributario, N°52 agosto/2014, hemos decidido comenzar a difundir algunos aspectos relevantes del proyecto de Ley de Reforma Tributaria que se encuentra actualmente en tramitación en el Congreso Nacional.

En esta ocasión, trataremos el régimen especial contemplado en el artículo 14 ter para las pequeñas y medianas empresas. En la actualidad existen tres artículos que fueron diseñados para ir en ayuda de este importante grupo de contribuyentes: 14 bis, 14 ter y 14 quáter. El ejecutivo propuso la mantención y reformulación solo del segundo de ellos, por lo cual pasará a ser "el régimen" para las PYMES. Además de eliminar los otros artículos se han aumentado los topes límite para que los contribuyentes se acojan a estos beneficios, de manera de extender sus ventajas a un amplio sector.

Los cambios, sin embargo, no serán inmediatos. La entrada en vigencia de estas modificaciones suponen un periodo de transición, por lo que el presente reporte, tras describir la situación actual, se focaliza en lo que sucederá en el periodo 2015-2016 y luego, tras la entrada en régimen definitiva, el 2017.

Los invitamos a visitar www.cetuchile.cl, sitio en el que podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Profesor Gonzalo Polanco Zamora
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET Universidad de Chile.

REFORMA TRIBUTARIA NUEVO RÉGIMEN 14 TER

I. INTRODUCCIÓN



Con motivo de las indicaciones al proyecto de reforma tributaria impulsado por el gobierno, el presente reporte tributario busca difundir entre la comunidad Universitaria y nuestros lectores en general, la propuesta impositiva para micro, pequeñas y medianas empresas, regulado en el artículo 14 ter.

Para dichos efectos se realiza un recuento del actual régimen tributario, abordando la tributación que afecta a los contribuyentes acogidos a las disposiciones del actual artículo 14 ter, características del régimen, requisitos de ingreso y efectos tributarios de los cambios de regímenes.

El proyecto de reforma incluye dos artículos 14 ter, el primero regulado en el numeral 2) del artículo segundo transitorio del proyecto de ley, el cual regirá a contar del 01 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016, y el segundo, un artículo definitivo según el numeral 6) del artículo primero del proyecto, que regirá a contar del 01 enero de 2017, año tributario 2018.

Se incluye las principales innovaciones incorporadas a este régimen especial, el cual flexibiliza sus requisitos de ingresos para que un mayor número de contribuyentes se sometan a sus disposiciones.

Esperamos que el presente reporte, en su carácter de informativo de los principales temas impositivos que afectan a los contribuyentes, permita a nuestros lectores conocer con mayor claridad el régimen impositivo que se propone, según el proyecto de reforma tributaria.

Luis González Silva
Colaborador
Centro de Estudios Tributarios

II. CARACTERÍSTICAS DEL ACTUAL RÉGIMEN 14 TER



El actual artículo 14 ter fue incorporado a la Ley sobre Impuesto a la Renta a través de la Ley N.º 20.170, publicada en el Diario Oficial con fecha 21 de febrero de 2007, el cual, posteriormente, fue modificado por la Ley N.º 20.291 publicada en el Diario Oficial con fecha 15 de septiembre de 2008. Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos emitió las circulares N.º 17 y N.º 5 de fechas 14 de marzo de 2007 y 13 de enero de 2009, respectivamente.

Básicamente este régimen simplificado consiste en que los contribuyentes deberán tributar anualmente con el impuesto de Primera Categoría y con los impuestos Global Complementario o

Adicional, según corresponda, considerando como base imponible la diferencia entre los ingresos y egresos.

Para estos efectos, se consideran todos los ingresos del giro que se perciban durante el ejercicio, sin atender su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas. Por lo tanto, este régimen desconoce cualquier franquicia que beneficie a las rentas percibidas, porque aún cuando constituyan ingresos exentos o ingresos no constitutivos de renta, tales cantidades deberán formar parte de los ingresos que serán gravados con los impuestos antes señalados.

Esta característica del régimen constituye una desventaja para los contribuyentes que deseen someterse a sus disposiciones, quienes, entre otras cosas, deberán evaluar el tipo de renta que perciben, por cuanto perderán los beneficios que estos pudieran reportarles.

Otra materia relacionada con los ingresos es que no se consideran aquellos que provengan de activos fijos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo a la Ley sobre Impuesto a la Renta, como es el caso de los terrenos, aplicándose en tal circunstancia lo dispuesto en los artículos 17 y 18 del referido cuerpo legal.

En cuanto a los egresos, este artículo define expresamente la partidas que se consideran como tales, entre las cuales menciona las cantidades por concepto de compras, pagos por remuneraciones, honorarios, intereses pagados, impuestos pagados que no sean de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las pérdidas de ejercicios anteriores y los que provengan de activos fijos físicos, salvo los que no puedan depreciarse¹.

La norma en análisis establece además una presunción de egreso, la cual asciende al 0,5% de los ingresos, con un límite máximo de 15 UTM² y con un mínimo de 1 UTM, por concepto de gastos menores no documentados, créditos incobrables, donaciones y otros, en sustitución de los gastos señalados en el artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta.

Finalmente, este régimen libera a los contribuyentes de algunas obligaciones tributarias y de mantener determinados registros contables que afectan a la generalidad de los contribuyentes. En consecuencia los contribuyentes quedan liberados de llevar contabilidad, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, como también de llevar el registro del fondo de utilidades tributables y de practicar la corrección monetaria del artículo 41 de la Ley de la Renta.

Otra característica particular de estos contribuyentes son sus pagos provisionales mensuales, los cuales se determinan aplicando una tasa fija del 0,25% sobre todos sus ingresos, tanto percibidos como devengados.

Finalmente, este régimen no permite la deducción de ningún crédito o rebaja en contra del impuesto de Primera Categoría por concepto de exención o franquicia tributaria, entre las cuales

¹ Por ejemplo terrenos.

² Unidades Tributarias Mensuales.

se encuentra la exención de 1 UTA³ que establece el N.º 6 del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto la Renta.

III. REQUISITOS DE INGRESO AL ACTUAL RÉGIMEN 14 TER



Como en todo régimen especial se requieren determinados requisitos para su incorporación y mantención en él, cuyo incumplimiento provocará que el contribuyente a contar del ejercicio siguiente a dicha circunstancia quedará sujeto a todas las normas comunes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debiendo dar aviso al Servicio de Impuestos Internos, desde el 01 de enero al 30 de abril del año calendario siguiente. Los requisitos en cuestión son los siguientes:

- Sólo pueden incorporarse los empresarios individuales y las empresas individuales de responsabilidad limitada (E.I.R.L), obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR.
- Que los que deseen ingresar sean contribuyente del impuesto al Valor Agregado, establecido en el Artículo 1º del Decreto Ley N.º 825, de 1974.
- Los contribuyentes no deben tener por giro o actividad cualquiera de las descritas en el artículo 20 número 1⁴ y 2⁵, ni realizar negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo las necesarias para el desarrollo de su actividad principal.
- Además los contribuyentes no deben poseer ni explotar, a cualquier título, derechos sociales o acciones de sociedades, como tampoco deben formar parte de contratos de asociación o cuenta en participación en calidad de gestor.⁶
- En el caso de contribuyentes que vienen de otros regímenes tributarios deberán tener un promedio anual de los ingresos del giro en los últimos 3 ejercicios que no exceda de 5.000 UTM y en ninguno de ellos debe exceder las 7.000 UTM.
- Finalmente, en el caso de contribuyentes que estén dando inicio de actividades, deberán poseer un capital efectivo⁷ que no exceda a 6000 UTM al mes de ingreso.

IV. SITUACIONES ESPECIALES DE INGRESO AL ACTUAL RÉGIMEN 14 TER



Los cambios de regímenes en general producen distintos efectos tributarios para los contribuyentes, los cuales, en el artículo 14 ter, son regulados expresamente, tanto al momento de incorporarse a él, como al momento de salir de este. Sólo para efectos de no extendernos en esta materia, únicamente nos referiremos al cambio producido

³ Unidad Tributaria Anual

⁴ Tenencia o explotación de bienes raíces agrícolas y no agrícolas.

⁵ Capitales mobiliarios, tales como intereses, dividendos, etc.

⁶ Según artículo 507 y siguientes del Código de Comercio.

⁷ Definido en el N.º 5 del artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

frente a un contribuyente con contabilidad completa y balance general hacia el régimen 14 ter y viceversa.

a) En el caso de los contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad completa y balance general, las siguientes partidas existentes al 31 de diciembre del año anterior, tienen el siguiente tratamiento tributario:

En primer término, las rentas retenidas en el Fondo de Utilidades Tributables⁸ existentes al 31 de diciembre del año anterior al cambio de régimen, deberán considerarse retiradas por el propietario, quien deberá cumplir sobre dichas rentas con el impuesto Global Complementario o Adicional, según proceda, pudiendo imputar el crédito por impuesto Primera Categoría que se encuentre asociado a dichas utilidades tributables. Por lo tanto, en este caso el contribuyente deberá realizar la evaluación correspondiente respecto a la conveniencia de realizar este cambio, cuando mantenga un monto importante de utilidades acumuladas, por cuanto anticipará la tributación de estas cantidades en forma inmediata, lo que puede significar una carga impositiva de consideración.

Por otra parte, las pérdidas tributarias acumuladas en el registro FUT, determinadas conforme a las normas del artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se consideran como un egreso del día 1° de enero del ejercicio al cual se acogen al régimen de contabilidad simplificada del artículo 14 ter, por lo tanto, dichas pérdidas continuarán produciendo el mismo efecto que cumplían en el régimen anterior⁹, vale decir, continúan rebajando la base imponible de los impuestos, antes en calidad de gasto tributario, y luego del cambio, como egreso.

En cuanto a los bienes físicos que conforman el activo inmovilizado de la empresa unipersonal o individual, a su valor neto tributario¹⁰, según lo dispuesto por los artículos 41 N° 2 y 31 N° 5 de la LIR¹¹, también se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio al cual se acogen al régimen de contabilidad simplificada, lo que se traduce en lo que hoy se ha denominado como depreciación instantánea para efectos tributarios, por cuanto el activo, al valor señalado, rebajará la base imponible afecta a los impuestos antes mencionados.

Por último, en el caso de las existencias de bienes del activo realizable, a su valor de costo tributario¹², se consideran como un egreso del día 1° de enero del ejercicio comercial al cual se acogen al régimen simplificado. Al igual que en el caso del activo inmovilizado, el reconocimiento de estas partidas como egreso se traduce en una deducción inmediata de la base imponible afecta a los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según corresponda.

⁸ FUT.

⁹ Salvo la situación del PPUA.

¹⁰ Valor reajustado y depreciado.

¹¹ Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹² Determinado según las normas del N° 3 del artículo 41 de la Ley de la Renta.

b) Casos de contribuyentes que se retiren del régimen simplificado del artículo 14 ter y se incorporen al régimen general que determinan su renta efectiva según contabilidad completa y balance general, respecto de las siguientes partidas existentes al 31 de diciembre del año anterior:

Estos contribuyentes deberán practicar un inventario inicial de todos los activos y pasivos, debiendo acreditar las partidas contenidas en dicho inventario. Este inventario incluirá las existencias y activos fijos, los cuales constituirán utilidades en el nuevo régimen, que se compensarán con las pérdidas del régimen anterior, lo que dará como resultado el saldo inicial del fondo de utilidades tributables que deberán llevar a contar del cambio.

Para estos efectos, las existencias del activo realizable se registrarán de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3 del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y los activos fijos físicos, se registrarán a su costo tributario de acuerdo a las normas de los artículos 31°, N° 5° y 41 N° 2° de la referida ley, vale decir, costo corregido y depreciado.

Cabe hacer presente, que el saldo inicial del FUT determinado en los términos anteriores, estará afecto al Impuesto Global Complementario o Adicional, sin derecho a crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría. En caso de que al momento de pasar al régimen general se determine una pérdida, esta podrá deducirse en la determinación de la renta líquida imponible según las normas del inciso segundo del N° 3° del artículo 31° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

V. CARACTERÍSTICAS DEL RÉGIMEN 14 TER 2015-2016



El artículo segundo transitorio del proyecto de ley introduce una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, que regirán a partir del año comercial 2015. Este artículo transitorio, mediante el numeral 2) sustituye el artículo 14 ter, cuya letra A reemplazaría al actual régimen de este artículo en

los términos que se señalan a continuación.

Este nuevo artículo establece que la base imponible del impuesto de Primera Categoría corresponderá a la diferencia entre los ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados por el contribuyente. Aquí encontramos la primera diferencia con el actual régimen, debido a que el proyecto aparentemente pretende que los contribuyentes tributen básicamente sobre los flujos disponibles en la empresa, a diferencia de lo que ocurre en la actualidad, donde los contribuyentes no sólo incluyen los ingresos percibidos, sino también aquellos devengados cuando sean del giro. Por lo tanto, podríamos concluir que tal modificación favorece a los contribuyentes.

Sin perjuicio de lo anterior, el nuevo texto legal propuesto establece, como presunción, que también se considerarán como ingresos percibidos aquellos ingresos devengados cuando haya transcurrido un plazo superior a 12 meses, contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento correspondiente, y tratándose de operaciones a plazo o cuando los pagos se efectúen en cuotas, el plazo señalado se cuenta desde la fecha en que el pago sea exigible. Como

se puede apreciar, el beneficio de reconocer sólo ingresos percibidos tiene un límite de 12 meses, posterior a los cuales de todas formas los contribuyentes deberán considerarlos como ingresos para efectos de gravarlos con el impuesto señalado.

Otro caso especial o de excepción ocurre con los ingresos originados en operaciones con entidades relacionadas¹³, los cuales para efectos de conformar la base imponible se considerarán aquellos percibidos como aquellos devengados.

En cuanto a los egresos que pueden rebajarse de los ingresos señalados, para efectos de determinar la base imponible, el proyecto de reforma incluye a los créditos incobrables castigados durante el ejercicio, los cuales deberán cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁴. En nuestra opinión, para que proceda esta nueva deducción el contribuyente debe haber reconocido como ingreso los créditos castigados, lo que ocurriría con los ingresos devengados reconocidos como tales cuando haya transcurrido el plazo de 12 meses mencionado anteriormente.

Para el control de los ingresos y egresos, los contribuyentes deberán llevar un libro de caja que refleje cronológicamente el flujo de sus ingresos y egresos del ejercicio. Además, en el caso de los contribuyentes que no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas, deberán llevar un libro de ingresos y egresos, donde registrarán tanto los ingresos percibidos como devengados, así como los egresos pagados o adeudados.

En cuanto a la formalidad y requisitos que deben cumplir tales registros, se establece que el Servicio de Impuestos Internos emitirá una resolución, a través de la cual seguramente se establecerá un formato base y la obligación de su timbraje.

En materia de créditos contra el impuesto de Primera Categoría también habrá innovaciones, al incluirse la posibilidad de acceder al crédito por adquisición de activos fijos, establecido en el nuevo artículo 33 bis, el cual en términos generales otorga un crédito equivalente a un 4% o 6% del valor del bien, dependiendo del nivel de ventas del contribuyente, sin perjuicio de una tasa transitoria del 8%.¹⁵

Finalmente, los propietarios de los contribuyentes acogidos a este régimen se gravarán con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda por aquella parte de la base imponible del impuesto de Primera Categoría que corresponda a cada propietario, en la proporción en que se haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad o empresa, salvo el caso de los comuneros donde la proporción corresponderá a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

¹³ Se incorporaron nuevas reglas de relación en el proyecto.

¹⁴ Particularmente lo establecido en el artículo 31, inciso tercero, N.º 4, e inciso primero del mismo artículo.

¹⁵ Literal VII del artículo tercero transitorio del proyecto de ley.

VI. REQUISITOS DE INGRESO AL RÉGIMEN 14 TER 2015-2016

Uno de los principales cambios que afecta a este artículo, es que se elimina la restricción de los contribuyentes que pueden acceder a sus beneficios, el cual en la actualidad favorece sólo a los empresarios individuales y empresas individuales de responsabilidad limitada que sean contribuyentes del impuesto al Valor Agregado. Por lo tanto, a contar del 01 de enero de 2015, todos los contribuyentes que cumplan los demás requisitos, podrán incorporarse a este régimen simplificado, entre los cuales encontramos a las sociedades de personas y comunidades en general.

Debido a lo anterior, estos contribuyentes deberán informar anualmente al Servicio de Impuestos Internos el monto de las rentas o cantidades que correspondan a sus dueños, socios, comuneros o accionistas.

Otro cambio importante relacionado con los requisitos de acceso al régimen, consiste en que durante los años comerciales 2015 y 2016 se permite la incorporación de contribuyentes con mayores ingresos que en la actualidad¹⁶, estableciéndose como límite un promedio anual de ingresos de 50.000 UF¹⁷ en los tres últimos años comerciales, en la medida que en ningún año los ingresos superen 60.000 UF. Se hace presente que cuando el contribuyente supere una vez el promedio mencionado, de todas formas podrá mantenerse en este régimen, debiendo abandonarlo obligatoriamente cuando exceda el límite de 50.000 UF por segunda vez.

Se incluye una norma de control para el cómputo de los ingresos señalados, estableciendo que para estos efectos deberán considerarse también los obtenidos por las entidades relacionadas con el contribuyente en el ejercicio respectivo, conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la Ley N.º 18.045, excluyéndose al cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) del mencionado artículo 100.

Para los contribuyentes que inicien actividades a contar de la vigencia del artículo segundo transitorio, esta norma flexibilizó el monto del capital efectivo requerido para incorporarse a este régimen simplificado, aumentándose su monto desde un máximo de 6.000 UTM¹⁸ hasta un máximo de 60.000 UF¹⁹.

Esta norma transitoria también innovó en eliminar otras restricciones de acceso al régimen, al permitir la obtención de ingresos provenientes de la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión en la medida que no excedan del 20% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.

¹⁶ Actualmente el promedio no debe exceder de 5.000 UTM.

¹⁷ Unidades de fomento.

¹⁸ 244.632.000 al 31.12.2013

¹⁹ \$1.398.573.600. al 31.12.2013

Del mismo modo, se permite la obtención de ingresos provenientes de las actividades descritas en los números 1 y 2, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la medida que no excedan en conjunto con las rentas señaladas en el párrafo anterior, el 35% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo. Sin embargo, podrán acogerse a este régimen las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas.

Ahora bien, debido a que este régimen simplificado está dirigido para micro, pequeñas y medianas empresas, se agrega como restricción de incorporación que el capital pagado de las sociedades no pertenezca en más del 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o sean empresas filiales de estas últimas.

VII. SITUACIONES ESPECIALES DE INGRESO AL RÉGIMEN 14 TER 2015-2016



Cuando un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa y a determinar el fondo de utilidades tributables se incorpore al régimen simplificado, deberá resolver la tributación que afecta a las utilidades que se encuentren acumuladas. Sin embargo, el artículo segundo transitorio en comento, establece una mecánica especial para determinar las utilidades acumuladas que se encuentran pendientes de tributación, mecanismo que difiere del actualmente vigente.

El procedimiento consiste en determinar una diferencia de renta o cantidades que se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas para su afectación con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda. La base imponible del tributo respectivo, corresponderá a la cantidad mayor entre las siguientes diferencias, según el recuadro que se presenta a continuación:

Capital propio tributario	(+)
Retiros en exceso existentes a la fecha de cambio de régimen	(+)
<u>Menos:</u>	
El valor del capital efectivamente aportado a la empresa	(-)
Los aumentos de capital	(-)
Disminuciones de capital	(+)
El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro FUNT	(-)
Renta o cantidades que se entienden retiradas (diferencia 1).....	(=)
Fondo de utilidades tributables	(+)
Registro inversiones en accionista de pago o aportes en soc. pers.	(+)
Renta o cantidades que se entienden retiradas (diferencia 2).....	(=)

Básicamente el procedimiento consiste en que el contribuyente tribute sobre las utilidades pendientes de tributación que se encuentran en el registro FUT y el registro especial sobre utilidades reinvertidas, agregando, cuando corresponda, cualquier otra renta que esté formando parte del capital propio tributario, pero que no se encuentre incorporada en los registros recién mencionados.

Ahora bien, cuando los contribuyentes se retiren del régimen simplificado la norma transitoria mantiene la obligación de practicar un inventario inicial para efectos tributarios, respecto de las partidas existentes al 31 de diciembre del último año comercial acogido a este régimen. Para ello se deberá realizar el mismo procedimiento actualmente vigente para determinar el saldo inicial de FUT, el cual fue revisado en los puntos anteriores.

Sin embargo, la norma transitoria establece que los contribuyentes que se encuentren en esta situación, deberán determinar el monto del capital propio tributario final, el cual no considerará los ingresos devengados y los gastos adeudados a esa fecha, que no hayan sido incorporados en las bases imponibles en el tiempo en que el contribuyente estuvo acogido al régimen simplificado. Tales ingresos y gastos que no fueron computados como tales, con motivo del cambio de régimen deberán ser reconocidos o deducidos al momento de su incorporación al régimen general de tributación.

Posteriormente, el contribuyente restará del capital propio tributario, el monto de las utilidades sin crédito reconocidas en el FUT y el valor del capital aportado²⁰ cuya diferencia positiva deberá anotarse en el registro FUNT a que se refiere el párrafo primero, de la letra b), del N.º 3 de la letra A) del artículo 14 vigente durante los ejercicios comerciales 2015 y 2016.

Finalmente, se establece que los contribuyentes deberán mantenerse en el régimen simplificado durante 5 años comerciales completos, y en caso de cambio de régimen, no podrá volver a incorporarse a él hasta después de 5 años comerciales consecutivos acogidos a las reglas generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

VIII. NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ARTÍCULO 14 TER A CONTAR DEL 01 DE ENERO DE 2017.



De conformidad al numeral 6) del artículo primero del proyecto de ley, se sustituye a partir del 1º de enero de 2017 el artículo 14 ter, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

²⁰ Ajustado por los aumentos y disminuciones posteriores, debidamente reajustados.

Este texto definitivo trae consigo modificaciones que armonizan con los nuevos regímenes²¹ incluidos en el nuevo artículo 14, que entraría en vigencia también a contar del 1° de enero de 2017, como modificaciones particulares, que a continuación mencionaremos.

Entre las innovaciones que destacan se encuentra la exención del impuesto de Primera Categoría que beneficia a estos contribuyentes cuyos propietarios, socios o accionistas sean exclusivamente contribuyentes del impuesto Global Complementario, quienes no tendrán derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría establecido en el artículo 56 N.° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Cabe hacer presente que esta exención es opcional, la cual debe ser ejercida anualmente por los contribuyentes.

En el caso que se ejerza la opción señalada, los pagos provisionales efectuados por el contribuyente serán imputados por los propietarios en contra del impuesto Global Complementario, en la misma proporción que deba atribuirse la renta líquida imponible.

Otro cambio importante de este artículo permanente consiste en que la base imponible de los impuestos personales²² no se determina en la proporción al capital suscrito o pagado, sino que corresponde a la renta que se les atribuya, conforme a lo dispuesto en el nuevo régimen tributario del artículo 14 letra A), agregando además, las rentas atribuidas provenientes de participaciones en otras empresas del mismo régimen señalado o contribuyentes que declaren renta efectiva no determinada en base a balance general o acogidas a renta presunta.

IX. SITUACIONES ESPECIALES DE INGRESO AL RÉGIMEN 14 TER 2017

Al igual que en los casos anteriores, cuando un contribuyente se encuentre acogido al régimen general de tributación en base a contabilidad completa y balance general, deberá determinar las rentas pendientes de tributación, para efectos de gravarlas con los impuestos personales al momento del cambio de régimen. Sin embargo, en este caso particular a contar del 1° de enero de 2017 se encuentran vigentes los nuevos regímenes de las letras A y B del artículo 14 y no se encuentra vigente el registro FUT. Por lo tanto, el procedimiento para calcular las utilidades pendiente de tributación variará respecto a la metodología de años anteriores y será diferente según si el contribuyente se encuentra acogido a la letra A o B del artículo 14, de acuerdo al texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

En el caso de los contribuyentes que provienen del régimen impuesto de Primera Categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales²³ el procedimiento será el siguiente:

²¹ Régimen de impuesto de Primera Categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales (Artículo 14, letra A) y régimen de impuesto de Primera Categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales (Artículo 14, letra B)

²² Impuesto Global Complemento o Adicional, según corresponda.

²³ Régimen también conocido como de renta atribuida.

CPTF (capital propio tributario final)		(+)
<u>CAPITAL APORTADO</u>		(-)
APORTES DE CAPITAL	(+)	
AUMENTOS DE CAPITAL	(+)	
DISMINUCIONES DE CAPITAL	<u>(-)</u>	
UTILIDADES TRIBUTADA O LIBERADAS		(-)
REGISTRO A (Renta atribuidas)	(+)	
REGISTRO C (Ingresos no rentas o exentos)	<u>(+)</u>	
BASE AFECTA A IGC		(=)

De acuerdo a la letra a) del N.º 2, del numeral 6) del artículo primero del proyecto de reforma, esta diferencia afecta a los impuestos personales y no tiene derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría a que se refieren los artículos 56 N.º 3 o 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

No obstante lo anterior, el saldo de crédito por impuesto de Primera Categoría controlado de conformidad a la letra f), del número 4 de la letra A) del artículo 14²⁴, podrá continuar siendo imputado contra el impuesto de Primera Categoría que deba pagar el contribuyente a partir del año de incorporación al artículo 14 ter.

En el caso de los contribuyentes que provienen del régimen impuesto de Primera Categoría con deducción parcial del crédito en los impuestos finales el procedimiento será el siguiente:

CPTF (capital propio tributario final)		(+)
<u>CAPITAL APORTADO</u>		(-)
APORTES DE CAPITAL	(+)	
AUMENTOS DE CAPITAL	(+)	
DISMINUCIONES DE CAPITAL	<u>(-)</u>	
UTILIDADES LIBERADAS DE TRIBUTACIÓN		(-)
Ingresos no rentas o exentos	<u>(+)</u>	
BASE AFECTA A IGC		(=)

²⁴ Según su texto vigente a contar del 01 de enero de 2017.

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

En relación con lo anterior, el N.º 2 del literal III, del artículo tercero transitorio del proyecto de ley, establece que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 mantengan saldo de utilidades tributables determinado conforme a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14, según su texto vigente a esa fecha, y opten por acogerse al artículo 14 ter, a partir del 01 de enero de 2017, deberán considerar como retiradas dichas cantidades, para afectarse con los impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Un caso novedoso ocurre cuando los contribuyentes acogidos al nuevo artículo 14 ter, según su texto vigente al 1º de enero de 2017, se incorporan a cualquiera de los regímenes del artículo 14, vale decir, la situación inversa a la revisada precedentemente.

Esta particularidad consiste en el reconocimiento de un ingreso diferido imputable en partes iguales dentro de los ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales consecutivos siguientes al cambio de régimen, o bien el reconocimiento de una pérdida tributaria deducible como gasto en los términos del artículo 31 N.º 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

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

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

Finalmente, cabe destacar que de conformidad al N.º 3), literal IX, del artículo tercero transitorio, se propone rebajar transitoriamente la tasa de los pagos provisionales mensuales, desde un 0,25% a un 0,20% a partir del mes siguiente a la publicación de la ley, hasta los doce meses siguientes.

X. CONCLUSIÓN



Como se pudo observar a lo largo del presente reporte, el régimen de tributación simplificado establecido en el artículo 14 ter, de acuerdo al proyecto de reforma tributaria, se pretende extender a un mayor número de contribuyentes, aumentando para dichos efectos los niveles de ingresos y de capital para su incorporación.

Otra innovación consiste en que cualquier contribuyente, independiente de su forma de constitución podrá acogerse a este régimen especial, tales como sociedades de personas, comunidades, etcétera. Debiendo, para los efectos del cómputo de ingresos, establecerse reglas de relación.

Además se observa un período transitorio que estará vigente a contar del 01 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016, para llegar a un régimen definitivo a contar del 01 de enero de 2017.

Entre las novedades que encontramos destacan la exención del impuesto de Primera Categoría que favorece a los contribuyentes a contar del 01 de enero de 2017, en la medida que están formados exclusivamente por personas naturales.

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

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



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE