



“RÉGIMEN PROPYME 14 D N°3 LIR”

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN
PARTE I**

Alumno: Braulio Echeverría

Profesor Guía: Octavio Canales/Rodrigo Ormeño

Santiago, marzo 2022

Resumen ejecutivo

La ley tributaria 21.210 del 2020 crea 3 nuevos regímenes tributarios, donde se incorpora el sistema Pro Pyme contenido en el artículo 14 D de la LIR, creado con la finalidad de potenciar el emprendimiento, ayudar a la liquidez y facilitar el cumplimiento tributario.

El presente trabajo aborda el diseño de una guía conceptual y numérica para aquellos contribuyentes acogidos al régimen Pro Pyme General 14 D N°3, o para quienes pretenden evaluar un potencial cambio a dicho régimen, analizando las principales problemáticas o situaciones que requieren de una aclaración más detallada y sus potenciales efectos.

Las metodologías aplicadas son la deductiva y comparativa, estableciendo una exposición general de la normativa hasta lo más específico y al mismo tiempo analizando comparativamente la normativa vigente en relación a la anterior (transición de un régimen a otro).

Tomando como base el marco normativo y teórico, se desarrollarán las respuestas a las problemáticas o situaciones de forma alineada al cumplimiento de los objetivos específicos, los cuales están enfocados en aclarar problemáticas o situaciones de índole general, como las que surgen sobre la base imponible.

Como estructura para realizar este trabajo se ha tomado como punto de partida el detalle de las problemáticas detectadas o principales aclaraciones respecto a los contribuyentes que ingresan al régimen 14 D N°3, enfocadas en el cumplimiento de requisitos, situaciones generales y sobre la determinación de la base imponible, incorporando en cada una de ellas el pronunciamiento legal, ejemplificación numérica en el caso de aplicar y la sugerencia o aclaración correspondiente.

Finalmente, con lo anterior se pretende que la guía de consultas permita cubrir las problemáticas o aclaraciones más frecuentes o de mayor impacto, y así facilitar la toma de decisiones, evitar errores o simplemente facilitar el cumplimiento tributario.

Executive Summary

Tax law 21,210 of 2020 creates 3 new tax regimes, where the Pro Pyme system contained in article 14 D of the LIR is incorporated, created in order to enhance entrepreneurship, improve liquidity and facilitate tax compliance.

This current report has the design of a conceptual and numerical guide for those taxpayers under the Pro Pyme General 14 DN ° 3 regimes, or for those who intend to evaluate a potential change to said regime, will analyze the main problems or situations that require further clarification. Detailed information and its potential effects.

The methodologies applied are deductive and comparative, establishing a general exposition of the regulations to the most specific and at the same time comparatively analyzing the current regulations in relation to the previous one (transition from one regime to another).

Based on the normative and theoretical framework, the responses to the issues or situations will be developed in line with the fulfillment of the specific objectives, which are focused on clarifying issues or situations of a general nature, such as those that arise on the tax base.

As a framework to carry out this report, the detail of the issues detected or the main clarifications regarding the taxpayers who enter the 14 DN ° 3 regimes has been taken as a starting point focused on the fulfillment of requirements, general situations and on the determination of the tax base, incorporating in each of them the legal statement, numerical exemplification if applicable and the corresponding suggestion or clarification. Finally, with the aforementioned it is intended that the consultation guide allows to the taxpayers to cover the most frequent problems or clarifications or with the greatest impact, and thus facilitate decision-making, avoid errors or simply facilitate tax compliance.

INDICE

1. INTRODUCCION.....	1
1.1 Planteamiento del Problema.....	4
1.2 Hipótesis.....	5
1.3 Objetivos	5
Objetivo General	5
Objetivos Específicos	5
1.4 Metodología.....	6
1.5 Marco Teórico.....	7
1.6 Marco Normativo	7
1.7 Estado del Arte.....	11
2. Desarrollo	11
2.1 Sub Regímenes.....	12
2.2 Contribuyentes que pueden acogerse al Régimen Pro Pyme	12
2.3 Traspaso según regímenes vigentes al 31 de diciembre del 2019 (Res. 82 de 2020).....	12
2.4 Estructura Artículo 14 D LIR D.L 824 (Pyme).....	13
2.4.1 Concepto Pyme, Artículo 14 D N°1.....	13
2.4.2 Acceso al financiamiento de la Pyme, artículo 14 D N°2.....	16
2.4.3 Tributación de la Pyme.....	16
2.4.4 Tributación de los propietarios contribuyentes de IIFF de la Pyme, artículo 14 D N°4.	19
2.4.5 Procedimiento para acogerse al régimen Pro Pyme, artículo 14 D N°5.	19
2.4.6 Traslado desde el régimen 14 A) al régimen Pro Pyme, artículo 14 D N°6. ...	19

2.4.7 Problemáticas detectadas o principales aclaraciones respecto a los contribuyentes que ingresan al régimen 14 D N°3, enfocadas en el cumplimiento de requisitos y situaciones generales.....	20
2.4.8 Problemáticas detectadas o principales aclaraciones respecto a los contribuyentes que ingresan al régimen 14 D N°3, enfocadas en la determinación de la base imponible.	40
3. Conclusión.....	47
4.Referencias Bibliográficas.	49
Anexo N°1: Definiciones	50
Anexo N°2: Siglas.....	52

1. INTRODUCCION

Las Leyes reformativas N°20.780 - 20.899 vigentes hasta el 31 de diciembre del 2019 establecieron tres regímenes de tributación, contenidos en el artículo 14 de la LIR: Sistema de Rentas Atribuidas (14 A), Sistema de Imputación Parcial de Créditos o Semi Integrado (14 B) y el Sistema Simplificado de Tributación (14 ter Letra C).

Cabe destacar, que la norma estipulaba requisitos para poder ingresar y permanecer en cada sistema, algunos de propiedad y otros de tipo jurídico, sin perjuicio de ello, y al ingresar a cada uno, la norma general contemplaba una permanencia mínima de cinco años para optar a un cambio.

El régimen del 14 B, mantuvo parte de los elementos del régimen anterior (FUT), donde la sociedad tributa sobre base devengada y los dueños sobre base percibida, permitiendo utilizar como crédito el IPDC soportado por la sociedad (tasa 27%), pero solo en un 65% (de ahí la denominación parcialmente o Semi integrado). La innovación vino de la mano del Régimen 14 A, donde tanto la sociedad como los dueños tributan sobre base devengada, pues a estos últimos se le atribuye la base imponible determinada en la proporción que corresponda, a pesar de no haber sido retirada, la ventaja es que los receptores de esta renta, podían utilizar como crédito el IDPC soportado por la sociedad (tasa 25%), de manera total, es decir, un sistema totalmente integrado. Finalmente, el régimen del artículo 14 ter Letra C, se trataba de un sistema simplificado, donde se tributaba como en el atribuido a nivel corporativo y de sus dueños, pero la determinación de su base imponible se calculaba mediante “Ingresos menos Egresos”.

No transcurrieron los cinco años que necesitaba un contribuyente para optar a un cambio de régimen, y los cambios que sí ocurrieron fueron por motivo de “expulsión” a causa de incumplir requisitos, pues la norma sólo tuvo una vigencia de cuatro años.

Así en el año 2020, entra en vigencia la Ley de Modernización N°21.210 que vuelve a reformar el artículo 14 de la LIR, estableciendo tres nuevos regímenes de tributación:

artículo 14 A de la LIR Régimen General (Semi integrado), artículo 14 D N°3 de la LIR Régimen Pro Pyme General y artículo 14 D N°8 de la LIR, Régimen Pro Pyme Transparente.

El nuevo sistema 14 A mantiene las características del antiguo 14 B, es decir, tasa corporativa de 27% sobre base devengada, IDPC que usan los dueños como crédito en un 65% (sistema parcial de integración) en su tributación sobre base percibida.

Se crean dos nuevos sistemas con características similares, donde la base imponible se determinará en base a ingresos percibidos y egresos pagados, en el caso de la Pyme 14 D N°3 estará afecta a una tasa de IDPC de un 25% (transitoriamente 10% hasta el AT 2023), y el crédito soportado se podrá utilizar en un 100% por los propietarios sobre base percibida, en cambio, la Pyme 14 D N°8 estará exenta del pago de IDPC y los dueños tributarán la base imponible sobre base devengada, la que se les asignará anualmente para tributar con IGC o IA.

El régimen que será objeto de estudio de este texto, será el Pro Pyme General, contenido en el artículo 14 D N°3. A modo general el objetivo del legislador al crear este régimen fue incentivar la inversión, potenciar el emprendimiento y facilitar el cumplimiento para las Pymes.

En virtud de las disposiciones transitorias de la Ley N°21.210, al 1 de enero del 2020, los contribuyentes que cumplían ciertos requisitos ingresaron de pleno derecho al régimen 14 D N°3, y luego hasta el 30 de abril (que finalmente se postergó hasta el 30 de septiembre), podían renunciar al régimen y optar por otro y adicionalmente, los que no ingresaron de pleno derecho pero que cumplían con los requisitos podrían ejercer la opción de ingresar a él.

Se hace obligatorio, para poder ingresar al régimen que el contribuyente no tenga un capital efectivo superior a 85.000 UF, que el promedio de sus ingresos habituales propios y de sus relacionados en los últimos tres ejercicios comerciales no exceda de 75.000 UF (en ningún caso puede superar en un año 85.000 UF) y que el conjunto de sus ingresos del AC proveniente de rentas pasivas (explotación de BRNA, capitales mobiliarios, entre

otros), no exceda del 35% de los ingresos totales brutos. Así quedaron atrás, requisitos de los sistemas anteriores, por ejemplo, de tipo jurídico y de propiedad.

El nuevo 14 D N°3 hereda características de los sistemas anteriores, utilizará un mecanismo para determinar la base imponible, similar al antiguo 14 Ter letra C, es decir, “ingresos menos egresos”, afectándose con IDPC, pero luego, la base imponible no se asignará o atribuirá de manera directa a los dueños sino hasta que ellos la perciban efectivamente (a través de retiros/dividendos), pudiendo utilizar el IDPC soportado por la Pyme en un 100% sin obligación de restitución y por tanto, las utilidades no retiradas y sus créditos se acumularán en un fondo a la espera de tributación.

Luego, la nueva norma no establece una permanencia mínima en cada régimen de tributación (como los sistemas antecesores, Ley N°20.780-20.899 que como ya se mencionó, imponían cinco años), por tanto, pueden migrar a otro régimen, abandonando el régimen 14 D N°3 por opción o por exclusión (no cumplir requisitos de permanencia) y luego volver a ingresar a él anualmente (cumpliendo los requisitos de entrada).

Debido a las diferencias profundas que existen entre los regímenes contenidos en el nuevo artículo 14 de la LIR, se torna compleja la migración de un contribuyente al nuevo régimen 14 D N°3, considerando su correcta aplicación al régimen de acuerdo a los requisitos establecidos, como poder cumplir con la adecuada determinación de la base imponible, los registros de rentas empresariales, entre otras determinaciones, pues deben efectuarse una serie de ajustes establecidos en la norma.

El objetivo de este trabajo es diseñar una guía que permita desglosar, analizar y ejemplificar las principales dificultades que enfrenta la Pyme al ingresar al régimen y para determinar su base imponible.

1.1 Planteamiento del Problema

Posibles dificultades al ingresar al Régimen 14 D N°3

- Podría el SII haber clasificado erradamente al contribuyente en el régimen 14 D N°3, si bien es de responsabilidad del contribuyente verificar el régimen asignado, validar si efectivamente cumple con los requisitos de permanencia. Puede haber ingresado erróneamente sin haber cumplido con los requisitos y luego esto sea detectado por el mismo contribuyente o por el SII en un proceso de revisión, teniendo una importante contingencia pues deberá reconstruir bases imponibles, análisis, registros de rentas entre otros, enfrentándose a eventuales liquidaciones por diferencias y/o reintegros de impuestos con los reajustes, intereses, multas que los acompañan en virtud de las normas.
- Los contribuyentes que ingresaron al régimen 14 D N°3 en 2020 ya sea de pleno derecho o ejerciendo la opción, tuvieron que determinar su base imponible en el AT 2021 enfrentando una serie de cambios respecto de los antiguos sistemas, debiendo efectuar ajustes de inicio (normas transitorias) y aplicar un tratamiento especial para el reconocimiento de los ingresos percibidos y egresos pagados, pues si bien es cierto, la norma buscaba simplificar la determinación de la base imponible, en la práctica existen una serie de aristas que hacen complejo el cálculo. Para un correcto cumplimiento tributario, la Pyme se ve obligada a efectuar una serie de nuevos controles y cálculos extracontables, lo que puede derivar en importantes desembolsos de recursos económicos, no contemplados con anterioridad a la reforma de la Ley N°21.210, en materias como: contratación de asesorías externas, implementación o modificación de controles, sistemas contables, extracontables, contratación de personal calificado, capacitación del personal u horas extras, entre otros.

1.2 Hipótesis

Preguntas que se resolverán respecto al ingreso al régimen:

¿Cuáles son los requisitos y dificultades que enfrentan los contribuyentes para determinar una correcta aplicación al régimen 14 D N°3?, de acuerdo a lo que establece la LIR.

Una vez ingresado en el régimen 14 D N°3, ¿Cuáles son las dificultades que enfrentan los contribuyentes para determinar la base imponible?

1.3 Objetivos

Objetivo General

Diseñar una guía conceptual y numérico que permita desglosar, analizar y ejemplificar las principales dificultades que enfrenta la Pyme para determinar su base imponible, registros de rentas empresariales (si aplica) entre otras obligaciones al ingresar al régimen 14 D N°3 y así facilitar la aclaración de dudas respecto al cumplimiento tributario para minimizar impactos negativos y ayudar a la toma de decisiones de los contribuyentes afectados.

Objetivos Específicos

- Detectar y analizar las principales problemáticas que surgen para el cumplimiento de requisitos al ingresar al régimen e identificar los riesgos de una incorrecta calificación de régimen por parte del SII.

- Presentar y analizar numéricamente las problemáticas en la determinación de la base imponible de la Pyme en la entrada al régimen para identificar las partidas que deben mantenerse controladas, pues deben efectuarse ciertos ajustes obligatorios (no obstante, a, por ejemplo, la no aplicación de CM, se podría sugerir sí mantener un control de ciertos bienes corregidos).
- Desarrollar una guía de sugerencias para lograr el correcto cumplimiento tributario de un contribuyente que ingresa al régimen 14 D N°3.

1.4 Metodología

El presente trabajo tiene como enfoque analizar y desglosar las dificultades que enfrentan los contribuyentes que ingresan al régimen 14 D N°3, para lo cual se utilizará principalmente la Metodología deductiva, estableciendo una exposición desde lo general hasta las particularidades, se comenzará con un análisis a las modificaciones introducidas por la LIR N°21.210 en comparación con la anterior Ley N°20.780 / Ley N°20.899, para luego analizar normativa y legislación tributaria más específica como circulares, oficios, resoluciones u otras leyes que puedan incidir en las problemáticas que serán detalladas.

Se utilizará igualmente el método comparativo, considerando que para entender las principales problemáticas que afectan a los contribuyentes del régimen 14 D N°3, se debe comparar la ley y normativa vigente en relación a la anterior (transición de un régimen a otro).

Adicionalmente, esta metodología nos permitirá comparar ciertos tipos de contribuyentes o industrias específicas, lo que permitirá detectar y plasmar dificultades de forma segmentada, que afectan a cierto tipo de negocios.

Tomando como referencia las metodologías seleccionadas, se pretende alinear la estructura de este trabajo de forma detallada, permitiendo dar respuestas precisas a las interrogantes planteadas.

1.5 Marco Teórico

El tema de estudio es nuevo, solo lleva un año en aplicación práctica, por tanto, se analizará la normativa e información vigente a la fecha, considerando igualmente que aún existen pronunciamientos o aclaraciones por definir a problemáticas vigentes.

Se analizarán principalmente las normas transitorias relacionadas a la Ley N°21.210 que establecen los requisitos para poder ingresar al régimen 14 D N°3, para luego ir a las normas permanentes de la misma Ley con el propósito de analizar los efectos del ingreso al régimen 14 D N°3. De forma comparativa analizaremos la LIR vigente al 31 de diciembre del 2019 N°20.780 - 20.899. Además de analizar otras legislaciones y normativas que están relacionadas de forma directa e indirecta.

1.6 Marco Normativo

Está constituido por la LIR vigente N°21.210 DL 824, LIR vigente al 31 de diciembre del 2019 N°20.780 - 20.899, Ley N°21.256, que establece nuevas medidas tributarias para reactivar la economía, adicionalmente:

Ley 21.210 del 24 de febrero del 2020

Modernización tributaria

Ley 20.899

Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

Ley 20.780

Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario

Circular N° 73 del 22 de diciembre del 2020

Instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales relacionadas con el nuevo régimen general de tributación sobre renta efectiva según contabilidad completa, vigente a contar del 1° de enero de 2020.

Circular N° 62 del 24 de septiembre del 2020

Instruye sobre los nuevos regímenes tributarios incorporados por la Ley N° 21.210, para la micro, pequeña y mediana empresa contenidos en el artículo 14 letra D) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2020. Reemplaza la Circular N°43 de 2016.

Resolución Exenta SII N° 74 del 02 de Julio del 2021

Regula la exclusión de los bienes raíces correspondientes a la casa matriz y/o sucursal de los contribuyentes del régimen del artículo 14 letra d) de la Ley sobre impuesto a la renta, para efectos de la aplicación de la sobretasa establecida en el artículo 7 bis de la Ley N° 17.235.

Resolución exenta N°37 del 31 de marzo del 2021

Establece formato de los Registros Tributarios de Rentas Empresariales que deben llevar los contribuyentes acogidos al Régimen De Tributación establecido en el N°3 de la Letra D) del Artículo 14 de la LIR.

Resolución exenta N°31 del 31 de marzo del 2021

Complementa y modifica resolución exenta SII N°14 del 2021.

Resolución Exenta SII N° 15 del 15 de febrero del 2021

Establece la forma en que este servicio pondrá a disposición la información que debe proporcionar a los contribuyentes acogidos al artículo 14 letra d) N°3 y N°8, de la LIR.

Resolución Exenta SII N° 14 del 12 de febrero del 2021

Establece los requisitos y formato que debe cumplir el libro de ingresos y egresos y el libro de caja, que se exige llevar a los contribuyentes acogidos al artículo 14 N°D°3 que decidan acogerse a contabilidad simplificada y 14 D N°8.

Resolución Exenta SII N° 173 del 30 de diciembre del 2020

Aprueba normas de procedimiento para la certificación de acuerdos que se celebren para el financiamiento mediante la participación en Pymes, en el marco del régimen Pro Pyme establecido en la letra D del Artículo 14, de la LIR

Resolución Exenta SII N° 172 del 30 de diciembre del 2020

Establece forma y plazo para ejercer la opción del incentivo al ahorro a que se refiere la letra e) del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Resolución Exenta SII N° 161 del 16 de diciembre del 2020

Instruye sobre la obligación de informar saldos de los registros de rentas empresariales por parte de los contribuyentes que pasan a estar sujetos a los regímenes Pro Pyme de los N° 3 y 8 de la letra d) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Resolución Exenta SII N° 157 del 15 de diciembre del 2020

Imparte reglas especiales para determinación y puesta a disposición de los pagos provisionales mensuales que deberán efectuar las empresas acogidas al régimen pro Pyme del Artículo 14 letra d) N°3 letra k) y N° 8 letra a) numeral viii, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Resolución Exenta SII N° 121 del 29 de septiembre del 2020

Establece rangos de porcentajes aplicables a créditos vencidos y procedimiento y registro tributario de castigo de deudas incobrables, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 inciso 4°, N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Resolución Exenta SII N° 98 del 28 de agosto del 2020

Establece forma y plazo para presentar declaración jurada anual sobre retiros, remesas y/o dividendos distribuidos y créditos correspondientes, efectuados por contribuyentes sujetos al régimen de la letra a) y n° 3 de la letra d) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta.

Resolución Exenta SII N° 85 del 22 de Julio del 2020

Establece forma de determinación del promedio de ingresos brutos a que se refiere la letra b) del N°1 de la letra d) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Resolución Exenta SII N° 84 del 22 de Julio del 2020

Establece forma y plazo para que las entidades relacionadas que se indican informen a la empresa o sociedad respectiva, el monto total de los ingresos de su giro percibidos o devengados en los ejercicios respectivos y otras rentas que se señalan.

Resolución Exenta SII N° 82 del 17 de Julio del 2020

Instruye sobre el procedimiento para acogerse a los regímenes tributarios del artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta. Deja sin efecto la resolución exenta N° 93 de 22.09.2016.

Oficio Ordinario 2784, de 30 de Noviembre del 2020

Devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas en caso de regímenes contemplados en la letra D) del artículo 14 de la LIR.

Ley sobre sociedades anónimas, Artículo 87

Establece definición de sociedad coligada.

Ley sobre sociedades anónimas, Artículo 86

Establece definición de sociedad filial.

Código civil, Artículo N°1568

Establece la definición de pago efectivo.

Código civil, Artículo N°1567

Trata las formas de extinguir las obligaciones.

DFL 707 Ley sobre Cuentas corrientes bancarias y cheques, Artículo N°10

Establece definición de cheque.

DFL 707 Ley sobre Cuentas corrientes bancarias y cheques, Artículo N°37

Trata las diferencias entre un cheque girado, cobrado, reconocimiento del egreso.

1.7 Estado del Arte

La principal fuente de información se obtendrá desde el SII, específicamente desde el ACN y también a través de la metodología aplicada desde contribuyentes que hayan ingresado al régimen 14 D N°3.

Fuentes de información: LIR vigente y anteriores, circulares, oficios, resoluciones, Ley de sociedades anónimas, código civil, Decreto con fuerza de Ley N°707.

2. Desarrollo

Con la entrada en vigencia de la ley 21.210 a partir del 1 de enero se incorpora un nuevo régimen establecido en el Artículo 14 D, enfocado en las micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes). Lo cual pretende incentivar la inversión, el capital de trabajo y liquidez. Desde la arista del cumplimiento, la finalidad del legislador es dotar a las Pymes de un régimen simplificado de tributación.

2.1 Sub Regímenes

- En base a retiros. Art. 14 D N° 3, Pro Pyme General.
- Opcional de transparencia. Art. 14 D N° 8, Pro Pyme transparente.

2.2 Contribuyentes que pueden acogerse al Régimen Pro Pyme

- Contribuyentes que tributen conforme a las rentas del IDPC, independiente de su naturaleza jurídica y estructura de propiedad societaria (salvo Establecimientos Permanentes en Chile de empresas extranjeras (contenidas en el art. 38 inc.1 LIR).
- Si son propietarios contribuyentes de impuestos finales (IGC o IA), podrán optar por el Régimen de Transparencia.

2.3 Traspaso según regímenes vigentes al 31 de diciembre del 2019 (Res. 82 de 2020)

1). Art. 14 Ter letra A:

- Si cumplen requisitos = Art. 14 D N° 8, de pleno derecho, a menos que opten por acogerse a 14 D N° 3.
- Si no cumplen requisitos para Art. 14 D N° 8 o N° 3, deberán acogerse al 14 A.

2). 14 A (Atribuido) o B (Semi integrado):

- Si cumplen requisitos, de pleno derecho a 14 D N° 3.

- Optar por 14 D N° 8 o Renta Presunta, si no cumplen requisitos, 14 A.

3). Renta Presunta (art. 34, ex Art. 14 C N° 2)

- Optar por 14 D N° 3 o D N° 8.
- Si está obligado, debe optar.

2.4 Estructura Artículo 14 D LIR D.L 824 (Pyme)

Para facilitar la revisión de este trabajo, es necesario primeramente conocer la estructura general del artículo 14 D, revisar los principales conceptos, características y/o requisitos que ahí se establecen y que en definitiva pueden derivar en algunas problemáticas que este trabajo pretende aclarar para los contribuyentes que ingresaron o ingresarán específicamente al régimen 14 D N°3. (hasta el 14 D N°6) considerando que los numerales siguientes no están relacionados directamente a los objetivos de este trabajo.

14 D 1 Concepto de Pyme
14 D 2 Acceso al financiamiento de la Pyme
14 D 3 Tributación de la Pyme
14 D 4 Tributación de los propietarios contribuyentes de IIFF de la Pyme
14 D 5 Procedimiento para acogerse al régimen Pro Pyme
14 D 6 Traslado desde el régimen 14 A) al régimen Pro Pyme
14 D 7 Retiro o exclusión del régimen Pro Pyme
14 D 8 Régimen opcional de transparencia tributaria

2.4.1 Concepto Pyme, Artículo 14 D N°1

Para que un contribuyente pueda ingresar al régimen Pro Pyme en base a retiros, remesas o distribuciones, en este artículo se establecen condiciones copulativas, las cuales a continuación se detallan:

a). Capital efectivo (Art. 2 N°5 LIR) al inicio de actividades menor a 85 000 UF, según el valor de la UF al primer día del mes de inicio de las actividades.

b). Promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados menor a 75 000 UF y que mantenga dicho promedio mientras se mantenga en el régimen, en el caso de ejercer actividades por menos de 3 ejercicios, el promedio se deberá calcular considerando los ejercicios en que mantiene realizando actividades. El cual podrá excederse por una sola vez en 1 ejercicio, el cual en ningún caso podrá ser superior a 85.000 UF, otros requisitos del promedio anual de ingresos a considerar:

- En el año de inicio de actividades, ingresos no deben superar UF 75.000.
- Es requisito de ingreso: Si contribuyente ya inició actividades, promedio se calcula al 31/12 AC anterior a ingreso.
- Ingresado al régimen, solo se consideran ejercicios en que se está en el régimen (así, al primer año, se considera solo ejercicio en que estuvo en régimen).
- Ejercicios consecutivos y se deben considerar aquellos ejercicios en que no hubiere tenido ingresos.
- Si tiene menos de 3 ejercicios, promedio desde el inicio, considerando el del inicio como 1 período completo.
- Se debe cumplir año a año con el requisito.
- Corresponde a ingresos de operaciones habituales, es decir, se excluyen ingresos por ganancias de capital o por venta de AF.
- Ingresos de tenencia, rescate o enajenación de inversiones en capitales mobiliarios, enajenación de derechos sociales o acciones, y rentas por

participación en otras empresas o entidades (Resolución N°85 del 2020, obliga a descontar dividendos ya considerados).

- No se incluye el IVA ni otros impuestos adicionales.
- Se considerará la UF del último día del ejercicio respectivo (Ingreso del giro (RECV) = Total/UF último día ejercicio).
- Los castigos incobrables del ejercicio que fueron devengados se rebajan de los ingresos para el cómputo del promedio.
- Se deben considerar los ingresos de las empresas relacionadas en los términos del artículo 8 N 17 del código tributario.
- La letra a) y b) del N 17 del artículo 8 antes mencionado se considera en un 100 para el cálculo del promedio.
- La letra c), d) y e) del N 17 del artículo 8 antes mencionado se considera según porcentaje de participación para el promedio.
- Relacionadas deberán informar sus ingresos (salvo letra f) conforme SII).

c). Conjunto de los ingresos que percibe la Pyme respecto a las siguientes actividades no exceda del 35% de sus ingresos brutos del giro:

i). Actividades del 20 N 1 (solo para BRNA) y N 2 de la LIR.

ii). Participación en contratos de asociación o cuenta en participación (solo respecto a los frutos o rendimientos).

iii). Posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones o cuentas de fondos de inversión.

2.4.2 Acceso al financiamiento de la Pyme, artículo 14 D N°2

De acuerdo a lo señalado en este artículo, previa solicitud el SII entregará en el sitio personal de la Pyme un informe de la situación tributaria de la empresa, con la información que mantenga a su disposición y sea relevante para facilitar el acceso al financiamiento de la Pyme, siendo de exclusiva responsabilidad de la empresa calificada como Pyme revisar la veracidad de la información que ahí se contenga.

2.4.3 Tributación de la Pyme

Tributación de los contribuyentes 14 D N°3, Características Generales

La Pyme acogida al 14 D N° 3 por regla general está obligada a determinar sus resultados en base a contabilidad completa, debiendo aplicar normas sobre determinación de base imponible que contempla la LIR. Sin embargo, podrá optar por llevar contabilidad simplificada (donde igualmente podrá llevar contabilidad completa). Las características generales de la tributación de la Pyme Se pueden detallar de la siguiente manera:

- a). El SII pondrá a disposición del contribuyente entre el 15 y 30 de abril de cada año, toda la información digital relacionada con la Pyme.
- b). Tasa de IDPC igual a un 25% (contra el cual proceden todos los créditos LIR), Se establece una rebaja transitoria en la Ley 21.256 del 2 de septiembre de 2020 a un 10%, vigente durante los AC 2020 hasta el 2022.
- c). No aplicará CM establecida en el artículo N°41 de la LIR.
- d). Depreciará en forma instantánea o íntegra los bienes del AF.
- e). Reconocerá como gasto las existencias o insumos adquiridos o fabricados que no hayan sido consumidos en el ejercicio.

f). Determinará una base imponible considerando los ingresos percibidos y los gastos pagados Excepto aquellos casos en que la Pyme realice operaciones con relacionadas (que estén en el 14 A), en tal caso, los ingresos se considerarán percibidos o devengados y los gastos se considerarán pagados o adeudados.

f.1). Normas especiales respecto de los ingresos:

- En ningún caso formarán parte de los ingresos los retiros o distribuciones percibidas de otras sociedades acogidas a las normas del artículo 14 A o 14 D N° 3.
- Respecto a la enajenación de capitales mobiliarios, participaciones en general aquellos bienes que no se pueden depreciar.
- se rebajará del ingreso percibido el valor de la inversión efectiva en cada uno de los casos.

f.2). Normas especiales respecto a los gastos:

- Se aplica las normas relativas al artículo 31 de la LIR en cuanto a los requisitos de los gastos.
- Pérdidas de ejercicios anteriores se considerarán como gasto en el ejercicio.
- Corresponderán a cantidades efectivamente pagadas.
- Respecto a la enajenación de capitales mobiliarios, participaciones en general aquellos bienes que no se pueden depreciar, se rebajará del ingreso percibido el valor de la inversión efectiva en cada uno de los casos.

g). Liberación de llevar los registros (si tengo retiros, si debo llevar un control SAC, lo dice más adelante la ley 14 D N°3, letra H e I, hay una contradicción), si lleva registros no se aplica CM

- Estará liberada de llevar los registros RAI, DDAN, REX, salvo que genere rentas que deban controlarse en el REX.
- Aun así, podrá eximirse de llevar los registros cuando los retiros, devoluciones de capital, cualquier operación que afecte el CPT, se realice mediante la emisión de DTEs.

h). Si la Pyme no genera REX, entonces no aplica el orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones En el caso que sí genere REX, entonces aplica el mismo orden de imputación señalado en el 14 A N° 4 de la LIR.

i). Para la asignación de los créditos, se deberá mantener el registro SAC, separando aquellos créditos con obligación de restitución y aquellos sin la obligación, imputando en primer orden los sin obligación de restitución y luego los con obligación de restitución (NT).

j). Deberá determinar un capital propio simplificado, tomando como saldo inicial el CPT declarado en el F-22 del AT 2020.

k). Reglas especiales para determinar los PPM:

- 0 25% en el año de inicio de actividades.
- 0 25% si los ingresos brutos del año anterior no exceden de 50.000 UF.
- 0 5% si los ingresos brutos exceden de las 50 000 UF.

- El saldo anual se reajustará y podrá ponerse a disposición de los propietarios según corresponda.

2.4.4 Tributación de los propietarios contribuyentes de IIFF de la Pyme, artículo 14 D N°4.

Los propietarios de la Pyme quedarán afectos a impuestos finales, conforme a las reglas del 14 A, considerando las disposiciones del 14 D.

2.4.5 Procedimiento para acogerse al régimen Pro Pyme, artículo 14 D N°5.

- Empresas que cumplan con los requisitos y que no opten por otro régimen, quedarán acogidos al régimen 14 D, por el sólo ministerio de la Ley.
- Si inició actividades en ejercicios anteriores o cuando no quedó por defecto en el 14 D, deberá ejercer la opción avisando al SII entre el 1 de enero y 30 de abril (Regla General).
- Los contribuyentes que estén acogidos al régimen del art. 14 A) y que al final del AC en que iniciaron actividades hayan obtenido ingresos que no superaron las 1.000 UF, serán reclasificados al régimen de la Cláusula Pyme.

2.4.6 Traslado desde el régimen 14 A) al régimen Pro Pyme, artículo 14 D N°6.

Deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se señala según los valores contabilizados o saldos al 31 de diciembre del año anterior a la incorporación al régimen.

- a). Los activos fijos se consideran gasto.
- b). Las existencias se consideran gasto.
- c). Pérdidas del ejercicio anterior se consideran gasto.
- d). Los ingresos devengados y gastos adeudados no se deben volver a rebajar en la determinación del resultado.
- e). El Saldo inicial de RAI, corresponde al RAI del año anterior.
- f). El Saldo inicial de REX, corresponde al REX del año anterior.
- g). El Saldo inicial de SAC, corresponde al SAC del año anterior.
- I). Las letras e) y f) aplican solo si tengo REX.
- II). Las Pymes deberán informar al SII, si tienen RAI, REX, SAC.

2.4.7 Problemáticas detectadas o principales aclaraciones respecto a los contribuyentes que ingresan al régimen 14 D N°3, enfocadas en el cumplimiento de requisitos y situaciones generales.

A). Elección de contabilidad simplificada.

De acuerdo a lo indicado en ley, el contribuyente Pyme acogido al régimen 14 D N°3 podrá optar por declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada de acuerdo a lo establecido en el artículo 68, entre el 1 de enero y el 30 de abril del año en que ejerza dicha opción, la que se ejercerá en la forma y plazo que se detallan en la resolución N°14 y 31 del 2021. La Pyme que no ejerza dicha opción deberá llevar contabilidad completa en cuyo caso, la determinación de sus resultados tributarios se realizará igualmente conforme a lo establecido en esta letra D, mediante los ajustes que corresponda realizar.

Aún en el caso que la Pyme opte por llevar contabilidad simplificada, podrá llevar contabilidad completa, sin que ello altere la determinación de sus resultados tributarios conforme a esta letra D).

Problemática: Si bien para muchos contribuyentes o negocios en particular, la contabilidad simplificada facilita y optimiza el cumplimiento, es importante mencionar previo a la elección, posibles efectos derivados por ejercer esta opción. Para empresas que necesitan financiamiento deben tener presente que los bancos o entidades financieras solicitan igualmente el balance de 8 columnas, independiente del régimen tributario, por tal motivo ante la necesidad de financiamiento aquellos contribuyentes que optaron por contabilidad simplificada posiblemente deberán rehacer su contabilidad.

Aquellos contribuyentes que mantienen activos fijos o existencias, quienes ante un eventual cambio al régimen 14 A por opción o por incumplir los requisitos, deberán rehacer el control de estas partidas.

Otra problemática se puede detectar en aquellos contribuyentes del régimen 14 D N°3 que estén propensos a no cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 14 D para pertenecer el régimen Pro Pyme u opten en el corto plazo por el régimen 14 A de la LIR.

Sugerencia: Aquellos contribuyentes que i). Consideren posible la opción de financiamiento, ya sea para mantenerse, desarrollarse y/o crecer y ii). Para quienes mantienen existencias o activos fijos, iii). Propensos a cambiar al régimen 14 A de la LIR, por incumplimiento u opción, se recomienda mantener contabilidad completa y no optar por contabilidad simplificada.

B). Obligatoriedad de Libro de Caja para contribuyentes 14 D N°3.

Por defecto los contribuyentes del régimen 14 D N°8 llevan contabilidad simplificada, y para el registro y control de sus movimientos deben de forma obligatoria llevar libro de caja.

Por norma general los contribuyentes del régimen 14 D N°3 deben llevar contabilidad completa, pero tienen la opción de optar por contabilidad simplificada.

Situación a aclarar: Si bien se puede inferir que aquellos contribuyentes 14 D N°3 que opten por llevar contabilidad simplificada, deberían llevar libro de caja para efecto de controlar sus movimientos de forma cronológica, no se menciona de forma directa en la LIR.

Aclaración: Aquellos contribuyentes 14 D N°3 que opten por llevar contabilidad simplificada, estarán obligados a llevar Libro de Caja de acuerdo a la resolución N°14 y 31 de 2021, ya que al tener la opción de omitir la contabilidad completa igualmente deben registrar en forma cronológica todos los movimientos de Pyme, permitiendo llevar un resumen diario.

C). Clasificación automática de régimen por parte del SII.

De acuerdo a lo establecido en el artículo noveno transitorio de la Ley 21.210, aquellos contribuyentes del artículo 14 A y 14 B vigentes al 31 de diciembre de 2019 que cumplan con los requisitos del régimen Por Pyme, serán acogidos de pleno derecho al régimen 14 D N°3, igual situación ocurre con los contribuyentes que a partir del 1 de enero de 2020 inicien actividades y cumplan con los requisitos mencionados, serán acogidos de pleno derecho al régimen Pro Pyme (Artículo 14 D N°5).

Problemática: Existen situaciones donde el SII ha clasificado o podrá clasificar de pleno derecho de acuerdo a la información declarada por el contribuyente o motivo de la información que dispone en sus sistemas. Es importante mencionar que es de responsabilidad del contribuyente validar si la asignación automática es efectiva.

En el caso de que el contribuyente no habiendo cumplido los requisitos haya sido asignado de forma errónea, probablemente enfrentara importantes contingencias, lo anterior considerando las diferencias radicales entre regímenes. Dependiendo de cuando sea detectada la mala clasificación, podrá quedar expuesto a reconstruir bases

imponibles, aplicar una tasa de impuesto a la renta o PPM diferente a la aplicada, en el caso de haber efectuado retiros en el régimen Pro Pyme deberá rehacer registros y asignación de créditos, rehacer registros de rentas, entre otros, enfrentándose a eventuales liquidaciones por diferencias y/o reintegros de impuestos con los reajustes, intereses y multas en virtud de las normas. En términos simples deberá rectificar de acuerdo al régimen que le tendría que haber correspondido, enfrentando las sanciones correspondientes que se estipulan en la LIR.

Sugerencia: Lo primero que se recomienda es revisar si se cumple con los requisitos establecidos en el régimen Pro Pyme, poniendo énfasis (en el caso de aplicar), en lo siguiente:

Artículo 14 D N°1 letra A, Este requisito está enfocado en el monto del capital efectivo, solo respecto al monto declarado al inicio de actividades.

Artículo 14 D N°1 Letra B, validar el correcto computo de los ingresos de empresas relacionadas, ya que probablemente el SII dentro de sus sistemas no ha plasmado la totalidad los criterios de las normas de relación, por lo tanto, pueden existir ingresos no identificados y que permitan cumplir los requisitos de forma previa, aun cuando no han sido considerados en su totalidad. Un ejemplo de lo anterior, corresponde a los ingresos de empresas relacionadas en el extranjero (de acuerdo a los criterios del N°17 Artículo N°8 del Código tributario), donde probablemente el SII no cuente con esa información y es deber del contribuyente procurar que sean ingresos computados para validar el cumplimiento de requisitos.

Artículo 14 D N°1 Letra C. De acuerdo al tope de ingresos por actividades restringidas de un 35%, se recomienda validar cuales son los ingresos que están restringidos de cada una de ellas y cuáles no. Adicionalmente tener presente lo siguiente:

i). Por actividades del 20 N°1, no se computan dentro del límite del 35% las rentas que provengan de la posesión o exportación de bienes raíces agrícolas.

Por capitales mobiliarios no se incluye la actividad inmobiliaria de compraventa y alojamiento turístico.

ii) Contratos de asociación o cuentas en participación y;

iii) Posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, tanto para b) como para c), solo se considera para el tope de ingresos el fruto o rendimiento, no las ganancias de capital.

Realizando la verificación del cumplimiento de requisitos, si se detecta la incorrecta asignación de régimen, se recomienda efectuar las correcciones pertinentes a la brevedad, para evitar el aumento de reajustes, multas e intereses motivo de las correcciones y tener una mayor opción de condonación.

Adicionalmente los contribuyentes deberán solicitar el cambio de régimen en caso que corresponda, de acuerdo a lo señalado en la resolución N°82 de 2020.

D). Art 14 D N°2 Financiamiento de la Pyme.

El SII, previa solicitud, entregará en el sitio personal de la Pyme un informe de la situación tributaria de la empresa, con la información que mantenga a su disposición y sea relevante para facilitar el acceso al financiamiento de la Pyme, según lo determinado en la resolución 173 del 2020. La Pyme podrá utilizar esta información con el propósito de obtener financiamiento u otros que estime necesario. Será de su exclusiva responsabilidad la veracidad de la información como la entrega a terceros de la misma.

Problemática: La información para obtener financiamiento se venía obteniendo desde la carpeta tributaria, pero surge la duda en como el SII entregará un informe de la situación de la Pyme, si no tiene la información para ello, dado que sólo tiene los ingresos y los gastos.

Hoy en día los Bancos están solicitando que el F-22 esté “aceptado” para otorgar financiamiento, avanzar en los créditos para que, en definitiva, el Pyme sea creíble. Es decir, la declaración de Renta viene a dar fe de la contabilidad y/o de la situación financiera.

¿Cómo es posible que se esté evaluando financieramente a una Pyme considerando datos tributarios, los cuales son, por esencia distintos?, ¿Acaso esta norma le entrega aún más protagonismo a la autoridad para influir en el financiamiento, de alguna manera tener un mayor control?

Sugerencia: En el caso de requerir financiamiento se recomienda mantener contabilidad completa, considerando que el balance es una de las herramientas más importantes que utilizan los bancos o instituciones financieras en general, para analizar el Acceso al financiamiento. Debe mantener actualizada la Carpeta Tributaria, diferenciar entre observaciones de fondo y observaciones de forma, ya que hoy en día ambas se confunden y el acceso al financiamiento se traba. Las Instituciones de financiamiento comprenden que las Pymes tributan de forma distinta a cómo se encuentran financieramente.

E). Opción de cambio de régimen para contribuyentes del régimen de renta presunta y contribuyentes que tributan en base a contratos.

En Artículo noveno transitorio de la Ley N° 21.210, se menciona que los contribuyentes del artículo 14 A o B vigentes al 31 de diciembre de 2019, que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 14 D, se entenderán de pleno derecho acogidos al régimen al Pro Pyme 14 D N°3. Igualmente podrán optar por el régimen 14 D N°8 o de renta presunta en el caso de cumplir con los requisitos y formalidades que establece la LIR para cada sistema.

En el Artículo décimo cuarto transitorio de la Ley N° 21.210, en el caso de cumplir con los requisitos los contribuyentes del régimen 14 Ter letra A, vigente al 31 de diciembre de 2019, serán acogidos de pleno derecho al régimen 14 D N°8. Igualmente podrán optar

por el régimen 14 D N°3 o 14 A en el caso de cumplir con los requisitos y formalidades que establece la LIR para cada sistema.

Situación a aclarar: No se asigna de pleno derecho un nuevo régimen para los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34, en concordancia con artículo 14 C N°2 y tampoco para aquellos contribuyentes que tributan sobre renta efectiva sin contabilidad completa en base a contrato del 14 C N°1, vigentes al 31 de diciembre de 2019. Lo anterior considerando que no son sistemas derogados, tienen plena vigencia, actualmente contenidos en el 14 B N°2 y N°1 de la ley 21.210 respectivamente. La duda surgía para aquellos contribuyentes durante el AT 2021, ya que no se menciona en los artículos transitorios de la Ley 21.210 si estos contribuyentes pueden optar a otros regímenes.

Aclaración: El SII mediante circular N°62 del 2020, aclara que los contribuyentes que opten por abandonar el régimen de renta presunta o deban abandonar por incumplir los requisitos de permanencia, podrán optar por acogerse al régimen 14 D N°3 siempre y cuando cumplan los requisitos del régimen Pro Pyme, y el aviso fuera realizado entre el 1 de enero y 30 de septiembre de 2020. mediante la aplicación dispuesta por el servicio de impuestos internos, por tal motivo se aclara que estos contribuyentes efectivamente se pueden cambiar.

F). Concepto Pyme artículo 14 D N°1 Letra A y el requisito copulativo del monto de capital efectivo.

La ley en artículo 14 N°1, letra A, establece como requisito copulativo para calificar como Pyme que el monto del capital efectivo al inicio de actividades no debe exceder de 85.000 UF.

Situación a aclarar: Si bien la ley indica que el monto del capital efectivo es respecto al inicio de actividades, quedaba la duda en el AT 2021 si se debía considerar el monto el capital efectivo a la fecha real del inicio de actividades (de creación de la empresa) o

respecto al año de ingreso al régimen, en este caso puntual al capital efectivo declarado en el AT 2020.

Aclaración: En la circular N°62 de 2020 se aclara que el requisito establecido en el artículo 14 D, N°1 letra A, se refiere al capital efectivo declarado al inicio de actividades, por lo tanto, no se considera el capital efectivo declarado en el AT 2020, a menos que la sociedad haya sido creada durante el AC 2019 (AT 2020) y no haya tenido movimiento durante ese año.

G). Concepto Pyme artículo 14 D N°1 Letra B y el requisito copulativo del cómputo de ingresos con empresas relacionadas para el requisito del tope de ingresos.

Uno de los requisitos para calificar dentro del concepto Pyme es no superar el límite del promedio anual de ingresos percibidos o devengados del giro de UF75.000, la ley permite superar ese monto solo por única vez y en 1 año del promedio, pero nunca excediendo las UF85.000.

Para el cálculo del promedio de ingresos se deberán sumar los ingresos brutos del giro percibidos o devengados, e incorporando las rentas que provengan de la tenencia, rescate o enajenación de capitales mobiliarios, de la enajenación de derechos sociales o acciones y las rentas que perciban las empresas relacionadas por participaciones en otras empresas o entidades.

Lo anterior, de acuerdo a las normas de relación establecidas en el artículo 8 N°17 del código tributario, donde se deberán incorporar de forma total los ingresos del párrafo anterior en los casos de la letra a) y b) de dicho artículo y para aquellos casos de las letras c) d) y e) del mismo artículo, se deberán considerar los ingresos de relacionadas de forma proporcional, ya sea de acuerdo a la participación en el capital, utilidades ingresos o derechos a votos, según resulte mayor.

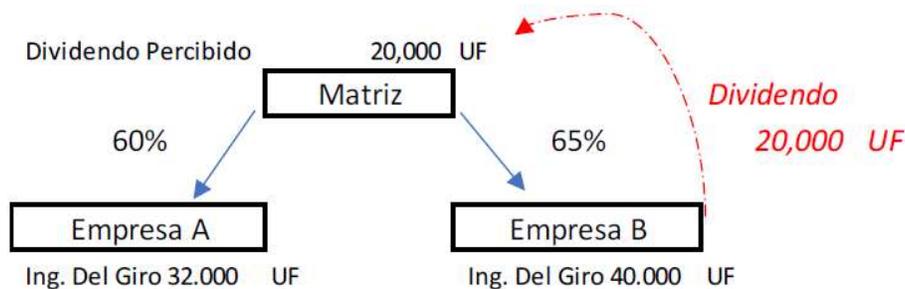
Situaciones a aclarar: i). Si el contribuyente tiene diferentes % entre participación en el capital, utilidades ingresos o derechos a votos, cual debería considerar? ii). ¿Se deben considerar los ingresos con empresas relacionadas extranjeras? iii). ¿En el caso de tener que computar ingresos de empresas relacionadas de las cuales adicionalmente se percibió retiros o distribución de utilidades durante el año del cómputo de ingresos, que precauciones debería considerar? iv). Principales ejemplos de las normas de relación y forma de computo de rentas.

Aclaración:

i). Si bien en la ley se menciona que se debe considerar el % según resulte mayor, esta fue una de las consultas frecuentes en los foros o presentaciones de la operación renta del AT 2021, la circular N°62 de 2020 ratifica que se debe considerar siempre el % mayor.

ii). En la ley se hace referencia siempre a empresas relacionadas, sin distinguir entre relacionadas nacionales o extranjeras, de tal manera que, ante la generalidad de la Ley, se entiende que también se deben considerar para el computo de ingresos a las relacionadas extranjeras.

iii). De acuerdo a la resolución N°85, se deben descontar los dividendos ya considerados dentro de los ingresos ya computados, para evitar la duplicación de los mismos. Ejemplo:



En el ejemplo, la Empresa A, para determinar si sus ingresos propios y de relacionados no exceden de UF75.000, atendiendo a que existe un controlador común, y por tanto debe computar la totalidad de los ingresos de sus relacionados, deberá efectuar el siguiente calculo: $UF\ 32.000 + UF\ 20.000 + UF\ 40.000 = UF\ 92.000$, resultando de esta forma improcedente su incorporación o permanencia en el régimen Pro Pyme.

Sin embargo, tendido que la Empresa B hizo una distribución de utilidades de UF20.000 a su matriz, las cuales provienen de utilidades generadas por el giro de dicha entidad, la Empresa A no deberá considerar en el cómputo de sus ingresos promedio dicha cantidad, porque se estarían duplicando el computo.

De este modo, el cálculo de la Empresa A es el siguiente: $UF\ 32.000 + UF\ 40.000 = UF\ 72.000$; pudiendo dicha empresa acogerse o permanecer en el régimen Pro Pyme, según corresponda.

Lo anterior no aplicaría en el caso que el dividendo que distribuye la Empresa B provenga de participaciones en otras sociedades que mantiene la Empresa B.

(Ejemplo extraído desde la resolución N°85 del 2020).

iv). A continuación, se aclaran y ejemplifican los escenarios de aplicación de las normas de relación, establecidos en el artículo 8, N°17 del código tributario y reforzado por la resolución N°85 de 2020.

Salvo disposición legal establezca algo distinto, se entenderán por relacionados:

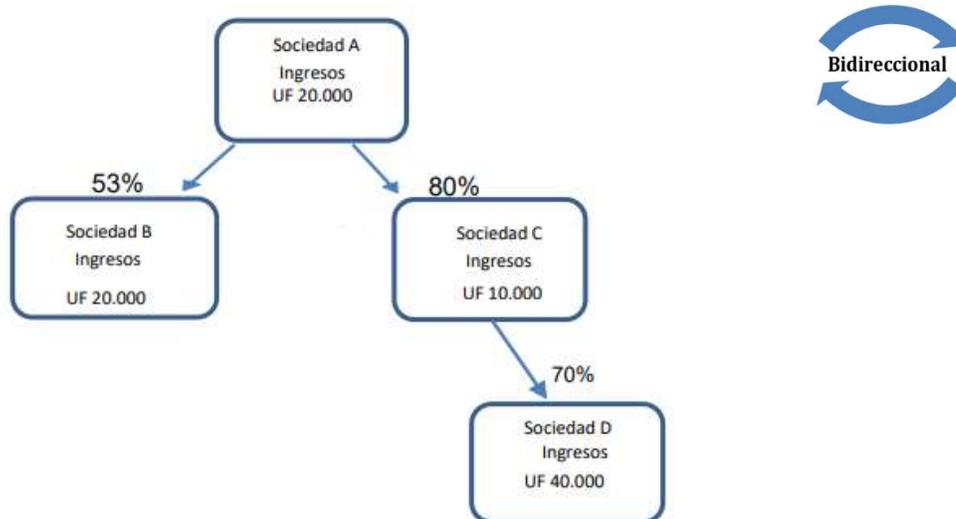
a) El controlador y las controladas.

Controlador: toda persona o entidad o grupo de ellas 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 o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.

Acuerdo explícito de actuación conjunta: cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

b) Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.

Ejercicio de relación a) y b)



Desarrollo

Sociedad A controladora directa de B y C e indirecta de D (56%)

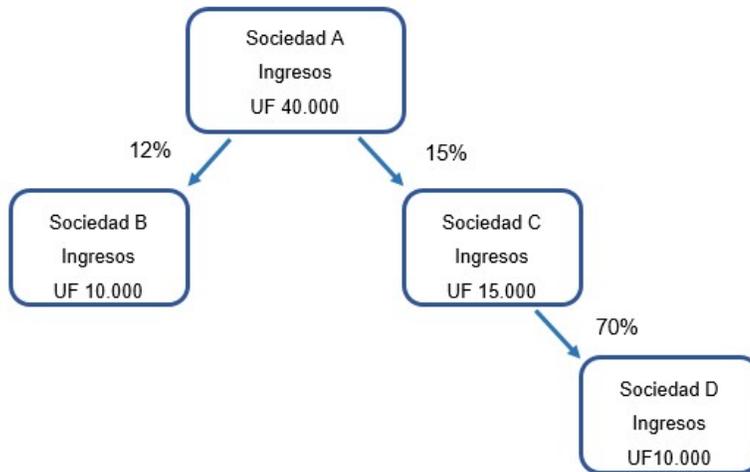
	UF
Ingresos controladora A	20.000
Ingresos controladas	70.000
(-)Ventas esporádicas	0
Total computo de ingresos	90.000
Tope Ingresos	75.000
Excede Tope	15.000

Conclusión: Supera tope de ingresos, no aplica 14 D para ninguna, al calzar dentro de la definición de controlador y controladas, esta relación es bilateral y todas las sociedades estarían relacionadas, deberán computar la totalidad de los ingresos de forma bidireccional.

Supuesto entidades más del 10%

c) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, 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.

Ejercicio relación c)



Desarrollo

Sociedad A relacionada directamente con B, C e indirectamente con D (10,5%)

	UF		UF
Ingresos A	40.000	Ingresos D	10.000
Ingresos relacionada B	1.200	Ingresos relacionada C	15.000
Ingresos relacionada C	2.250	Ingresos relacionada A	4.200
Ingresos relacionada D	1.050		
Total Ingresos Relacionados	44.500	Total Ingresos Relacionados	29.200
Tope Ingresos	75.000	Tope Ingresos	75.000
No excede Tope		No Excede Tope	

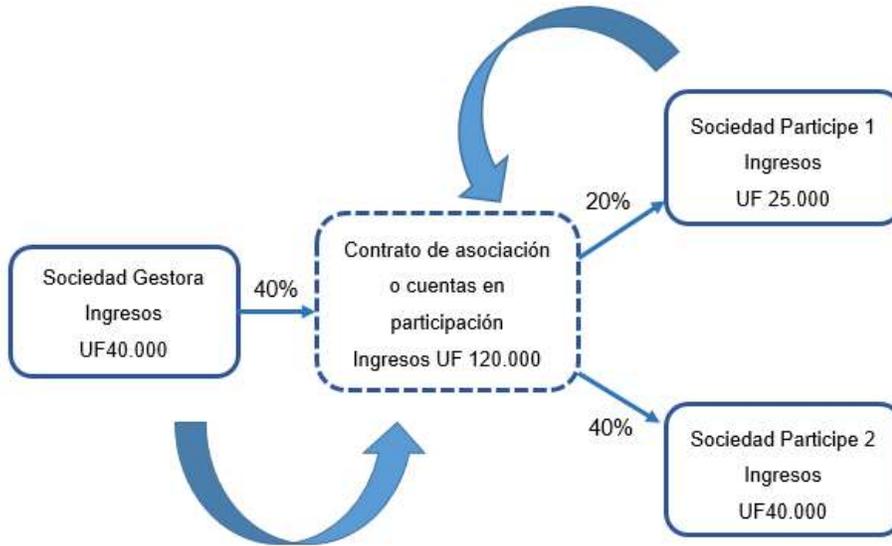
Conclusión: Ambas sociedades (A y D) No superan el tope de ingresos, ambas aplican para el régimen 14 D. En este caso se suma solo la proporción sobre la sociedad que se encuentran relacionadas o la totalidad si aplica, como en el caso de D cuando computa los ingresos de C, el efecto también es el bilateral.

Supuesto de asociación mayor al 10%

d) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho

a más del 10% de las utilidades. (Tributación contrato asociación o cuentas en participación artículo N°13 y 28 de la LIR.

Ejercicio relación d)



Desarrollo

Sociedad A relacionada directamente con B, C e indirectamente con D (10,5%)

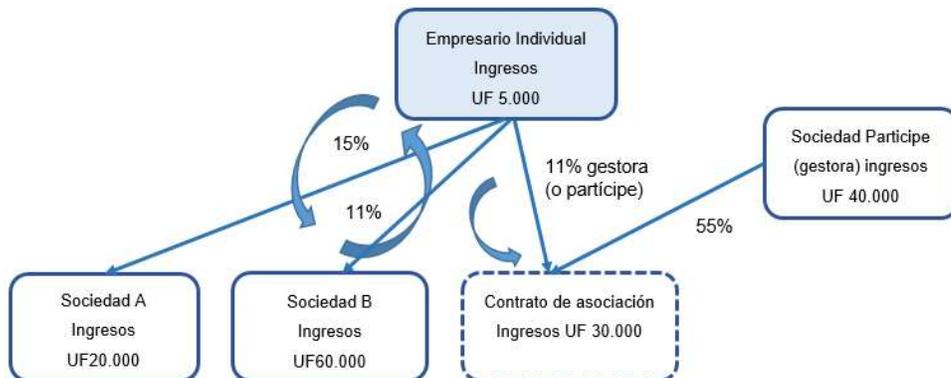
	UF		UF		UF
Inresos Gestora	40.000	Ingresos Participe 1	25.000	Ingresos Participe 2	40.000
Ingresos Asociación	48.000	Ingresos Asociación	24.000	Ingresos Asociación	48.000
Total Ingr. Relacionados	88.000	Total Ingr. Relacionados	49.000	Total Ingr. Relacionados	88.000
Tope Ingresos	75.000	Tope Ingresos	75.000	Tope Ingresos	75.000
Excede Tope	13.000	No excede Tope		Excede Tope	13.000

Conclusión: Sociedad Gestora y participe 2 exceden el tope, ambas no califican al régimen 14 D. Sociedad Participe 1 no excede el tope, califica para el régimen 14 D. Si sociedad gestora y participes superan el 10% se computa el ingreso de forma proporcional, si es mayor al 50% se computa el total, en ambos casos respecto del contrato de asociación o cuenta en participación.

Supuesto vía persona natural

e) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales c) y d) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b), se considerarán relacionadas entre sí.

Ejercicio de relación e)



Desarrollo

Son relacionadas a Sociedad A: (i) El E.I (ii) La sociedad B y (iii) La Asociación

Son relacionadas a Sociedad B: (i) El E.I (ii) La sociedad A y (iii) La Asociación

Es relacionada a la Asociación: (i) La sociedad Participe, y en concepto del SII (ii) La Sociedad B, y (iii) La Sociedad A

Son relacionadas al Empresario Individual: (i) La Sociedad A, (iii) La Sociedad B, (iii) La asociación

Es relacionada a la sociedad participe: La Asociación

Sociedad A		UF	Sociedad B		UF
Ingresos Soc. A		20.000	Ingresos Soc. B		60.000
Ingresos relación E.I		750	Ingresos relación E.I		550
Ingresos relación Soc. B		6.600	Ingresos relación Soc. A		3.000
Ingresos relación Asociación		3.300	Ingresos relación Asociación		3.300
Total Ingresos Relacionados		30.650	Total Ingresos Relacionados		66.850
Tope Ingresos		75.000	Tope Ingresos		75.000

Asociación		UF	Empresario Individual		UF
Ingresos Asociación		30.000	Ingresos E.I		5.000
Ingresos relación Sociedad Participe		40.000	Ingresos relación Sociedad A		3.000
Ingresos relación Sociedad A		3.000	Ingresos relación Sociedad B		6.600
Ingresos relación Sociedad B		6.600	Ingresos Asociación		3.300
Total Ingresos Relacionados		79.600	Total Ingresos Relacionados		17.900
Tope Ingresos		75.000	Tope Ingresos		75.000

Conclusión: De acuerdo a las normas de relación en la letra e). Al existir una persona natural se computarán los ingresos de sus relacionadas, donde la persona natural tenga más de un 10% de participación y menos de un 50%. Una aclaración importante es que en el caso de que la persona natural posea un 50% o más, o menos del 10% no se computaran los ingresos de la otra sociedad.

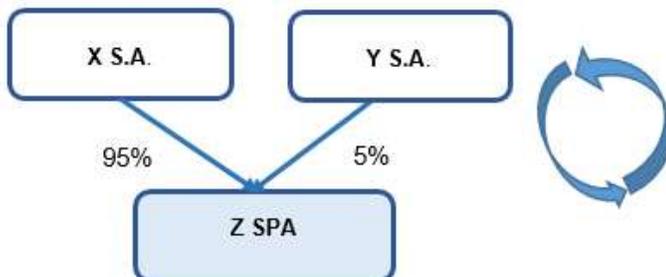
En el ejercicio de relación la Sociedad A computa los ingresos de B de forma proporcional, considerando que se da el supuesto de la letra e). Si en ese ejemplo el empresario individual tuviera una participación de un 50% o más sobre B). La sociedad A no debería computar los ingresos de B, de acuerdo a lo detallado en el párrafo anterior.

El contrato de asociación, para el computo de sus ingresos debería sumar sus ingresos propios, y los de la sociedad participe de acuerdo a los criterios señalados en la letra d). adicionalmente como hay una relación vía persona natural, también debería sumar los ingresos de las sociedades relacionadas a la persona natural de forma proporcional cuando se cumplen los supuestos mencionados.

Supuesto Matrices y coligantes f)

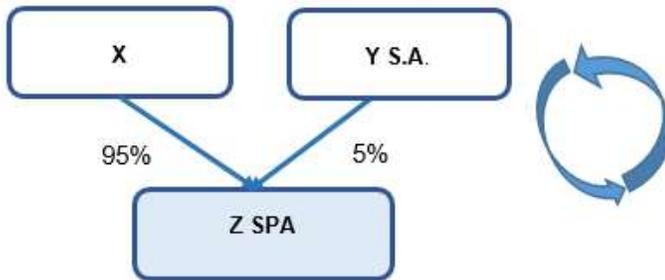
Es un supuesto muy similar al de la letra a) y b) sin embargo es más amplio, se refiere a las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046 en el artículo 86 y 87.

Ejercicio relación f)



Supuestos

- Z SPA es administrada por un directorio de 3 miembros
- Y S.A. puede designar a 1 de 3 miembros del Directorio
- X S.A. puede designar a 2 de 3 miembros del Directorio



Supuestos

- Z SPA es administrada por un directorio de 3 miembros
- Y S.A. tiene acciones preferentes que le permiten designar a 2 de 3 miembros del Directorio.

Desarrollo

La norma obliga a sumar normas de relacionados, sin embargo, el código tributario no señala como se realiza el computo en este caso. Mediante circular N°62 de 2020 se aclara que “La ley no hace aplicable la norma de relación contenida en la f) del artículo 8 N° 17 del Código Tributario, ya que, para efectos de la determinación de los ingresos de sociedades o entidades relacionadas, dicha hipótesis queda contenida en las ya analizadas.

En la resolución N°84 del 2020, en el considerando N°7°: “Cabe señalar que lo establecido en la letra f) del referido N° 17 del artículo 8 del Código Tributario no se considera para efectos del cómputo de los ingresos en el promedio referido en el considerando 4° precedente” (Considerando N°4 habla sobre ingresos propios, no de relacionados). Considerando N°10: Da a entender que, en este supuesto de relación, no se deben informar ingresos por relacionadas.

H). Concepto Pyme artículo 14 D N°1 Letra C y el requisito copulativo de actividades restringidas.

Es un requisito que se evalúa cada año, el cual consiste en que ciertas actividades no deben superar el 35% de los ingresos brutos del giro del contribuyente.

- a). Por rentas del Artículo N°20 N°1 (Solo BR No agrícolas) y N°2 de la LIR
- b). Por la tenencia de derechos sociales, acciones o cuotas de fondos de inversión.
- c). Por participar en contratos de asociación o cuentas en participación.

Situaciones a aclarar:

- i). Respecto al cálculo de los ingresos que no deben superar el 35% no se deben considerar las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas, surge la duda si el arriendo de este tipo de bienes es considerado explotación de bienes raíces?
- ii). ¿El alojamiento turístico es considerado una actividad restringida contenida en el artículo 20 N°1?
- iii). Aclaración de la metodología de cálculo del 35%.

Aclaraciones:

- i). En la circular N°62 en el punto 1.1.2.4, se aclara que el arriendo de bienes raíces agrícolas deberá ser computado igualmente para el límite del 35% sobre rentas no activas.
- ii). Respecto al alojamiento turístico, este es considerado una actividad del 20 N°3, por tal motivo no se considera como parte de las actividades restringidas para el computo del 35%.
- ii). El límite del 35% se debe calcular respecto del total de ingresos de actividades del giro y no determinar el % sobre la sumatoria de ambas.

Ejemplo:

(A). Vendo electrodomésticos como actividad principal \$50.

(B). Arriendo BRNA \$20.

La actividad restringida de arriendo de BRNA representa un 40% respecto a los ingresos del giro, al exceder el 35% por ingresos de las actividades restringidas, este contribuyente no puede ser parte del régimen Pro Pyme.

I). Saldo inicial para el CPT Simplificado durante el AT 2021.

Como parte de la simplicidad que pretende entregar el régimen Pro Pyme, los contribuyentes del régimen 14 D N°3 deberán determinar un capital propio simplificado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 D N°3 Letra J, donde se detalla lo siguiente:

Para todos los efectos, la forma de determinación del capital propio tributario, al 1° de enero de cada año, de una Pyme acogida al Régimen Pro Pyme, se realizará determinando la diferencia entre:

- El valor del capital aportado formalizado mediante las disposiciones legales aplicables al tipo de empresa, más las bases imponibles del IDPC determinada cada año, según corresponda, más las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas; y,
- El valor de las disminuciones de capital, de las pérdidas, de las partidas del inciso segundo del artículo 21 pagadas y de los retiros y distribuciones efectuadas a los propietarios en cada año.

Situación a aclarar: Considerando solo la lectura de la ley, no quedaba del todo claro si los contribuyentes que realizaron inicio de actividades antes del 2020 debían rehacer el capital propio tributario o si debían considerar como saldo inicial el CPT ya declarado en el AT 2020.

Aclaración: De forma precisa en la circular N°62 de 2020 se aclara que para efectos prácticos se tomara el capital propio declarado durante el AT 2020 como saldo inicial para determinar el capital propio simplificado vigente a partir del AT 2021.

J). DDAN.

La ley 21.210 en su artículo 14 D N°3 Letra G, establece que, en el caso de mantener rentas que deban controlarse en el REX, los contribuyentes del régimen general Pro Pyme deberán llevar los registros de rentas empresariales del 14 A N°2, Letra A, B y C.

Situación a aclarar: Se genera la duda con la sola lectura de la Ley, ya que en las letras mencionadas del artículo 14 A N°2, se establecen como registros de rentas empresariales el RAI, DDAN y REX. Luego en el artículo 14 D N°6 “Traslado desde el régimen 14 A al régimen Pro Pyme” se detallan los registros de rentas empresariales que deben llevar los contribuyentes que ingresa al régimen, en el caso de mantener a esa fecha rentas que deban controlarse en el REX y no aparece el DDAN dentro de esos registros. La ley entre el artículo 14 D N°3 Letra G y el artículo 14 D N°6 Letra E, F y G puede generar confusión.

Aclaración: Si bien la normativa señalada puede generar confusión, en un régimen como el 14 D N°3 donde no se llevan cuotas de depreciación y el AF se va a gasto en la medida que se encuentre pagado, no hace sentido llevar un registro como el DDAN. La circular N°62 se hace cargo y aclara que no se debe llevar DDAN.

K). Orden de imputación cuando hay saldo RAP.

En el régimen pro Pyme en el caso de tener saldo REX se debe llevar el control de los registros de rentas empresariales, aplicando el orden de imputación del artículo 14 A N°4 (RAI, REX).

Situación a aclarar: ¿Que ocurre con aquellos contribuyentes que venia del régimen 14 A vigente al 31 de diciembre de 2019 y que mantenían saldos de RAP? En el artículo

N°10 transitorio de la Ley 21.210 solo se hace referencia al cambio de contribuyentes del régimen de renta atribuida 14 A vigentes al 31 de diciembre de 2019 al nuevo régimen semi integrado 14 A. Sin un artículo transitorio que hiciera mención o ratificara el cambio de un contribuyente de renta atribuida al régimen Pro Pyme general.

Aclaración: La circular N°62 aclara que aquellas rentas provenientes del saldo RAP, a partir del 1 de enero de 2020 pasan a formar parte de los registros de rentas empresariales del contribuyente 14 D N°3 en el REX, lo anterior modifica el orden de imputación, ya que pasan a formar parte del RRE con primer orden de imputación (lo anterior solo para las rentas que provienen del RAP, no aplica para todas las rentas del REX).

L). Reclasificación al régimen 14 D N°3.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 14 D N°5, donde se establecen las normas de ingreso al régimen Pro Pyme, aquellos contribuyentes que inicien actividades y que cumplan con los requisitos del artículo 14 D, serán acogidos de pleno derecho al régimen 14 D N°3, sin embargo, el contribuyente puede manifestar su opción por el régimen 14 A. Se debe considerar que existe una regla especial de reclasificación, donde aquellos contribuyentes que al inicio de actividades optaron por ser del régimen 14 A, habiendo cumplido los requisitos para ser asignados de pleno derecho al 14 DN°3 y que durante el año tengan ventas menores a UF1000, el SII tiene la facultas de reclasificar al contribuyente al régimen 14 D N°3.

Situación a aclarar: En el artículo 14 D N°5 la LIR se da la facultad al SII de reclasificar al contribuyente ante la situación descrita en el párrafo anterior, sin hacer mención a las opciones que tiene el contribuyente ante la situación descrita por el legislador.

Aclaración: Si bien la facultas del SII de acuerdo a los supuestos anteriores es real, el contribuyente puede manifestar al momento de la reclasificación que quiere permanecer en el régimen 14 A, lo cual no será denegado por la autoridad fiscales, de acuerdo a lo establecido en la circular 62 del 2020.

2.4.8 Problemáticas detectadas o principales aclaraciones respecto a los contribuyentes que ingresan al régimen 14 D N°3, enfocadas en la determinación de la base imponible.

A). Ingresos percibidos menos egresos pagados.

El régimen Pro Pyme es un sistema en base a flujo, cuya base imponible se determina considerando los ingresos percibidos menos los egresos pagados, la única excepción es cuando provienen de operaciones con empresas relacionadas del régimen 14 A semi integrado, en cuyo caso se deben considerar en base devengada y adeudada respectivamente.

Problemática:

- i). Que ocurre con aquellos contribuyentes del régimen 14 A o 14 B vigentes al 31 de diciembre del 2019 que mantenían ingresos devengados que ya habían tributado o gastos adeudados ya considerados como tales en la determinación de renta del AT 2020.
- ii). ¿Qué ocurre con aquellos contribuyentes que provienen del régimen vigente 14 A semi integrado vigente a partir del 1 de enero del 2020?
- iii). Surge la necesidad de controlar de forma separada detallada los ingresos percibidos y devengados y gastos pagados y adeudados, desglosando adicionalmente las operaciones que provienen de empresas relacionadas del régimen 14 A.

Aclaraciones y sugerencias:

i y ii). Los contribuyentes que provenían de aquellos regímenes vigentes hasta el 2019 (14 A o 14 B) debieron identificar aquellos ingresos devengados que ya tributaron durante el AT 2020 y que se percibieron durante el AT 2021, con la finalidad de que el ingreso no tribute de forma duplicada. Similar mecánica debería realizar respecto a aquellos gastos adeudados durante el AT 2020 que ya fueron reconocidos dentro del resultado tributario, en el caso de ser pagados durante el AT 2021, no deberían ser considerados dentro del cálculo de la base imponible para evitar la duplicación. Situación similar para aquellos contribuyentes del régimen 14 A semi integrado (vigente a partir

del 1 de enero de 2020), quienes en el caso de cambiarse al régimen 14 D N°3, deberán tener identificados aquellos ingresos devengados ya tributados y los egresos adeudados que haya sido considerados dentro del cálculo del resultado tributario, para evitar los efectos de duplicación.

iii). Considerando las particularidades del régimen, se hace necesario implementar controles detallados, que permitan identificar plenamente los ingresos percibidos y los devengados, de los gastos pagados y adeudados y adicionalmente en el caso de aplicar, que permita discriminar dentro de las partidas anteriores cuales operaciones son que relacionados del régimen 14 A semi integrado.

B). Definición detallada de egreso pagado y pronunciamientos respecto a los medios de pago.

De acuerdo a la definición entregada por la circular N°62 del 2020:

Los egresos pagados, corresponden a las cantidades efectivamente pagadas por la empresa para cubrir los gastos y costos asociados al interés, desarrollo o mantención de su giro o actividad y que tengan la aptitud para generar ingresos o rentas en el mismo o futuros ejercicios. También se comprenderán en los egresos cuando la obligación sea cumplida por un modo distinto al pago que permita satisfacer al acreedor de su obligación. El concepto de ingreso como egreso han sido aclarados en la circular N°62.

Situaciones a aclarar:

- i). Consideraciones respecto a los pagos realizados con financiamiento como el crédito hipotecario, leasing y tarjeta de crédito.
- ii. Consideraciones respecto Pago con documentos representativos de obligaciones de dinero pagaderos a su sola vista como el cheque, letra de cambio, vale vista.
- iii. Pagos en cuotas o plazos

Aclaraciones:

i). Crédito hipotecario: En el momento de la tradición será reconocido el egreso, es decir cuando sea inscrito en el conservador de bienes raíces. Luego al momento del pago de dividendos o cuotas, deberá rebajar solo los intereses o reajustes asociados.

Leasing: Tributariamente corresponde a un contrato de arriendo, el egreso se reconocerá mediante el pago de cuotas.

Tarjeta de crédito: El empleo de esta para pagar un bien o servicio, implica la aceptación por parte del vendedor de este medio de pago, cumpliendo con los términos del artículo 14 D N°3 y entendiendo que se ha cumplido con la obligación. Independiente de que el operador o emisor de la tarjeta efectúe el pago efectivo en un día diferente al de la operación.

ii). Cheque: Su mera emisión no extingue la obligación del deudor hasta que los fondos sean efectivamente cobrados.

Letra de cambio: Solo cuando sea cobrada podrá ser reconocido el egreso.

Vale vista: Cuando los fondos son puestos a disposición inmediata, se reconocerá el egreso solo por la emisión del documento. Si se emite con cláusula suspensiva, será egreso cuando se cumpla la cláusula y sea efectivamente cobrado.

iii). Pagos en cuotas o plazos: Solo aquellas cuotas o parte del precio efectivamente pagada durante el ejercicio correspondiente.

C). Activos fijos físicos y Existencias, efectos al 31 de diciembre del 2019 y posteriores.

Los contribuyentes que ingresan al régimen 14 D N°3 y mantienen saldos de activo fijo pendientes de depreciar o existencias pendientes de vender, al ingresar se deben

llevar esos saldos como primer egreso a partir del 1 de enero del 2021, es decir se anticipa al gasto.

Con las normas permanentes se reconocerán como gasto las existencias o insumos adquiridos o fabricadas en el año y no enajenados utilizados dentro del mismo, siempre que estén pagadas y en el caso de los AF serán depreciados de forma íntegra e instantánea en el mismo año de su adquisición/fabricación (descontar monto crédito Art.33 bis si corresponde), siempre que estén pagados.

Adicionalmente como se trata de un sistema tributario en base a ingresos percibidos menos egresos pagados se requieren modificaciones en su control para aquellos contribuyentes que ingresaron al régimen.

Situación a aclarar: La LIR 21.210 y normas transitorias no mencionan directamente si en estos saldos de inicio deben estar pagados para ser considerados primer egreso.

Aclaración: En los artículos transitorios no quedaba claro si se debía considerar como primer egreso solo cuando estaban pagadas. La circular N°62 aclara que estos ajustes sobre AF neto pendiente de depreciar y para las existencias pendientes de vender en aquellos contribuyentes que ingresaron a partir del 1 de enero del 2020, serán egreso solo en la medida que se encuentren efectivamente pagadas.

Problemática: En el caso de las existencias pueden surgir algunas situaciones especiales, considerando el control y criterios contables de estas partidas y las diferencias respecto a los criterios tributarios para este régimen. Por ejemplo:

- Sociedad al 31 de diciembre del 2019 mantiene saldo contable activo por las existencias no vendidas al 31 de diciembre del 2019, las cuales pueden haber estado pagados o adeudadas.
- Puede haber generado efecto en resultado, por los costos de las existencias vendidas, independiente de si estas fueron pagadas o no.

- Puede haber reconocido ingresos por las ventas de las existencias por las cuales no se ha percibido el ingreso.
- Deberá distinguir si la compra o la venta es con empresas relacionadas del régimen 14 A.

Sugerencia: Los criterios contables son independientes a los cambios mencionados, de tal manera que se recomienda llevar un control paralelo o anexo contable, que al menos permitan lo siguiente:

- Al 31 de diciembre Identificar detalladamente las existencias contenidas en la(s) cuenta(s) de activo o costo(s) de venta(s) y separar aquellas que se encuentran pagadas y las que no para validar cuales efectivamente serán consideradas como primer egreso.
- A partir del 1 de enero del 2020, se recomienda mantener el control del párrafo anterior.
- En el caso de aplicar, identificar cuales corresponden a existencias adquiridas con empresas relacionadas del régimen 14 A y cuáles no.
- Llevar un control detallado de los ingresos por ventas de existencias discriminando lo percibido y no percibido y cuales corresponden a ventas con empresas relacionadas del régimen 14 A y cuáles no.

Problemática: En el caso de los activos fijos pueden surgir algunas situaciones especiales, considerando el control y criterios contables de estas partidas y las diferencias respecto a los criterios tributarios para este régimen. Por ejemplo:

- Sociedad al 31 de diciembre del 2019 mantiene saldo contable activo por los activos fijos al 31 de diciembre del 2019, las cuales pueden haber estado pagados o adeudadas.
- Deberá distinguir si la compra o la venta de activos fijos es con empresas relacionadas del régimen 14 A.

Sugerencia: Los criterios contables son independientes a los cambios mencionados, de tal manera que se recomienda llevar un control paralelo o anexo contable, que al menos permitan lo siguiente:

- Al 31 de diciembre Identificar detalladamente los activos fijos netos pendientes de tributación e identificar aquellos que se encuentran pagados y los que no, para validar cuales efectivamente serán consideradas como primer egreso.
- A partir del 1 de enero del 2020, se recomienda mantener el control del párrafo anterior.
- En el caso de aplicar, identificar cuales corresponden a activos fijos adquiridos con empresas relacionadas del régimen 14 A y cuáles no.

D). No se aplican las normas del artículo 41 de la LIR.

En el artículo 14 D N°3 letra C se indica que no aplican las normas de CM contenidas en el artículo N°41 de la LIR.

Situación a aclarar: ¿Que ocurre con los PPM, remanente de IVA CF o préstamos otorgados?

Aclaración: Si bien la ley indica que no aplica la CM del artículo N°41 de la LIR, desde el punto de vista tributario hay ciertas partidas que deberán ser reajustadas, como en el caso de los PPM, remanente de IVA CF o préstamos otorgados.

En el caso de los PPMs el reajuste será considerado un ingreso tributable, y el monto reajustado será crédito contra IDPC.

Para el remanente de IVA CF, será reajustado y su variación va a generar un ingreso o un egreso dependiendo de la variación de la UTM.

En el caso de los préstamos otorgados serán reajustados en función de la variación moneda o unidad monetaria en que fue entregado el préstamo y se reconocerá en la medida que sea percibido.

E). Pago préstamo.

Los préstamos de dinero están compuestos generalmente por Capital, intereses y reajustes. Con los cambios normativos los efectos de variación cambiaria generados por la moneda o unidad monetaria en que haya sido reflejado el tipo de cambio no serán reconocidos de acuerdo al artículo N°41 de la LIR.

Situación a aclarar: ¿Cuál es el tratamiento tributario?, se debe reajustar?

Aclaración: Considerando que el sistema Pro Pyme general solo considera los egresos efectivamente pagados, los intereses serán considerados egresos solo cuando la cuota sea efectivamente pagada (ya sea en UF, moneda extranjera u otro similar), siempre y cuando cumpla con los requisitos del artículo N°31 de la LIR. En el caso del reajuste, este puede tener efecto ingreso o egreso dependiendo la variación de la moneda, pero será reconocido igualmente en el pago de la efectivo cuota.

F). Ingreso diferido del EX 14 TER Letra A al 14 D N°3.

Como hemos mencionado los contribuyentes que estaban acogidos al régimen 14 Ter Letra A al 31.12.2019, si cumplen los requisitos establecidos en el artículo 14 D N°1, de pleno derecho son asignados al régimen 14 D N°8, sin embargo, pueden solicitar cambio de régimen al 14 D N°3 de acuerdo al artículo 14 transitorio N°2 de la LIR 21.210.

Situación a aclarar: ¿Cuál es el tratamiento tributario?

Aclaración: Si se trata de un contribuyente que mantenía saldos FUT y que fueron traspasados en aquel momento al régimen 14 TER Letra A, aquellos contribuyentes que calcularon el impuesto diferido por las utilidades pendientes de tributación, y que Ingresan al 14 D N°3, se mantiene el diferimiento en la base imponible de acuerdo a lo indicado en la circular N°62 del 2020.

3. Conclusión

Las Pymes han tenido un rol clave dentro del crecimiento económico, social y cultural del país, tanto en la generación de empleo, como potenciando el desarrollo productivo y de diversos sectores económicos. Algunas de las dificultades que enfrentan este tipo de empresas están relacionadas directamente al financiamiento, por restricciones o parámetros que muchas veces no pueden cumplir y que terminan condicionando o estancando su crecimiento. Con la entrada en vigencia de la ley 21.210 y principalmente de los regímenes Pyme 14 D N°3 y N°8 se pretende facilitar la obtención de capital, la generación de liquidez, incentivar la inversión y simplificar o facilitar el cumplimiento tributario de este tipo de sociedades.

La ley reformativa mencionada ha creado 2 nuevos regímenes Pyme a los cuales muchos contribuyentes podrán acceder de pleno derecho u optando a ellos. Como en todo proceso de cambios, es recomendable tener plena claridad de los potenciales impactos que de ellos se generan, con el objeto de facilitar la implementación o adaptación, y en definitiva evitar repercusiones negativas.

El análisis del marco normativo y teórico ha permitido identificar las principales problemáticas y/o dificultades que enfrentan los contribuyentes que ingresan o evalúan ser parte del régimen Pro pyme General. Con lo anterior y bajo la metodología deductiva y comparativa, se ha estructurado una guía conceptual en los puntos 2.4.7 detallando

las problemáticas o principales aclaraciones respecto a quienes ingresan al régimen 14 D N°3, enfocadas en el cumplimiento de requisitos y situaciones generales” y 2.4.8 enfocadas en la determinación de la base imponible. Una vez identificada la problemática o situación a aclarar, se ha detallado la normativa relacionada al tema, la aclaración o sugerencia y ejemplificación numérica en el caso de aplicar.

De las problemáticas asociadas al cumplimiento de requisitos o situaciones generales a aclarar, se puede desprender que la mayoría de ellas surgen por las situaciones que la ley omitió, o no detalló del todo y que luego mediante circulares o resoluciones ha ido aclarando, dentro de este grupo se encuentran problemáticas como la incorrecta asignación de régimen tributario por parte del SII, situación que se puede generar por la omisión de información por parte de los sistemas fiscales y de esta manera asignar incorrectamente un régimen como el 14 D N°3 a un contribuyente que no cumpla con los requisitos que se establecen en el 14 D N°1, sin embargo la ley es clara en señalar que la responsabilidad de validar la correcta asignación es de cargo del contribuyente, por lo que una detección de una asignación incorrecta fuera del plazo legal, podría repercutir en correcciones, pérdida de tiempo y sanciones que se podrían prevenir con una correcta evaluación de los requisitos.

Optar por llevar contabilidad simplificada y la opción de no llevar RRE, dejar de llevar control sobre los activos fijos son otras situaciones en donde por desconocimiento, o poca visibilidad del alcance de cada opción, se puede derivar en situaciones no previstas a futuro para el contribuyente. En el caso de la contabilidad simplificada podemos mencionar efectos como tener que rehacer la contabilidad en el caso de que el contribuyente llegue a necesitar financiamiento, o por tener que cambiar al régimen general 14 A. En el caso de no llevar RRE, o control paralelo de los activos fijos, se puede dar un efecto similar, en el caso de cambiar al régimen semi integrado, probablemente algunos contribuyentes tendrán que rehacer este tipo de controles. Para estas y otras situaciones este trabajo ha detallado el alcance, y proporciona la aclaración o sugerencia.

Respecto a la base imponible se ha expuesto el análisis de situaciones de gran repercusión como la aclaración de ingresos percibidos y egresos pagados, que es lo que

la ley entiende por pagado, aclaraciones respecto al tratamiento de activos fijos y existencias, conceptos que deben ser reajustados y potenciales beneficios, entre otros temas que repercuten en la determinación de la base imponible.

La guía conceptual de acuerdo a la estructura mencionada está alineada a los objetivos específicos de este trabajo, y en paralelo entregando respuestas a las hipótesis planteadas, con énfasis en las dificultades o aclaraciones generales y sobre las que afectan la base imponible.

Finalmente indicar que la guía conceptual y numérica pretender analizar situaciones o problemáticas generales y en algunos casos particulares, con la finalidad de facilitar a los contribuyentes la resolución de dudas, contar con un segundo punto de vista, contribuir a la toma de decisiones y en definitiva ayudar a la Pyme a facilitar el cumplimiento tributario.

4.Referencias Bibliográficas.

- Servicio de impuestos internos, Información general de regímenes tributarios https://www.sii.cl/destacados/modernizacion/tipos_regimenes_mt.html
- Polanco, Gonzalo (2020); Tributación: Modernización tributaria – Migración a los nuevos regímenes tributarios, Revista de estudios tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.
- González, Luis (2020); Tributación: Capital propio tributario simplificado en el régimen Pro Pyme, Revista de estudios tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.
- Preiss, Jaime (2020); Presentación impuesto a la renta empresarial nuevos regímenes, Magister de tributación, Universidad de Chile.

- Canal SII (26 de febrero de 2021). Charla Base Imponible Régimen Pro Pyme en base a retiros.
<https://www.youtube.com/watch?v=TLrV8ShvW7M&t=305s>
- Canal SII (26 de febrero de 2021). Charla Registro Rentas Empresariales Régimen Pro Pyme en base a retiros
- Canal aula tributaria (5 de Octubre de 2020). Charla “Circular 62 del 24 de septiembre 2020” 2° versión. <https://www.youtube.com/watch?v=Jyojmv9bjAk>
- Canal aula tributaria (12 de Abril de 2021). Charla Operación Renta AT 2021 (14D3) “Régimen ProPyme General”.
<https://www.youtube.com/watch?v=iTugP02-p-Q>

Anexo N°1: Definiciones

Ingresos percibidos, definición extraída desde la circular N°62

aquellos 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 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 bajo este concepto aquellos casos en que 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.

Sociedad filial, definición extraída desde la Ley 18.046, Art. 86.

Es sociedad filial de una sociedad anónima, que se denomina matriz, aquella en la que ésta (Matriz) 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 comandita será también filial de una anónima, cuando ésta tenga el poder para dirigir u orientar la administración del gestor.

Sociedad coligada, definición extraída desde la Ley 18.046, Art. 87.

Es sociedad coligada con una sociedad anónima aquella en la que ésta, que se denomina coligante, sin controlarla, posee directamente o a través de otra persona natural o jurídica el 10% o más 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 por lo menos un miembro del directorio o de la administración de la misma.

La sociedad en comandita será también coligada de una anónima, cuando ésta pueda participar en la designación del gestor o en la orientación de la gestión de la empresa que éste ejerza.

Cheque, definición extraída desde el DFL N°707, Artículo 10.

El cheque es una orden escrita y girada contra un Banco para que éste pague, a su presentación, el todo o parte de los fondos que el librador pueda disponer en cuenta corriente.

Anexo N°2: Siglas

Pyme: Pequeña y mediana empresa

SII: Servicio de impuestos internos

ACN: Administrador de contenido normativo

LIR: Ley de impuesto a la renta

IDPC: Impuesto de primera categoría

RLI: Renta líquida imponible

CPT: Capital propio tributario

RAI: Rentas afectas a impuesto

REX: Rentas exentas

DDAN: Diferencia de depreciación acelerada y normal

RAP: Rentas atribuidas

SAC: Saldos acumulados de crédito

IA: Impuesto adicional

IGC: Impuesto global complementario

AC: Año comercial

AT: Año tributario

IVA: Impuesto al valor agregado

RCEV: Registro electrónico de ventas

DTEs: Documentos tributarios electrónicos

AF: Activo fijo

CM: Corrección monetaria

PPM: Pagos provisionales mensuales

F-22: Formulario 22

BRNA: Bienes raíces No agrícolas

IIF: Impuestos finales