



“RÉGIMEN PROPYME 14 D N°3 LIR”

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

Alumno: GABRIELA MARÍA ESPINA OPORTO

Profesor Guía: Octavio Canales/Rodrigo Ormeño

Santiago, marzo 2022

TABLA DE CONTENIDOS

| | |
|--------------------------------------|----|
| 1. INTRODUCCIÓN..... | 8 |
| 1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA | 10 |
| 1.2 HIPÓTESIS | 11 |
| 1.3 OBJETIVOS GENERALES | 12 |
| 1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS..... | 12 |
| 1.5 METODOLOGÍA..... | 13 |
| 2. MARCO TEÓRICO Y NORMATIVO | 14 |
| 3. DESARROLLO | 26 |
| 4. CONCLUSIONES | 53 |
| 5. BIBLIOGRAFÍA..... | 55 |

RESUMEN EJECUTIVO

En el año 2017 y en el año 2020, se han implementado en Chile reformas tributarias que han modificado y creado sistemas de tributación. En Ley de la Renta vigente, no existe un plazo mínimo de permanencia en cada Régimen, por tanto, los contribuyentes pueden cambiarse anualmente.

En este contexto, las Pymes pueden verse perjudicadas, pues las normas tributarias en Chile son complejas y requieren de variadas obligaciones para efectuar un adecuado cumplimiento tributario en la transición.

El trabajo desarrollado, enumera las principales dificultades a las que se ve enfrentada una Pyme, acogida al Régimen de tributación del Artículo 14 D N°3 cuando lo abandona para acogerse al Régimen General de Tributación del Artículo 14 Letra A, ya sea por opción o porque la norma lo obliga a hacerlo.

El tema es nuevo y hay poca información al respecto, por tanto, se ha desarrollado como una guía de recomendaciones que podrían servir a modo de orientación un contribuyente que se encuentre en el caso planteado.

El sistema Pro pyme General, mirado desde el punto de vista de simplicidad no cumple su objetivo, pues no existe una armonía entre la contabilidad y la forma de tributación, y ante la posibilidad anual de tener de abandonarlo, obliga al contribuyente a efectuar una serie de controles similares a los que debería efectuar un contribuyente del Régimen General de tributación.

EXECUTIVE SUMMARY

In 2017 and 2020, tax reforms which have modified and created tax systems have been implemented in Chile. The applicable Income Tax Law does not have a minimum term of permanence in each of the two new regimes; therefore, taxpayers can switch between them annually.

In this context, SMEs may be impaired since the tax regulations in Chile are complex and require various obligations for an appropriate tax compliance in the transition from one regime to another.

This work presents the main challenges faced by a SME under the Tax Regime of Article 14 D N°3 when, either by choice or by failing to meet the regime's requirements, it changes to the General Tax Regime of Article 14 Letter A.

The issue is new, there is little information on this matter and the Income Tax Law gives space to various interpretations; therefore, our work can be seen as a sort of recommendation guide that has been developed to be used as guidance by a taxpayer facing a situation as the case stated.

The General ProSMEs system, viewed in terms of simplicity, fails to meet its objective since there is no harmony between the accounting practices and the form of taxation (cash basis) and due to the annual possibility of leaving it, forces the taxpayer to carry out a series of controls similar to those faced up by a taxpayer under the General Tax Regime.

ABREVIATURAS/ACRÓNIMOS

LIR: Ley de Impuesto a la Renta

CT: Código Tributario

SII: Servicio de Impuestos Internos

IDPC: Impuesto de Primera Categoría

PYME / Py me: Pequeñas y medianas empresas

AT: Año Tributario.

UF: Unidad de fomento.

NIIF/NIC: Normas Internacionales de Información Financiera. Normas internacionales de Contabilidad.

Cuando se refiera a la Ley 20.780-20899 que modificó el artículo 14 de Ley de Impuesto a la renta, en lo vigente desde el 1° de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2019:

Régimen 14 A: Régimen de rentas atribuidas del Artículo 14 Letra A, de la Ley de Impuesto a la Renta

Régimen 14B : Régimen General semi integrado del Artículo 14 Letra B, de la Ley de Impuesto a la Renta.

Régimen 14 ter Letra C: Régimen simplificado de tributación.

Cuando se refiera a la Ley 21.210 que modificó el Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la renta, en lo vigente desde el 1° de enero de 2020:

Régimen 14D3: Régimen Pro pyme General del Artículo 14, Letra D N°3 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Régimen 14 A: Régimen General de imputación parcial de créditos del Artículo 14, Letra A de la Ley de Impuesto a la Renta.

Régimen 14D8: Régimen Pro pyme Transparente, del Artículo 14, Letra D N°8 de la Ley de Impuesto a la Renta.

RAI: Rentas afectas a Impuesto

REX: Rentas exentas de Impuesto. Ellas comprenden: rentas exentas, rentas con tributación cumplida, ingresos no renta, entre otras.

SAC: Saldo acumulado de créditos

RTRE: Registros Tributarios de Rentas Empresariales

CPI: Capital Propio Tributario Inicial

CPT: Capital Propio Tributario

CM: Corrección monetaria

PPM: Pagos Provisionales Mensuales

1. INTRODUCCIÓN

Las Leyes reformativas 20.780 - 20.899 vigentes hasta el 31 de diciembre 2019 establecieron tres regímenes de tributación, reformulando el artículo 14 de la LIR: Sistema de Rentas Atribuidas (14A), Sistema de Imputación Parcial de Créditos (14B) y el Sistema Simplificado de Tributación (14 ter Letra C). Cabe destacar, que la norma estipulaba requisitos de ingreso y permanencia en cada sistema, algunos de propiedad y otros de tipo jurídico, sin perjuicio de ello, y al ingresar, era obligatoria una permanencia de cinco años para optar a un cambio.

No transcurrieron los cinco años que necesitaba un contribuyente para optar al cambio de régimen, y los que sí ocurrieron fueron por motivo de “expulsión” a causa de incumplir requisitos, pues la norma sólo tuvo una vigencia de cuatros años. Así, en 2020, entra en vigencia la Ley de Modernización 21.210 que vuelve a reformar el artículo 14 de la LIR, estableciendo tres nuevos regímenes de tributación: Régimen General 14A (semi integrado), Régimen Pro Pyme General 14D3 y, Régimen Pro Pyme Transparente 14D8.

El Régimen 14A mantiene las características del antiguo 14B, es decir, tasa corporativa de 27% sobre base devengada, IPDC que usan los dueños como crédito en un 65% (sistema parcial de integración) en su tributación sobre base percibida, por otra parte, los sistemas Pro Pyme tienen características similares, donde la base imponible se determinará considerando ingresos percibidos menos egresos pagados, pero en el caso de la Pro Pyme General 14D3 estará afecta a una tasa de IDPC de un 25% (transitoriamente 10% hasta el AT2023), y

el crédito soportado se podrá utilizar en un 100% por los propietarios sobre base percibida, en cambio, la Pro Pyme Transparente 14D8 estará liberada de IDPC y los dueños tributarán la base imponible sobre base devengada pues se les asigna anualmente para tributar con IGC o IA. El régimen que será objeto de estudio de esta AFE, será el Pro Pyme General, contenido en el artículo 14D3.

En virtud de las disposiciones transitorias de la Ley 21.210, al 01 de enero de 2020, los contribuyentes que cumplían ciertos requisitos ingresaron de pleno derecho al Régimen 14D3, y luego hasta el 30 de abril (que finalmente se postergó hasta el 30 de septiembre), podían renunciar a él 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. Se hace obligatorio, para poder ingresar y permanecer al Régimen Pro Pyme 14D3, no tener un capital efectivo al inicio de actividades superior a 85.000 UF, que el promedio de los ingresos habituales propios y de sus relacionados en los últimos tres ejercicios comerciales no exceda de 75.000 UF (en ningún año puede superar 85.000 UF) y que los ingresos del año provenientes de ciertas rentas pasivas (explotación de bienes raíces no agrícolas, capitales mobiliarios, entre otros), no exceda del 35% de los ingresos totales, quedando atrás, requisitos de tipo jurídico y de propiedad.

Luego, la norma no establece una permanencia mínima en cada régimen (como los sistemas antecesores que imponían cinco años), por tanto, pueden dejarlo y cambiarse a otro régimen por opción o abandonarlo de forma obligatoria (al no cumplir requisitos de permanencia) y luego volver a ingresar anualmente (cumpliendo los requisitos de entrada).

1.1 Planteamiento del Problema

Dificultades para definir exclusión del Régimen 14D3:

Debido a la complejidad, por ejemplo, de las normas de relación, y con ello el cálculo del tope de los ingresos, se dificulta el análisis anual de los requisitos copulativos, para definir anualmente si la Pyme puede permanecer o no en el Régimen.

Puede ocurrir que el SII erradamente excluya a la Pyme del Régimen y la reclasifique a otro, y ella no tenga las herramientas técnicas para defender su posición y acate el cambio. Siguiendo la misma línea, podría el SII haber clasificado erradamente al contribuyente en el Régimen 14D3 sin cumplir los requisitos para permanecer o incluso para haber ingresado y luego esto sea detectado por el mismo contribuyente o por el SII en un proceso de revisión, pudiendo tener una eventual contingencia pues podría tener que reconstruir bases imponibles, registros de rentas empresariales, declaraciones de renta y juradas, entre otras, enfrentándose a potenciales liquidaciones por diferencias y/o reintegros de impuestos con los reajustes, intereses y/o multas que los acompañan en virtud de las normas.

Dificultades para efectuar los ajustes al abandonar el Régimen 14D3:

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 del 14D3 a otro régimen y 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 al salir de él y para efectuar correctamente esta transición probablemente implicaría un desembolso económico importante no contemplado con anterioridad a la reforma 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:

¿Cuáles son dificultades que enfrenta el contribuyente al tomar la decisión de abandonar el Régimen 14D3 o al ser comunicado por el SII de que fue excluido de él?

¿Cuáles son los principales ajustes obligatorios (y qué tan complejos son) que debe realizar al abandonar el Régimen 14D3?

1.3. Objetivos Generales

Diseñar una guía conceptual y numérica que permita desglosar, analizar y ejemplificar las principales dificultades que enfrenta el contribuyente del Régimen 14D3 para determinar su base imponible, registros de rentas empresariales (si aplica) entre otras obligaciones, al salir del Régimen y sugerir soluciones para facilitar el cumplimiento tributario, minimizar impactos negativos y orientar en la toma de decisiones.

1.4 Objetivos Específicos

- Orientar sobre el mecanismo para objetar o revisar si es correcta la reclasificación del SII y sobre cómo enfrentar contingencias de haber ingresado por error sin haber cumplido requisitos del Régimen 14D3.
- Presentar y analizar numéricamente los ajustes obligatorios que debe efectuar la Pyme 14D3 en la determinación de la base imponible, capital propio y RTRE en la salida del Régimen (proponer controles de algunas partidas).
- Analizar las consecuencias negativas que puede tener para la Pyme el optar por contabilidad simplificada y no llevar registro de rentas empresariales (puede hacerlo si es que no tiene REX) en el caso de abandonar el régimen.

1.5 Metodología

Para el desarrollo de esta AFE 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 Ley de la renta 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 14D3, se debe comparar la Ley y normativa vigente en relación a la anterior y a los actuales regímenes que conviven en el artículo 14 de la LIR (transición de un régimen a otro).

2. MARCO TEÓRICO Y NORMATIVO

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

Ley de Modernización, 21.210

En 2020, entra en vigencia la Ley 21.210 de Modernización Tributaria, reforma el artículo 14 de la LIR, estableciendo un nuevo Régimen de tributación, 14D3 Régimen Pro Pyme General.

Concepto Pyme, requisitos de ingreso/permanencia

El concepto “Pyme”, está contenido en Letra D) del Artículo 14 de la LIR, donde establece tres requisitos copulativos de permanencia en el Régimen, lo que deben evaluarse anualmente, pues el incumplimiento de uno de ellos obliga a la exclusión e incorporación al Régimen general del Artículo 14 A, y son:

- Capital efectivo en el inicio de actividades: No puede exceder de 85.000 UF según el valor de la misma al primer día del mes del inicio. El SII a través de su Circular 62 de 2020, interpretó que este requisito aplica solo a contribuyentes que inician actividades a contar del 1° de enero de 2020.

- Promedio anual de ingresos brutos del giro de los últimos tres ejercicios: El promedio de ingresos anuales no puede exceder de 75.000 UF en los últimos tres ejercicios, mas en ninguno de ellos mirado de forma aislada puede exceder de 85.000 UF.

Para efectuar este cálculo, se consideran los ejercicios en los cuales la Pyme ha permanecido en el Régimen 14D3, es decir, si lleva solo un año o dos (porque inició actividades recientemente o porque antes estaba acogido a otro Régimen de tributación), solo se considerarán esos periodos para el promedio.

Se sumarán los ingresos propios del giro, excluyéndose los extraordinarios, tales como, ganancias de capital (siempre que ese no sea el giro) u otros como ventas aisladas de activo fijo. Adicionalmente, de las entidades relacionadas, se sumarán los ingresos que se obtengan por operaciones del giro, movimientos (tenencia, rescate o enajenación) de capitales mobiliarios, enajenación de derechos sociales o acciones y participaciones en otras entidades.

Para saber si se está o no relacionado y, por tanto, si deben sumar los ingresos de ellos, se aplicarán las normas del Artículo 8, N°17 del CT.

En la Circular 62 de 2020 del SII aparecen una serie de ejemplos prácticos de relación, pues dependiendo de su tipo, se podrían sumar los ingresos totales o solo un porcentaje. Así, y atendiendo a la norma referida del CT, en los casos de darse el tipo de relación de las letras a) y b) se sumará el

total de ingresos, pero en los casos de darse la de las letras c), d) y e) se considerará la proporción de los ingresos respecto del porcentaje mayor que posea en el capital, utilidades, ingresos o derecho a voto.

Cabe destacar, que los ingresos a considerar para el cálculo del promedio, ya sean propios o de relacionadas, son los percibidos o devengados, por tanto, podrían ser distintos a los que se considerarán en la base imponible del Régimen 14D3, donde como generalidad se consideran los percibidos, salvo los ingresos que provienen de empresas relacionadas del Régimen General 14 A, donde sí tributan en caso de solo estar devengados.

El SII estableció, mediante Resolución N°84 de 2020, la forma en que las empresas relacionadas deben informar a la Pyme sus ingresos para efectos de calcular el promedio de ingresos y para que pueda definir si califica para continuar en el Régimen, el que se efectúa a través del certificado N°51 (anexo), que deberá emitirse antes del 1° de marzo de cada año.

Normas de relación para calcular Promedio de Ingresos

La letra a) y b) del N°17 del artículo 8 CT:

a) El controlador y las controladas: Deben computar la totalidad de los ingresos por ventas o servicios de las relacionadas, es decir, sin ponderar el cálculo de acuerdo con porcentaje de participación.

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

En esta hipótesis de relación los contribuyentes deben computar la totalidad de los ingresos por ventas o servicios de las relacionadas, es decir, sin ponderar el cálculo de acuerdo con el porcentaje de participación.

La letra c), d) y e) del N°17 del artículo 8 CT:

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, derecho a las utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

Deberán considerarse los ingresos de forma proporcional al porcentaje de participación. En los casos que el porcentaje de participación en el capital sea distinto al porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o

derechos a voto, según corresponda, deberá considerarse siempre el mayor. Por su parte, esta norma de relación aplica en forma recíproca. Así, los dueños, usufructuarios u otros contribuyentes que posean participación en otra persona o entidad deben sumar los ingresos de la persona o entidad respectiva, y asimismo, esta última persona o entidad deben sumar los ingresos de los dueños, usufructuarios u otros contribuyentes que participen, considerando la participación proporcional que corresponde.

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

Para efectos de determinar los ingresos de una empresa o entidad relacionada respecto del Régimen Pro Pyme, esta norma de relación aplica en forma recíproca respecto de la asociación, el gestor y los partícipes, según corresponda, cuando se establezca la relación conforme a las letras a) y b). En los demás casos, la relación no es recíproca, es decir, se entiende que el gestor o el partícipe están relacionados con la asociación, pero no así la asociación con el gestor o partícipe, cuando corresponda.

Deberán considerarse los ingresos de forma proporcional al porcentaje de participación, sin embargo, si el porcentaje de participación es mayor al 50%

deberá sumar la totalidad de los ingresos, en su calidad de controlador, conforme a lo dispuesto en la letra a) del N° 17 del artículo 8° del CT.

En los casos que el porcentaje de participación en el capital sea distinto al porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o derechos a voto, según corresponda, deberá considerarse siempre el mayor.

e) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo con lo señalado en las letras c) y d) anteriores y que no se encuentren en las hipótesis de las letras a) y b).

Se considerarán relacionadas entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad. Este tipo de relación se configura cuando la persona natural:

I. Es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, de más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, derecho a las utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas; o,

II. Se constituye en gestor de una asociación u otro negocio de carácter fiduciario con derecho a una participación superior al 10% o se trata de un partícipe con derecho a más del 10% de la utilidad de dicha asociación, y

siempre que no exista relación de control entre las partes contratantes. En esta hipótesis, las empresas o sociedades se consideran relacionadas entre sí y deberán computar los ingresos de su relacionada, conforme al porcentaje de participación que la persona natural posea en ellos.

Finalmente:

- No exceder de 35% sobre el total de ingresos anuales: Actividades del 1 y 2 del artículo 20 de la LIR (excepto las rentas asociadas bienes agrícolas), participación en contratos de asociación o cuentas en participación y posesión o tenencia de derechos sociales y acciones de sociedades o cuentas de fondos de inversión (quedan entonces eximidos los ingresos obtenidos por ventas/recates de derechos sociales, acciones/cuotas).

Tributación de la Pyme

El SII pondrá a disposición del contribuyente entre el 15 y 30 de abril de cada año, toda la información digital que tenga relacionada con la PYME.

- La tasa de impuesto de primera categoría aplicable es de 25%, sin embargo, será transitoriamente de 10% hasta el AT2023, ello según la Ley 21.256 de 2021.
- Liberada de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41 de la LIR. En algunos casos, como por ejemplo, en los Pagos Provisionales Mensuales, sí debe aplicar CM.
- Depreciará en forma instantánea o íntegra los bienes del activo fijo, siempre que estén pagados.
- Reconocerá como gasto las existencias o insumos adquiridos o fabricados que no hayan sido consumidos en el ejercicio.
- Determinará una base imponible considerando los ingresos percibidos y los gastos pagados. Excepto aquellos casos en que la Pyme tenga operaciones con relacionadas (que estén en el Régimen 14 A), en tal caso, los ingresos se considerarán percibidos o devengados y los gastos se considerarán pagados o adeudados.

Determinación de la Base Imponible

Normas especiales respecto a los ingresos:

- 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 (reajustada) en cada uno de los casos.
- 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 D3.

Normas especiales respecto a los gastos:

- Corresponderán a cantidades efectivamente pagadas por compras, importaciones, prestaciones de servicios, remuneraciones, honorarios, intereses e impuestos que no sean de la LIR.
- Pérdidas de ejercicios anteriores se considerarán como gasto en el ejercicio y los créditos incobrables castigados durante el ejercicio (devengados previamente).

- Compras de bienes y/o servicios en cuotas, solo se rebajan las cuotas pagadas en el ejercicio.
- 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 (reajustada) en cada uno de los casos.
- Se aplica las normas relativas al artículo 31 de la LIR en cuanto a los requisitos de los gastos.

Registros tributarios de Rentas Empresariales

Regla general Las Pymes se encuentran liberadas de llevar registros, salvo que perciba rentas calificadas como REX.

Si percibe rentas calificadas como REX puede NO llevar registros en la medida que las operaciones que impactan el CPT (Retiros-Devoluciones) se informen mediante la emisión de Documentos tributarios electrónicos.

Si no se emiten tales Documentos Tributarios Electrónicos: debe efectuar el RTRE según lo establecido en el 14 A N°2 letras a), c) y d), salvo para el cálculo del CPT, en el que seguirá lo establecido en la letra j) de esta letra, que corresponde al cálculo del CPT simplificado.

La Resolución exenta N°37 del 31 de marzo del 2021 del SII, estableció el formato de los RTRE que deben llevar los contribuyentes acogidos al Régimen 14D3.

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 (RAI- REX).

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.

Determinación de Capital Propio tributario simplificado

La PYME debe determinar el CPT al 01.01 de cada año, que corresponderá a la diferencia entre:

| | |
|-----|---|
| (+) | Capital aportado |
| (+) | Base Imponible de IDPC |
| (+) | Retiros, remesas o distribuciones percibidas |
| (-) | Disminuciones de Capital |
| (-) | Pérdida Tributaria |
| (-) | Retiros, remesas o distribuciones pagadas |
| (-) | <u>Gastos rechazados Inciso 2° Art 21 pagados</u> |
| (=) | Capital Propio Tributario Simplificado |

El SII interpretó a través de su Circular 62 de 2020, que adicionalmente a los gastos del Inciso 2° se del Artículo 21 de la LIR, se rebajan los Gastos rechazados pagados y los no afectos a tributación del Inciso 1° o 3° del artículo 21.

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.

La Ley 21.256 de 2020 disminuyó estas tasas en un 50% por los próximos tres años tributarios, es decir, hasta el AT2023.

Tributación de los propietarios

Los propietarios de la PYME quedarán afectos a impuestos finales, conforme a las reglas del Régimen 14 A, considerando las disposiciones del Régimen 14D3, es decir, tributarán sobre base percibida (dividendos/retiros efectivos).

3. DESARROLLO

La Pyme 14D3 abandonará el Régimen para irse a al Régimen General 14 A por incumplir los requisitos de permanencia o por opción, según lo establecido en el N°7 de la letra D del Artículo 14 de la LIR.

3.1.1. Abandono del Régimen por dejar de cumplir los requisitos de permanencia

Es de responsabilidad del contribuyente, verificar anualmente si cumple con los requisitos copulativos para permanecer en el Régimen y en los casos que ocurra, validar la clasificación o reclasificación que efectúa el SII, así lo manifestó dicha entidad mediante Resolución N°82 de 2020.

Forma y plazo para dar aviso:

A través de lo instruido en Resolución N°82 de 2020 del SII, si el contribuyente detecta que deja de cumplir los requisitos, debe dar aviso en la página www.sii.cl dentro del 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente al del incumplimiento, mediante la aplicación de “Regímenes tributarios” que está dentro de la sección “Peticiones Administrativas y otras solicitudes”, como se muestra a modo de ejemplo gráfico a continuación:

SELECCIÓN DE RÉGIMEN TRIBUTARIO

En esta sección podrá seleccionar un régimen tributario o más de uno, dependiendo de los requisitos exigidos por cada régimen y las características del contribuyente.

| Régimen Actual | | |
|--|-----------|---|
| Estimado (a), | , RUT | , usted se encuentra acogido al Régimen Tributario: |
| <p>RÉGIMEN PRO PYME GENERAL (14D) con contabilidad COMPLETA. Régimen Tributario enfocado a pequeños y medianos contribuyentes, que le permite optar entre contabilidad completa o simplificada, con tasa reducida del Impuesto de Primera Categoría y tributación de los propietarios con base en los retiros efectivos con imputación total del crédito del Impuesto de Primera Categoría para dueños que sean Pyme.</p> | | |
| Según la información del SII, usted mantiene los siguientes Ingresos del Giro*: | | |
| Ingreso 2019 | 686,34 UF | Ingreso 2020 187,37 UF Ingreso 2021 145,77 UF |
| *Si usted desea actualizar la información de los ingresos del Giro, deberá realizarlo mediante modificaciones en el Registro de Compra y Venta. | | |
| <p>Recuerde que:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Para poder optar (o mantenerse) en el Régimen Pro Pyme o Pro Pyme Transparente, el promedio de los últimos 3 años (o los que correspondan) de los ingresos del giro, no debe superar las 75.000 UF. No obstante lo anterior, ningún ejercicio puede superar las 85.000 UF. ■ La incorporación a este régimen se ha realizado tomando la información que el SII posee a la fecha de inscripción. Es su obligación verificar, con la información de su empresa, si cumple o no con los requisitos para acogerse a alguno de los regímenes tributarios Pro Pyme. ■ Si el SII detecta el incumplimiento de alguno de los requisitos para permanecer en un determinado Régimen, el SII realizará una nueva clasificación según sus características vigentes en ese momento. | | |

| Contabilidad Disponible |
|--|
| <p>Modificación tipo de Contabilidad Régimen Pro Pyme</p> <p>En este apartado, usted podrá cambiar el tipo de contabilidad (completa o simplificada), con el cual registra los datos asociados a su régimen de tributación Pro Pyme.</p> <p>Contabilidad SIMPLIFICADA</p> <p style="text-align: center;">Cambiar</p> |

| Regímenes Disponibles | |
|---|--|
| <p>Pro Pyme Transparente (14 D N° 8)</p> <p>Régimen Tributario enfocado en contribuyentes pequeños y medianos, cuyos propietarios sean contribuyentes de impuestos finales (personas naturales o jurídicas domiciliadas en el exterior). En este caso la Pyme quedará liberada del Impuesto de Primera Categoría y sus propietarios deberán tributar con sus impuestos finales según lo determinado por la empresa.</p> <p style="text-align: center;">Inscribir</p> | <p>Renta Presunta</p> <p>Régimen Tributario que permite llevar contabilidad simplificada, en el cual se pagan impuestos sobre la base de Renta Presunta (por ejemplo, el porcentaje del avalúo fiscal, la tasación de vehículos, entre otros). A este régimen pueden optar los contribuyentes que desarrollan actividades Agrícolas, de Transporte y Minería, siempre y cuando, sus ingresos no superen los límites establecidos por ley para cada tipo de actividad.</p> <p style="text-align: center;">Inscribir ¿Por qué no puedo inscribirme?</p> |
| <p>General Semi Integrado (14 A)</p> <p>Régimen de tributación con contabilidad completa donde los socios pueden realizar imputación parcial de crédito del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta. A este Régimen se deben acoger todos los contribuyentes cuyos ingresos del giro y capital, no les permita ser clasificados como Pyme.</p> <p style="text-align: center;">Inscribir</p> | <p>Contribuyentes no sujetos al artículo 14</p> <p>Régimen Tributario que aplica para contribuyentes que deben llevar contabilidad completa y donde sus propietarios no se encuentren gravados con impuestos finales. Podrán optar a este régimen contribuyentes como: las Fundaciones, Corporaciones, empresas en que el Estado tenga la totalidad de su propiedad, entre otras.</p> <p style="text-align: center;">Inscribir ¿Por qué no puedo inscribirme?</p> |

[Salir](#)

Si el SII, en virtud de los cruces de la información que posee, detecta que un contribuyente dejó de cumplir los requisitos de permanencia, reclasificará al contribuyente de manera automática, dando aviso de ello en la sesión del contribuyente dispuesta en la página web al autenticarse, sección “SII te Informa”, “Mensajes Informativos”, como se muestra a modo de ejemplo gráfico a continuación:

The screenshot shows a web browser window with the URL misiir.sii.cl. The page features a navigation menu on the left with icons for Inicio, Datos personales y tributarios, Trámites en línea, Expediente Electrónico, and SII te informa. The main content area is titled "SII te informa" and contains a list of menu items: Anotaciones Vigentes, Notificaciones, Cartas y correos informativos, Visitas del SII a sus locales, and Mensajes informativos. The "Mensajes informativos" section is expanded, showing a notification titled "1. CAMBIO DE RÉGIMEN TRIBUTARIO AT 2022". The notification text states: "Según la información que poseemos, usted no cumple con los requisitos para tributar en los Regímenes Pro Pyme, por lo que ha sido Reclasificado al Régimen Semi Integrado. Este cambio implica que para el año comercial 2021, Ud. deberá llevar contabilidad completa y cumplir con todos los registros del Régimen Semi Integrado. Infórmese sobre este régimen y sus características, en [Regímenes Tributarios](#)." Below the notification, a "Nota:" section reads: "Si resolvió la situación descrita en algún mensaje, favor no considerar."

Forma de objetar una reclasificación del SII:

Se debería presentar una petición administrativa para objetar la reclasificación y aportar los antecedentes y argumentos de respaldo para dejarla sin efecto. La petición puede ser presentada a través de la página web o de forma presencial en la unidad que le corresponda al contribuyente para esos efectos, como se muestra a modo de ejemplo gráfico a continuación:

[Home](#) [Mi SII](#) [Registro de Contribuyentes](#) [Impuestos Mensuales](#) [Factura Electrónica](#) [Boleta de Honorarios](#) [Renta](#) [Declaraciones Juradas](#) [Bienes Raíces](#) [Situación Tributaria](#) [Tasación de Vehículos](#) [Libros Contables](#) [Infracciones y Condones](#)

Usted está en: > Situación tributaria > Sistema de Peticiones Administrativas >

SISTEMA DE PETICIONES ADMINISTRATIVAS

En esta página usted podrá ingresar solicitudes de peticiones administrativas ante el Servicio de Impuestos Internos, las cuales previamente a ser procesadas serán revisadas para determinar la completitud de los antecedentes presentados. Recuerde que toda petición que curse a través de esta aplicación debe corresponder sólo a los temas que aparecen en el listado de materias. Si no es así, su solicitud por Internet no será tramitada.

Materia | Inscripción y/o cambio de regimen tributario excepcional

RUT Peticionario
Nombre Peticionario
Dirección
Correo Electrónico
Teléfono Móvil
Teléfono Fijo

Petición Administrativa respecto de un Tercero Si No

RUT Mandatario
Nombre Mandatario
Mandatario Acreditado Si No

Fecha Acreditación Mandatario 02/01/2022
Unidad SII Ingreso SANTIAGO ORIENTE
Unidad Resolutora SANTIAGO ORIENTE
Fecha de Recepción 02/01/2022
Descripción de Solicitud

[Adjuntar Antecedentes](#) [Guardar Borrador](#) [Cancelar](#)

Completar antes de seguir

| Campo | Tipo | Valor | Obligatorio |
|--------------------|------|----------------------|-------------|
| Regimen solicitado | | <input type="text"/> | SI |
| Año inicio regimen | | <input type="text"/> | SI |

Servicio de Impuestos Internos

Ejercicio en que abandona el Régimen:

Si el contribuyente deja de cumplir alguno de los requisitos de permanencia del Régimen 14D3, debe abandonarlo a partir del año comercial siguiente al del incumplimiento y quedará acogido al Régimen General 14 A de la LIR.

La exclusión ocurrirá en el año siguiente con independencia de la fecha de inicio de actividades del contribuyente, es decir, si inicia actividades y cumpliéndose los requisitos de inicio se acoge al 14D3, pero luego, durante el mismo año, incumple alguno de los requisitos de permanencia, como por ejemplo, superar el límite de ingresos de 75.000 UF u 85.000 UF, debe abandonar el régimen de forma obligatoria a partir del año siguiente al inicio de actividades (año de incumplimiento), así lo ha ratificado el SII, pronunciándose vía Oficio Ordinario N°3231 de 15.11.2021.

Ingreso/Permanencia en el Régimen por error /contingencias:

Puede ocurrir que el contribuyente, ya sea por opción o por clasificación del SII esté por error en el Régimen 14D3, sin haber cumplido los requisitos de ingreso o permanencia. Lo anterior podría ser detectado en una revisión del SII o por el propio contribuyente. En este último caso, corresponde dar aviso al SII de este error y efectuar un levantamiento de los años tributarios en que estuvo por error en el Régimen, para efectuar las rectificatorias que sean necesarias para regularizar su situación.

El SII podría, para los plazos/periodos en que la ley lo faculta, revisar y cobrar los impuestos que se hayan dejado de pagar o solicitar reintegros de beneficios que haya percibido indebidamente el contribuyente, asociados al Régimen 14D3.

3.1.2 Abandono del Régimen por opción

No existe un tiempo determinado obligatorio de permanencia en el Régimen 14D3, por tanto, el contribuyente puede abandonarlo cuando desee. Luego, debe analizar si cumple los requisitos de ingreso para el nuevo Régimen por el que optará.

Forma y plazo para dar aviso:

A través de lo instruido en Resolución N°82 de 2020 del SII, para manifestar su voluntad debe acceder al sitio www.sii.cl, autenticarse y efectuar el cambio, dentro del 1° de enero y el 30 de abril de cada año comercial mediante la aplicación de “Regímenes tributarios” que está dentro de la sección “Peticiones Administrativas y otras solicitudes”, de la misma forma como se mostró a modo de ejemplo gráfico en el punto 3.1.1.

Ejercicio en que abandona el Régimen:

El contribuyente abandona el 14D3 y se acoge al nuevo régimen escogido desde el mismo año comercial en que efectúa el aviso al SII.

Situación excepcional para el AT2021

De forma excepcional, y durante marzo del 2021, el SII habilitó una plataforma donde los contribuyentes podían renunciar al Régimen 14D3 al que habían optado hasta el 30 de septiembre de 2020 (o que el SII les había asignado), para acogerse al 14 A, y que ello rigiera para el mismo AT2021.

En estricto rigor, y como el Régimen 14D3 entró en vigencia el mismo 2020, los contribuyentes que ejercieron esta opción, no abandonaron el Régimen 14D3, pues nunca ingresaron, por tanto, no debieron efectuar los ajustes de transición que se analizarán en este trabajo en el título 3.2 y aplicando las normas transitorias de la Ley 21.210 de ingreso inmediato el Régimen General 14 A.

Esta opción fue informada por el SII vía correo electrónico a los contribuyentes que estaban inscritos a la fecha en el Régimen 14D3 en sus bases, y también aparecía un mensaje informativo en página cuando el contribuyente iniciaba su sesión.

Se adjunta, a modo de ejemplo gráfico, el correo enviado por el SII:

De: Informativo SII <informativosii@e.sii.cl>

Enviado el: viernes, 19 de marzo de 2021 12:28

Para:

Asunto: Se extiende el plazo para acogerse al régimen Semi Integrado Operación Renta 2021



Marzo de 2021

Sr(a).contribuyente:

Junto con saludar, le informamos que de acuerdo a nuestros registros el régimen asignado a usted por este Servicio, para la **Operación Renta 2021** (ejercicio comercial 2020) es **Pro Pyme General** con contabilidad completa.

Si usted desea cambiar este régimen tributario que le fue asignado o debe cambiarlo por no cumplir algún requisito para estar acogido a él, e incorporarse al régimen **Semi Integrado** (art. 14 A de la LIR), lo puede hacer en línea antes del 30 de abril de 2021, ingresando a nuestra página web, menú Servicios Online, sección Peticiones Administrativas y Otras Solicitudes, opción Regímenes Tributarios, y luego **Cambio de régimen al Semi Integrado (art. 14 letra A) para Operación Renta 2021**.


Para mayor información sobre los Regímenes Tributarios, sus características y requisitos, puede visitar nuestra página web, menú Servicios Online, sección Peticiones Administrativas y Otras Solicitudes, opción Regímenes Tributarios.

Nuestro compromiso es facilitar su aporte al desarrollo del país.

Atentamente,

Servicio de Impuestos Internos.

- Para su mayor seguridad, el Servicio de Impuestos Internos no envía por correo electrónico ningún tipo de link ni tampoco acceso directo que requiera el ingreso de su RUT o Clave Secreta.
- Las direcciones electrónicas de los destinatarios son obtenidas, exclusivamente, de las bases de datos del SII, y las mismas no son dadas a conocer a terceros.
- Por ser de carácter informativo, le solicitamos no responder el presente e-mail.

 **e-mail seguro SII**
No le solicitaremos claves ni datos personales.

3.2 Obligaciones y ajustes al abandonar el Régimen 14D3

Ejemplificaremos y analizaremos el caso de abandonar el Régimen 14D3, ya sea por opción u obligatoriamente, para quedar acogido al Régimen general 14A:

3.2.1 Ajustes relacionados al Capital Propio Tributario

El contribuyente del Régimen 14D3 determina un capital propio tributario simplificado, por tanto, al ingresar al Régimen 14 A, tal valor, constituirá el capital propio tributario inicial.

Luego, se deberá efectuar un inventario de activos y pasivos, donde la norma especifica el tratamiento a las siguientes partidas:

(i) Maquinarias, vehículos, equipos y enseres: Si en el Régimen 14D3, se pagaron y cumplieron con este requisito para su deducción instantánea, se valorizarán a 1 peso su ingreso al Régimen 14 A, y este valor no estará afecto a CM.

Estos activos que deben permanecer controlados en los registros contables hasta su extinción, que ocurriría, por ejemplo, en una enajenación, siniestro, robo, retiro, etc.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente puede optar por valorizar estos bienes al ingresar al Régimen 14 A. Para lo anterior debe considerar el valor neto de

adquisición, aplicar a ese valor la CM por el plazo transcurrido entre la fecha de adquisición y la fecha del cambio de Régimen y restar una cuota de amortización lineal por el mismo plazo.

Si bien es cierto, esta valorización no generará utilidad para efectos del resultado tributario en el cambio de Régimen, sí se deberán controlar (agregar) en el Capital Propio Tributario final que se determine al cierre del ejercicio en el caso de que los activos todavía existan.

Dificultades para realizar la valorización de los activos (i): ¿Qué ocurre si los activos no estaban pagados o lo estaban parcialmente?

Recomendación: No hay instrucción explícita en la norma, respecto de los activos depreciables no pagados o con pagos parciales y su transición, pero podríamos recomendar lo siguiente:

Activos no pagados: Dar de alta el valor de adquisición histórico como un activo fijo tributario al 1° de enero del año siguiente del abandono del Régimen 14D3 y que se está ingresando al Régimen 14 A, para luego aplicar las normas de este último en todo lo que corresponda a su tratamiento.

Activos con pagos parciales: Por el valor pagado, seguir el tratamiento descrito en el N°7 del 14D, Inciso 3ero, letra b), (i) de la LIR, es decir, valorizar en 1 peso

o por opción asignar valorización según las reglas ya descritas. Por el valor no pagado, aplicar el criterio expuesto para “Activos no pagados”.

Si se quisiera efectuar la revalorización permitida a los activos de este (i) probablemente existirá un control o “planilla” con cálculo de Activo Fijo tributario CM, vidas útiles, depreciación acumulada, etc., pues en el Régimen 14 D3 se castigaron.

En la medida de lo posible, y dependiendo del volumen de activos, se recomienda confeccionar y mantener actualizada una planilla extra contable de activos fijos tributarios, donde se apliquen las reglas generales del artículo 41 de la LIR respecto de la CM y se deprecie en virtud de la vida útil normal asignada por el SII en Resolución N°43 de 2002.

Cabe destacar, que, si el contribuyente lleva una contabilidad completa, en su balance debería tener el valor de los activos fijos, menos una depreciación acumulada, sin embargo, en virtud de las NIIF, a este valor no se aplica CM y en algunos casos, podría estar sujeto a revalorizaciones (valor justo), deterioros y otros ajustes financieros, por tanto, ese valor no serviría para efectos tributarios.

(ii) Materias primas y productos en diferentes estados: Si en el Régimen 14D3, se pagaron y cumplieron con este requisito para su castigo, se valorizan 1 peso su ingreso al Régimen 14 A, y este valor no estará afecto a CM.

Estos activos que deben permanecer controlados en los registros contables hasta su extinción, que ocurriría, por ejemplo, en una enajenación, siniestro, robo, retiro, etc.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente puede optar por valorizar estos bienes al ingresar al Régimen 14 A. Para lo anterior debe considerar el valor de adquisición o de traspaso de costos o de venta menos el margen de comercialización.

Si bien es cierto, esta valorización no generará utilidad para efectos del resultado tributario en el cambio de Régimen, sí se deberán controlar (agregar) en el Capital Propio Tributario final que se determine al cierre del ejercicio en el caso de que los activos todavía existan.

Dificultades para valorizar activos (ii): Si el contribuyente tiene contabilidad completa, debería tener en su balance el valor del inventario de sus mercaderías, sin que estén calificadas como pagadas o no, sin perjuicio de ello, estarán a un valor financiero, pues en virtud de las NIIF, no se aplica CM y en algunos casos se efectúan ajustes a ellas en virtud de sus propias normas.

Por otra parte, por el lado tributario, si las mercaderías están pagadas, se castigan de forma inmediata, aun cuando, no estén vendidas o castigadas.

Recomendación: Se debería tener un control extra contable del saldo de estos activos a valor histórico, siempre que él sea distinto al inventario que se obtendrá de los registros contables.

Adicionalmente siempre se debería tener una planilla o control de los activos en inventario y una clasificación o categorización de si están “pagados” o “no pagados”, pues en la transición al Régimen 14 A tendrán un tratamiento distinto, los pagados se irían a \$1 o se les puede otorgar la valorización y los no pagados, pasarían a constituir activos (como un alta) afectos a las normas generales aplicables a los activos en el Régimen 14 A.

(iii) Bienes raíces: Si en el Régimen 14D3, se pagaron y cumplieron con este requisito para su castigo, se valorizan 1 peso su ingreso al Régimen 14 A, y este valor no estará afecto a CM.

(iv) Intangibles tales como marcas, patentes o derechos: Calcular el valor de histórico de adquisición pagado (o de inscripción) reajustado por CM, a pesar de que no se aplicaba en el Régimen 14D3, se debe “reconstruir el valor” para considerarlo como saldo inicial.

Dificultad para valorización bienes (iv): Si el contribuyente tiene contabilidad completa, debería tener en su balance el valor de estos activos, sin perjuicio de ello, estarán a un valor financiero, pues en virtud de las NIIF, no se aplica CM y

en algunos casos se efectúan ajustes a ellas en virtud de sus propias normas (como revalorizaciones).

Recomendación: Se recomienda confeccionar y mantener actualizada una planilla extra contable con estos activos, donde se mantenga el monto de adquisición pagado o de inscripción, actualizado por CM.

(v) Bienes no depreciables: Calcular el valor de histórico de adquisición pagado reajustado por CM, a pesar de que no se aplicaba en el Régimen 14D3, se debe “reconstruir el valor” para considerarlo como saldo inicial.

Dificultad para valorización de bienes (v) Si el contribuyente tiene contabilidad completa, debería tener en su balance el valor de estos activos, sin perjuicio de ello, estarán a un valor financiero, pues en virtud de las NIIF, no se aplica CM y en algunos casos se efectúan ajustes a ellas en virtud de sus propias normas (como revalorizaciones).

Recomendación: Se recomienda confeccionar y mantener actualizada una planilla extra contable con estos activos, donde se mantenga el monto de adquisición actualizado por CM.

(vi) Otros bienes: Se deben clasificar de acuerdo a las categorías anteriores, es decir, intentar asimilar a ellas de acuerdo a sus características, sin perjuicio de lo anterior, puede consultar al SII el criterio adecuado de valorización.

(vii) Pasivos Exigibles: Se reconocerán de acuerdo al tipo de obligación, pues podrían ser reajustables o estar sujetos a diferencias de cambio.

Resumen de ajustes al CPI-CPT

A continuación, se presenta un cuadro resumen con los ajustes obligatorios u opcionales que se deben efectuar al CPI, cuando el contribuyente abandona el Régimen 14D3 e ingresa al Régimen General del 14 A:

| Inventario de Activos y Pasivos | Valor a incorporar al CPI según 14D7 | Valor a incorporar opcional |
|---|--|---|
| Maquinarias, Vehículos, Equipos y enseres | 1 peso, no sujeto a CM | Valorizar al costo corregido menos amortización lineal desde compra hasta cambio de Régimen |
| Materia prima y productos en diferentes estados | 1 peso, no sujeto a CM | Valor de adquisición o de traspaso de costos o de venta menos el margen de comercialización |
| Bienes Raíces | 1 peso, no sujeto a CM | No hay opción |
| Intangibles | Valor de adquisición más CM hasta la fecha de cambio | No hay opción |
| Activos fijos no depreciables | Valor de adquisición más CM hasta la fecha de cambio | No hay opción |
| Pasivos exigibles | Dependerá del tipo de obligación: Reajutable, moneda extranjera, etc. | No hay opción |

3.2.2 Ajustes en la Base Imponible de IDPC al cierre del ejercicio del cambio

Si los activos de los (i), (ii), (iii) fueron valorizados a 1 peso, o en el caso de los intangibles y activos no depreciables de los (iv) y (v) se dieron de alta por su costo corregido, no hay utilidad alguna que reconocer en la Base Imponible del Régimen 14 A al término del ejercicio.

Luego:

- **Ingresos devengados (no percibidos):** Si existieran ingresos devengados que no hayan tributado, por lo dispuesto en el Régimen 14D3, deberán agregarse a la Base Imponible del Régimen 14 A.

- **Gastos adeudados:** Adicionalmente, si existieran gastos adeudados, que no se hayan deducido de la Base Imponible del Régimen del 14D3, deberán deducirse de la Base Imponible del Régimen 14 A, siempre que cumplan con demás requisitos generales establecidos para ello.

- **Cuota Depreciación normal de los bienes revalorizados (i):** En armonía con lo instruido en el numeral (i) anterior, cuando el contribuyente haya castigado estos activos en virtud de las normas del Régimen 14D3, y luego al ingresar al Régimen 14 A, opte por valorizarlos, siguiendo las reglas ya señaladas, podrá utilizar como gasto la cuota de depreciación normal del artículo 31 de la LIR que se determine al cierre de cada ejercicio.

Dado lo anterior, se desprende que se podría volver a utilizar el gasto de depreciación, pues, cuando se permaneció en el Régimen 14D3 los activos se aprovecharon como gasto y fueron castigados instantáneamente y luego, en el Régimen 14 A se estaría aprovechando nuevamente el gasto por el lado de la cuota de depreciación normal anual. Sin perjuicio ello, en nuestra opinión, el tratamiento anterior es correcto y el gasto está explícitamente autorizado en la norma.

Cabe señalar, que si el contribuyente opta por efectuar la revalorización y posteriormente utiliza una cuota de depreciación normal para rebajar la base imponible, debería llevar el control del activo fijo tributario con CM, por tanto, generará (en caso de ser factor anual positivo), una utilidad a agregar a la Base imponible por este concepto.

¿Qué pasa si vende?

Podríamos concluir que puede deducir como costo el valor del saldo del activo fijo tributario que se revalorizó.

- **Gasto, costo por venta de activos (ii) revalorizados:** En principio no tendría sentido que la norma permita efectuar una valorización de estos activos, agregarlos en el Capital Propio Tributario del contribuyente del Régimen A mientras no se extingan y por consiguiente, aumentar el valor del RAI (como se mostrará en el punto III “Ajustes a los RTRE”), si es que no tienen la contrapartida del gasto/costo en su extinción. Luego la LIR en su Artículo 14D N°7 especifica:

“la incorporación al régimen de la letra A) no podrá generar utilidades o pérdidas distintas a las señaladas en incisos anteriores, proveniente de partidas que afectaron o debían afectar el resultado en algún ejercicio bajo la aplicación del Régimen Pro Pyme”

El caso de la valorización de activos fijos (maquinarias, vehículos, etc) y su posterior castigo a través de una cuota de depreciación normal, sí está explícitamente en la norma, pero el castigo por la valorización de mercaderías no lo está, por tanto, y a pesar de nuestra opinión, se recomendaría utilizar el criterio conservador a la espera de pronunciamientos administrativos, y, por tanto, valorizar a \$1 en el caso de cambio de Régimen.

Cabe señalar, que en el caso de revalorizar estos activos, y como deben incorporarse al Capital Propio Tributario, en el caso de existir al cierre del ejercicio, deberían estar sujetos a las normas de CM del artículo 41, y por tanto, se debería reflejar ese efecto en la base imponible.

¿Hay utilidad tributaria producto de la revalorización de los casos (i) y (ii)?

Según se señala expresamente el Artículo 14 D N°7 de la LIR, no la hay, pues se indica, que en los casos en que se utilizó una valorización distinta a \$1 o al valor de adquisición reajustado en caso de bienes no depreciables/intangibles: *“Se reconocerán los efectos en la determinación del capital propio tributario al término del ejercicio en que se encuentre bajo el régimen de la letra A) de este artículo y procederá en su caso la depreciación normal del artículo 31, sin que se deba reconocer un ingreso tributable por el cambio de régimen”*

Resumen Ajustes a la Base Imponible IPDC

A continuación, se presenta un cuadro resumen, de los principales ajustes que se deberían efectuar a la base imponible de IDPC al cierre del ejercicio del contribuyente que abandonó el Régimen 14D3 y ahora está acogido al Régimen General del 14 A:

| Concepto | Valor a ajustar en Base Imponible al cierre del ejercicio |
|--|---|
| Ingresos devengados y no percibidos en Régimen 14D3 con terceros no relacionados | Agregar a la Base Imponible en 14 A |
| Gastos adeudados en 14D3 con terceros no relacionados | Deducir de la Base Imponible en 14 A |
| Maquinarias, Vehículos, Equipos y enseres que se valorizaron en el cambio a 14A por valor adquisición actualizado menos cuota de amortización lineal (entre fecha de adquisición y cambio de Régimen). En el caso de existir al cierre del ejercicio. | Deducir de Base Imponible en 14 A una cuota anual de depreciación normal (y reconocer efecto anual de CM de Activo y depreciación acumulada). |
| Maquinarias, Vehículos, Equipos y enseres que se valorizaron en el cambio a 14A por valor adquisición actualizado menos cuota de amortización lineal (entre fecha de adquisición y cambio de Régimen). En el caso de no existir al cierre del ejercicio, por venta, siniestro, robo, etc. (que cumplan con requisitos generales para ser gasto). | Deducir de Base Imponible en 14 A el costo, que corresponderá a la valorización inicial en el CPI |
| Materia prima y productos en diferentes estados, por los que se reconoció en el CPI el valor de adquisición o de traspaso de costos o de venta menos el margen de comercialización en el caso de existir al cierre del ejercicio. | Ajuste en RLI por CM por esos activos en virtud del artículo 41. |
| Materia prima y productos en diferentes estados, por los que se reconoció en el CPI el valor de adquisición o de traspaso de costos o de venta menos el margen de comercialización en el caso de no existir al cierre del ejercicio, por venta, siniestro o robo (que cumplan con requisitos generales para ser gasto). | Deducir de Base Imponible en 14 A el costo, que corresponderá a la valorización inicial en el CPI |

A continuación, se presenta un breve ejercicio numérico con el fin de ejemplificar los ajustes que debe efectuar el un contribuyente abandona el Régimen 14D3 y se acoge al Régimen General del 14 A:

Balance de 8 columnas, que determina el contribuyente al 31 de diciembre de 2020, acogido al Régimen 14D3, que inició actividades en junio del mismo año.

| EJERCICIO DE JUNIO A DICIEMBRE DEL 2020 | | | | | | | | |
|---|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-----------|-----------|
| CUENTAS | SUMAS | | SALDOS | | INVENTARIO | | RESULTADO | |
| | DEBITOS | CREDITOS | DEUDOR | ACREEDOR | ACTIVO | PASIVO | PERDIDAS | GANANCIAS |
| BANCO | 102.000.000 | 16.191.667 | 85.808.333 | | 85.808.333 | | | |
| CLIENTES | 6.500.000 | 2.000.000 | 4.500.000 | | 4.500.000 | | | |
| EXISTENCIAS | 10.000.000 | 5.000.000 | 5.000.000 | | 5.000.000 | | | |
| INTERESES DIFERIDOS | 12.500.000 | 208.333 | 12.291.667 | | 12.291.667 | | | |
| TERRENOS | 8.000.000 | | 8.000.000 | | 8.000.000 | | | |
| VEHÍCULO | 5.000.000 | | 5.000.000 | | 5.000.000 | | | |
| BIEN RAÍZ (OFICINA) | 42.000.000 | | 42.000.000 | | 42.000.000 | | | |
| DEPRECIACIÓN ACUMULADA | | 567.143 | | 567.143 | | 567.143 | | |
| PRÉSTAMO HIPOTECARIO | 1.041.667 | 62.500.000 | | 61.458.333 | | 61.458.333 | | |
| PROVEEDORES | 15.150.000 | 15.406.300 | | 256.300 | | 256.300 | | |
| CAPITAL | | 100.000.000 | | 100.000.000 | | 100.000.000 | | |
| UTILIDADES ACUMULADAS | | | | | | | | |
| VENTAS GIRO | | 6.500.000 | | 6.500.000 | | | | 6.500.000 |
| COSTO VENTA | 5.000.000 | | 5.000.000 | | | | 5.000.000 | |
| INTERESES Y REAJUSTES | 208.333 | | 208.333 | | | | 208.333 | |
| DEPRECIACIÓN | 567.143 | | 567.143 | | | | 567.143 | |
| GASTOS GENERALES | 406.300 | | 406.300 | | | | 406.300 | |
| SUB-TOTALES | 208.373.443 | 208.373.443 | 168.781.776 | 168.781.776 | 162.600.000 | 162.281.776 | 6.181.776 | 6.500.000 |
| | | | | | | 318.224 | 318.224 | |
| TOTALES IGUALES | 208.373.443 | 208.373.443 | 168.781.776 | 168.781.776 | 162.600.000 | 162.600.000 | 6.500.000 | 6.500.000 |

Se presentarán los mayores/análisis financieros y tributarios de las cuentas del balance que permitirán determinar la Base Imponible del Régimen 14D3.

Análisis financieros:

| EXISTENCIAS | | |
|--------------------|-------------------|------------|
| nov-20 | COMPRA AL CONTADO | 10.000.000 |
| dic-20 | VENTAS | -5.000.000 |
| | SALDO EXISTENCIAS | 5.000.000 |

| CLIENTES | | Relacionado | No relacionado | Total |
|-----------------|----------------|-------------|----------------|------------|
| dic-20 | VENTAS | 3.510.000 | 2.990.000 | 6.500.000 |
| dic-20 | PAGOS | - | -2.000.000 | -2.000.000 |
| | SALDO CLIENTES | 3.510.000 | 990.000 | 4.500.000 |

| PROVEEDORES | | |
|--------------------|-------------------|-------------|
| nov-20 | COMPRA EXISTENCIA | 10.000.000 |
| nov-20 | PAGOS EXISTENCIAS | -10.000.000 |
| dic-20 | SERVICIOS BÁSICOS | 256.300 |
| jul-20 | PUBLICIDAD | 150.000 |
| jul-20 | PAGO PUBLICIDAD | -150.000 |
| jun-20 | COMPRA VEHÍCULO | 5.000.000 |
| jun-20 | PAGO VEHÍCULO | -5.000.000 |
| | SALDO PROVEEDORES | 256.300 |

| ACTIVO FIJO FINANCIERO | | |
|-------------------------------|-------------------------------------|------------|
| oct-20 | BIEN RAÍZ VIDA ÚTIL 600 MESES | 42.000.000 |
| | 3 MESES DEPRECIACIÓN | -210.000 |
| | NETO | 41.790.000 |
| oct-20 | TERRENO | 8.000.000 |
| | NETO | 8.000.000 |
| jun-20 | VEHÍCULO VIDA ÚTIL 600 MESES | 5.000.000 |
| | 6 MESES DEPRECIACIÓN | -357.143 |
| | NETO | 4.642.857 |
| | TOTAL AF FINANCIERO | 54.432.857 |

Análisis tributarios:

Planillas extra contables que no influirán en la Base Imponible, pues funciona en base a flujo, pero que se mantienen en caso de posibles ventas (activos no depreciables), término de giro o abandono del Régimen:

| ACTIVO FIJO TRIBUTARIO | |
|-------------------------------|-------------------|
| oct-20 BIEN RAÍZ | 42.000.000 |
| CM | 210.000 |
| VIDA ÚTIL 600 MESES | |
| 3 MESES DEPRECIACIÓN | -211.050 |
| NETO | 41.998.950 |
| oct-20 TERRENO | 8.000.000 |
| CM | 40.000 |
| NETO | 8.040.000 |
| jun-20 VEHÍCULO | 5.000.000 |
| CM 1,4% | 70.000 |
| VIDA ÚTIL 600 MESES | |
| 6 MESES DEPRECIACIÓN | -362.143 |
| NETO | 4.707.857 |
| TOTAL AF TRIBUTARIO | 54.746.807 |

Recuadros de F22 AT2021, Base Imponible, RAI y Capital Propio

simplificado:

| RECUADRO N° 17: BASE IMPONIBLE RÉGIMEN PRO PYME (ART. 14 LETRA D) N° 3 LIR) | | | |
|---|-------------|-----------------------|----------|
| | | PERCIBIDO O PAGADO | |
| Ingresos percibidos | 1400 | 2.000.000 | + |
| Rentas de fuente extranjera percibidas | 1401 | | + |
| Intereses y reajustes percibidos por préstamos y otros | 1402 | | + |
| Mayor valor percibido por rescate o enajenación de inversiones o bienes no depreciables | 1403 | | + |
| Ingresos percibidos o devengados por operaciones con empresas relacionadas del art. 14 let | 1587 | 3.510.000 | + |
| Otros ingresos percibidos o devengados | 1588 | | + |
| Ingreso diferido imputado en el ejercicio, debidamente incrementado y reajustado cuando co | 1404 | | + |
| Crédito sobre activos fijos adquiridos en el ejercicio (art. 33 bis LIR) | 1405 | | + |
| Total de ingresos anuales | 1410 | 5.510.000 | = |
| Gasto por saldo inicial de existencias o insumos del negocio en cambio de régimen, pagados | 1406 | | - |
| Gasto por saldo inicial de activos fijos depreciables en cambio de régimen, pagados | 1407 | | - |
| Gasto por pérdida tributaria en cambio de régimen | 1408 | | - |
| Existencias o insumos del negocio, pagados | 1409 | 10.000.000 | - |
| Gastos de rentas de fuente extranjera, pagados | 1429 | | - |
| Remuneraciones pagadas | 1411 | | - |
| Honorarios pagados | 1412 | | - |
| Adquisición de bienes del activo fijo, pagados | 1413 | 47.000.000 | - |
| Servicios pagados | 1414 | | - |
| Arriendos pagados | 1415 | | - |
| Gastos por exigencias medio ambientales, pagados | 1416 | | - |
| Gastos por inversión privada en investigación y desarrollo no certificados por CORFO | 1417 | | - |
| Gastos por inversión privada en investigación y desarrollo certificados por CORFO | 1418 | | - |
| Intereses y reajustes pagados por préstamos y otros | 1419 | 208.333 | - |
| Amortización de intangibles, art. 22° transitorio bis, inc. 4°, 5° y 6° Ley N° 21.210 | 1420 | | - |
| Partidas del art. 21 inciso 1° y 3° LIR pagados | 1421 | | - |
| Partidas del art. 21 inc. 1° no afectados con IU 40% y del inc. 2° LIR pagados | 1422 | | - |
| Pérdida en rescate o enajenación de inversiones o bienes no depreciables | 1423 | | - |
| Otros gastos deducibles de los ingresos | 1424 | 150.000 | - |
| Gastos o egresos pagados o adeudados por operaciones con empresas relacionadas del art. | 1425 | | - |
| Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores | 1426 | | - |
| Créditos incobrables castigados en el ejercicio (reconocidos sobre ingresos devengados) | 1427 | | - |
| Gastos aceptados por donaciones | 1428 | | - |
| Total de egresos anuales | 1430 | 57.358.333 | = |
| Partidas del inc. 1° no afectas al IU de tasa 40% y del inc. 2° del art. 21 LIR (históricos), incluidos en e | 1431 | 0 | + |
| Base imponible antes de rebaja por incentivo al ahorro (art. 14 letra E) LIR) y/o por pago de IDPC voluntario (art. 14 letra A) N°6 LIR y art. 42° transitorio Ley N° 21.210) o pérdida tributaria | 1729 | -51.848.333 | = |
| Incentivo al ahorro según art. 14 letra E) LIR | 1432 | | - |
| Base del IDPC voluntario según art. 14 letra A) N° 6 LIR y art. 42° transitorio Ley N° 21.210 | 1433 | | - |
| Base Imponible afecta a IDPC (o pérdida tributaria antes de imputar dividendos o retiros percibidos) del ejercicio | 1440 | -51.848.333 | = |
| IMPUTACIONES A LA PÉRDIDA TRIBUTARIA DEL EJERCICIO | | | |
| Dividendos o retiros percibidos afectos a impuestos finales, que absorben la pérdida tributaria | 1434 | | + |
| Incremento por IDPC de los dividendos o retiros percibidos afectos a impuestos finales, que a | 1435 | | + |
| Pérdida tributaria del ejercicio al 31 de diciembre | 1450 | -51.848.333 | = |

| RECUADRO N° 18 DETERMINACION DEL RAI (ART. 14 LETRA D) N° 3 LIR) | | | |
|--|-------------|--------------------|----------|
| CPTS positivo | 1703 | 48.151.667 | + |
| CPTS negativo | 1719 | - | - |
| Saldo negativo del registro REX al término del ejercicio | 1492 | | + |
| Remesas, retiros o dividendos repartidos el ejercicio, históricos | 1704 | | + |
| Subtotal | 1720 | 48.151.667 | = |
| Saldo positivo del registro REX al término del ejercicio, antes de imputaciones | 1493 | | - |
| Capital aportado, histórico (incluye aumentos y disminuciones efectivas) | 1494 | 100.000.000 | - |
| Saldo FUR (cuando no haya sido considerado dentro del valor del capital aportado a la empresa) | 1725 | | - |
| Sobreprecio obtenido en la colocación de acciones de propia emisión, histórico | 1727 | | - |
| Rentas afectas a IGC o IA (RAI) del ejercicio | 1500 | -51.848.333 | = |

| RECUADRO N° 19: CPTS RÉGIMEN PRO PYME (ART. 14 LETRA D) N° 3 LIR) | | | |
|---|-------------|-------------------|----------|
| CPT positivo inicial | 1445 | 100.000.000 | + |
| CPT negativo inicial | 1446 | | - |
| Capital aportado empresas que inician actividades | 1374 | | + |
| Aumentos (efectivos) de capital del ejercicio | 1375 | | + |
| Disminuciones (efectivas) de capital del ejercicio | 1376 | | - |
| Base imponible afecta a IDPC del ejercicio | 1705 | | + |
| Pérdida tributaria del ejercicio al 31 de diciembre | 1706 | 51.848.333 | - |
| Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores | 1707 | | + |
| Rentas exentas e ingresos no renta (positivo), generados por la empresa en el ejercicio | 1377 | | + |
| Pérdida por rentas exentas e ingresos no renta del ejercicio | 1378 | | - |
| Retiros o dividendos percibidos en el ejercicio por participaciones en otras empresas | 1726 | | + |
| Utilidades percibidas afectas a impuestos finales imputadas a la pérdida tributaria del ejercicio | 1591 | | - |
| Remesas, retiros o dividendos repartidos en el ejercicio | 1479 | | - |
| Partidas del inciso primero no afectas al IU de tasa 40% y del inciso segundo del art. 21 LIR | 1708 | | - |
| Ingreso diferido imputado en el ejercicio, debidamente incrementado y reajustado cuando corresponda | 1709 | | - |
| Crédito total disponible imputable contra impuestos finales (IPE), del ejercicio | 1379 | | - |
| Incentivo al ahorro según art. 14 letra E) LIR | 1710 | | + |
| Base del IDPC voluntario según art. 14 letra A) N° 6 LIR | 1711 | | + |
| Otras partidas a agregar | 1380 | | + |
| Otras partidas a deducir | 1381 | | - |
| CPTS positivo | 1545 | 48.151.667 | = |
| CPTS negativo | 1546 | 0 | = |

El 1° de enero del 2021 opta por abandonar el Régimen 14D3 y lo manifiesta a través de la página del SII en su sesión de contribuyente, para acogerse al Régimen General del 14 A a contar de este mismo año del aviso.

Seguiremos los pasos y ajustes obligatorios que debe efectuar el contribuyente al abandonar el Régimen del 14D3 al que pertenece en 2020 y acogerse al Régimen 14 A a partir del 1° de enero de 2021.

1. Inventario de Activos y Pasivos

Se hará un comparativo, donde en el escenario 1 se mantendrán los valores de existencias y activos fijos depreciables pagados a \$1 y en el escenario 2, se revalorizarán de acuerdo a la opción instruida en la LIR en el Artículo 14D N°7.

Así, para el escenario 2 se considerará la existencia a valor de adquisición y el vehículo a su costo corregido menos la cuota de depreciación normal desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cambio de Régimen. Este último valor está determinado en la página 47 en el cuadro de Análisis Tributarios. El mismo cuadro de activo fijo tributario aporta el valor del terreno actualizado a la fecha de cierre, que corresponde al valor para el inventario de inicio.

| Inventario de activos y pasivos | |
|---|-------------|
| Banco | 85.808.333 |
| Clientes | 4.500.000 |
| Maquinarias, Vehículos, Equipos: Vehículo | 1 |
| Materia prima y productos en diferentes estados: Existencias | 1 |
| Bienes Raíces | 1 |
| Activos fijos no depreciables: Terreno (actualizado) | 8.040.000 |
| Pasivos exigibles: Hipotecario neto de intereses | -49.166.666 |
| Pasivos exigibles: Proveedores | -256.300 |
| Totales | 48.925.370 |

| Inventario de activos y pasivos con valorización | |
|---|-------------|
| Banco | 85.808.333 |
| Clientes | 4.500.000 |
| Maquinarias, Vehículos, Equipos: Vehículo | 4.707.857 |
| Materia prima y productos en diferentes estados: Existencias | 5.000.000 |
| Bienes Raíces | 1 |
| Activos fijos no depreciables: Terreno (actualizado) | 8.040.000 |
| Pasivos exigibles: Hipotecario neto de intereses | -49.166.666 |
| Pasivos exigibles: Proveedores | -256.300 |
| Totales | 58.633.225 |

2. Determinación de la Base Imponible del Régimen 14 A al cierre:

Para mejor entendimiento y ver los efectos reales de inicio que acarrea la sociedad diremos que no tuvo movimiento alguno en 2021 y que la CM es negativa o cero.

| Base Imponible Régimen 14A escenario 1 | |
|---|-------------|
| Resultado según balance | 0 |
| <u>Agregados:</u> | |
| Cientes no relacionados no percibidos en 14D3 | 990.000 |
| <u>Deducciones:</u> | |
| Proveedores adeudados no pagados en 14D3 | -256.300 |
| Pérdida ejercicio anterior | -51.848.333 |
| Base Imponible | -51.114.633 |

| Base Imponible Régimen 14A escenario 2 | |
|---|-------------|
| Resultado según balance | 0 |
| <u>Agregados:</u> | |
| Cientes no relacionados no percibidos en 14D3 | 990.000 |
| <u>Deducciones:</u> | |
| Proveedores adeudados no pagados en 14D3 | -256.300 |
| Pérdida ejercicio anterior | -51.848.333 |
| Cuota depreciación normal bien revalorizado | -724.286 |
| Base Imponible | -51.838.919 |

La primera conclusión numérica que podemos obtener es que el resultado neto del periodo que se determina en el escenario 1, es de una utilidad de \$ 773.703 (Base imponible negativa de – 51.114.663 + Reposición de pérdida del ejercicio anterior de \$ 51.848.833).

La utilidad determinada corresponde netamente al efecto que se produce al cambiar de Régimen, donde no se tributa en base a flujo y, por tanto, debemos traer todas las partidas pendientes de gasto o ingreso desde el Régimen 14D3 para ser computadas en el Régimen 14 A:

| Partidas pendientes de computar en Régimen 14D3 | Monto |
|--|----------|
| Ingresos pendientes de cobro (no relacionados) en 2020 | 990.000 |
| Gastos adeudados (no relacionados) en 2020 | -256.300 |
| RLI del periodo | 733.700 |

En el escenario 2, la utilidad es de \$ 9.414 (Base imponible negativa de – 51.838.919 + Reposición de pérdida del ejercicio anterior de \$ 51.848.833). La diferencia entre ambos resultados está dada por el gasto de depreciación del vehículo revalorizado de – 724.286, opción que se ejerce al amparo del Artículo 14D N°7. Adicionalmente, se cumple con lo establecido en dicho Artículo en lo relativo a las revalorizaciones, pues señala que no serán en ningún caso una utilidad, pues como veremos en el siguiente esquema, los efectos se reconocerán en el CPT.

3. Finalmente, se presenta el Capital Propio Tributario final de ambos escenarios:

| Capital Propio Tributario Final | |
|---------------------------------|--------------|
| Total Activos: | 162.600.000 |
| Valor Financiero Terreno | -8.000.000 |
| Valor Tributario Terreno | 8.040.000 |
| Valor Tributario Existencias | 1 |
| Valor Financiero Existencias | -5.000.000 |
| Valor Tributario Vehículos | 1 |
| Valor Financiero Vehículos | -5.000.000 |
| Valor Tributario Bien raíz | 1 |
| Valor Financiero Bien raíz | -42.000.000 |
| Capital Efectivo | 110.640.003 |
| (Total Pasivos) | -162.600.000 |
| Capital | 100.000.000 |
| Utilidades acumuladas | 388.224 |
| Depreciación acumulada | 497.143 |
| Capital Propio Tributario final | 48.925.370 |

| Capital Propio Tributario Final | |
|---------------------------------|--------------|
| Total Activos: | 162.600.000 |
| Valor Financiero Terreno | -8.000.000 |
| Valor Tributario Terreno | 8.040.000 |
| Valor Tributario Existencias | 5.000.000 |
| Valor Financiero Existencias | -5.000.000 |
| Valor Tributario Vehículos | 3.983.571 |
| Valor Financiero Vehículos | -5.000.000 |
| Valor Tributario Bien raíz | 1 |
| Valor Financiero Bien raíz | -42.000.000 |
| Capital Efectivo | 119.623.572 |
| (Total Pasivos) | -162.600.000 |
| Capital | 100.000.000 |
| Utilidades acumuladas | 388.224 |
| Depreciación acumulada | 497.143 |
| Capital Propio Tributario final | 57.908.939 |

La diferencia entre los CPT ambos escenarios, corresponde a los valores de mercaderías y vehículos revalorizados, pues tal como se señala en el Artículo 14D N°7 la revalorización opcional de los activos se reconoce en el CPT:

| Concepto | Escenario 1 | Escenario 2 | Diferencia |
|------------------------------|-------------|-------------|------------|
| Valor Tributario Existencias | 1 | 5.000.000 | 4.999.999 |
| Valor Tributario Vehículos | 1 | 3.983.571 | 3.983.570 |
| | | | 8.983.569 |

| Concepto | Escenario 1 | Escenario 2 | Diferencia |
|-----------|-------------|-------------|------------|
| CPT Final | 48.925.370 | 57.908.939 | 8.983.569 |

Como un anexo al Capital Propio Tributario Final, se presenta el cálculo de su razonabilidad para analizar las partidas que provocarían diferencias o distorsiones:

| Razonabilidad | |
|--|-------------|
| Capital Propio simplificado inicio (ex Régimen 14D3) | 48.151.667 |
| Pérdida tributaria ejercicio | -51.114.633 |
| Reposición Pérdida tributaria | 51.848.333 |
| Otros (CM Terreno) | 40.000 |
| Valorización mercaderías | 1 |
| Valorización de AF Vehículos | 1 |
| Valorización de AF Bien raíz | 1 |
| Capital Propio Tributario final | 48.925.370 |

| Razonabilidad | |
|--|-------------|
| Capital Propio simplificado inicio (ex Régimen 14D3) | 48.151.667 |
| Pérdida tributaria ejercicio | -51.838.919 |
| Reposición Pérdida tributaria | 51.848.333 |
| Otros (CM Terreno al inicio) | 40.000 |
| Revalorización de mercaderías | 5.000.000 |
| Revalorización de AF Vehículos | 4.707.857 |
| Valorización de AF Bien raíz | 1 |
| Capital Propio Tributario final | 57.908.939 |

Respecto al escenario 1, podemos comentar, que para efectuar la conciliación del capital propio, debemos ajustar en el cálculo los activos a \$1, y el efecto de la CM del terreno. Este último ajuste obligatorio, incrementa el valor del CPT, sin perjuicio de ello, esta utilidad no formó parte de la Base Imponible del 14D3 y tampoco lo hará en la del 14 A.

Por otra parte, en el caso de vender el activo, se considerará el costo corregido, lo que sería beneficioso para el contribuyente, pues aprovechará esa CM sin haberla tributado.

Respecto al escenario 2, a la CM del terreno, tenemos que sumar las revalorizaciones iniciales opcionales que se efectuaron a las existencias y los activos fijos (en este caso el vehículo) para poder conciliar.

3.2.3 Ajustes a los Registros Tributarios de Rentas Empresariales

Los saldos finales del RTRE del Régimen 14D3, pasan a formar parte íntegra de los saldos iniciales del RTRE del Régimen del artículo 14 A.

Luego, al 31 de diciembre, se debe determinar un RAI final aplicando las reglas del Régimen general 14 A, es decir, CPT Final (menos) capital aportado actualizado (menos) REX positivo (más) REX Negativo (más) Retiros/dividendos.

Recomendación: Para el Capital Propio tributario final, se deberían mantener controlados los activos y pasivos tributarios que venían del 14D3 y que todavía permanecen, de acuerdo con lo ya instruido, por ejemplo, a 1 peso, y en el caso de los activos revalorizados agregarse y controlarse por esta vía, por tanto, generarán mayor RAI.

Debería mantenerse siempre una planilla con el capital aportado actualizado por CM, aunque en el Régimen 14D3 no se aplique CM.

3.2.4 Ajustes en el Término de giro

En el término de giro no ocurre un abandono del Régimen 14D3, sino que termina el ciclo de vida del contribuyente, sin perjuicio de ello, analizaremos los efectos que tiene el poner fin a ese ciclo y las complejidades en términos de cumplimiento que podrían tener. Luego podremos concluir, si los ajustes para determinar la base imponible del término de giro son similares a los que efectuaría el contribuyente que sí el Régimen 14D3 para ingresar al Régimen general por opción o de forma obligatoria.

Se debe determinar la base imponible del N°2 del 38 bis de la LIR como sigue:

| | |
|---|----------------|
| (+) Capital propio tributario positivo | \$ |
| más el valor negativo del saldo REX | |
| (+) Retiros en exceso pendientes, reajustados a la fecha de término de giro | \$ |
| (-) Saldo REX positivo | \$ |
| (-) Capital aportado actualizado a la fecha de término de giro | \$ |
| (+) Incremento por créditos del SAC | |
| (-) Saldo FUR ala fecha de término de giro | \$ |
| (=) Rentas afectas acumuladas al término de giro | \$ |

Para aplicar la fórmula anterior, el Capital Propio Tributario tendrá reglas especiales, pues no se considerará para su determinación la fórmula del capital propio tributario simplificado instruido en la letra j) del 14D3, pues el mismo N°2 del Artículo 38 bis instruye de ajustes especiales, donde, se deberá asignar el siguiente valor a los activos a la fecha del término de giro:

i) Activo realizable, se deberá valorizar al costo de reposición: En la pyme 14D3, el activo realizable pagado se encuentra totalmente castigado, por tanto, si la Pyme no tiene inventarios, contabilidad completa, ni controles extra contables, se podría dificultar efectuar esta valorización.

Acá, a diferencia de la norma de abandono del Régimen del Artículo 14 D N°7 de la LIR, i), se establece una obligación de valorización y no una opción (donde el activo realizable se puede considerar \$1 o valorizarlo según instrucciones).

ii) Activos fijos, actualizarlos a la fecha de término de giro, conforme a las normas del artículo 31 N°5 y artículo 41, aplicando depreciación normal : La norma del 14D3 obliga a castigar de forma instantánea los desembolsos por bienes de activo fijo depreciable en el mismo ejercicio. Sin embargo, en el término de giro, obliga al contribuyente a efectuar una reconstitución de los valores tributarios de ellos, con aplicación de la tabla de vida útil normal del SII y aplicación de CM a pesar de estar liberados de ella.

Vemos una similitud respecto del Artículo 14 D N°7 de la LIR ii) respecto de la forma de valorizar los activos fijos allí mencionados, sin embargo, en el abandono del Régimen la valorización es una opción (eso o dejar en \$1), pero en la situación de término de giro resulta obligatorio.

iii) Activos restantes, se deberán valorizar conforme a lo dispuesto en el Artículo 41: La pyme 14D3, castiga ciertos activos de forma instantánea, y otros tales como, activos no depreciables, no se castigan hasta su extinción, a valor histórico, pues estos contribuyentes están librados de aplicar las normas de CM.

Una vez más, y a pesar de la liberación de CM, vemos que la norma obliga al contribuyente del 14D3 a la aplicación de la misma. En este contexto, y dependiendo de la magnitud de activos a valorizar, podría resultar complejo efectuar esta reconstitución.

Podemos visualizar entonces, que el cálculo del Capital Propio Tributario en el término de giro de una 14D3, no seguirá las reglas de determinación de su propia naturaleza, sino que seguirá las normas del N°10 del Art 2, es decir, calculará Capital Propio tributario como un contribuyente del Artículo 14 A de Régimen General.

3.3. Opción de contabilidad simplificada, completa y llevar o no Registro tributario de rentas empresariales

3.3.1 Opción de llevar contabilidad completa simplificada

Los contribuyentes acogidos al Régimen 14 D3 podrán optar por declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada de acuerdo a lo establecido en el artículo 68, y si no lo hace, deberá llevar contabilidad completa.

Para ejercer esta opción, debe dar aviso al SII en la página web, según instruido en las Resoluciones N°14 y 31 del 2021, entre el 1° de enero y el 30 de abril de cada año, como se muestra a continuación:

Estimado (a), _____, RUT _____, usted se encuentra acogido al Régimen Tributario:

REGIMEN PRO PYME GENERAL (14D) con contabilidad COMPLETA.
Régimen Tributario enfocado a pequeños y medianos contribuyentes, que le permite optar entre contabilidad completa o simplificada, con tasa reducida del Impuesto de Primera Categoría y tributación de los propietarios con base en los retiros efectivos con imputación total del crédito del Impuesto de Primera Categoría para dueños que sean Pyme.

Según la información del SII, usted mantiene los siguientes Ingresos del Giro*:

| | | | | | |
|---------------------|------------------|---------------------|------------------|---------------------|------------------|
| Ingreso 2019 | 686,34 UF | Ingreso 2020 | 187,37 UF | Ingreso 2021 | 145,77 UF |
|---------------------|------------------|---------------------|------------------|---------------------|------------------|

*Si usted desea actualizar la información de los ingresos del Giro, deberá realizarlo mediante modificaciones en el Registro de Compra y Venta.

Recuerde que:

- Para poder optar (o mantenerse) en el Régimen Pro Pyme o Pro Pyme Transparente, el promedio de los últimos 3 años (o los que correspondan) de los ingresos del giro, no debe superar las 75.000 UF. No obstante lo anterior, ningún ejercicio puede superar las 85.000 UF.
- La incorporación a este régimen se ha realizado tomando la información que el SII posee a la fecha de inscripción. Es su obligación verificar, con la información de su empresa, si cumple o no con los requisitos para acogerse a alguno de los regímenes tributarios Pro Pyme.
- Si el SII detecta el incumplimiento de alguno de los requisitos para permanecer en un determinado Régimen, el SII realizará una nueva clasificación según sus características vigentes en ese momento.

Contabilidad Disponible

Modificación tipo de Contabilidad Régimen Pro Pyme

En este apartado, usted podrá cambiar el tipo de contabilidad (completa o simplificada), con el cual registra los datos asociados a su régimen de tributación Pro Pyme.

Contabilidad SIMPLIFICADA

[Cambiar](#)

Si el contribuyente ejerciera la opción de llevar contabilidad simplificada, la determinación de sus resultados tributarios se realizará igualmente conforme a lo establecido en la letra D del Artículo 14 de la LIR, mediante los ajustes que corresponda realizar, adicionalmente, podrá llevar contabilidad completa, sin que ello altere la determinación de sus resultados tributarios.

Dificultades de llevar contabilidad simplificada: La contabilidad simplificada reduce el tiempo y recursos de los contribuyentes, sin perjuicio de ello y ante un eventual crecimiento, obstaculiza y dificulta una eventual transición al Régimen general o la determinación de la Base Imponible del término de giro.

Los contribuyentes que, por ejemplo, posean inventarios de activos fijos o existencias, tendrán un bajo control de los mismos, pues los libros obligatorios solo contemplan ingresos y egresos.

Por otra parte, es probable que, para optar a financiamiento bancario, las entidades en su ejercicio de evaluación, sí soliciten balances de 8 columnas, por lo que una contabilidad simplificada afectaría negativamente para obtenerlo.

Recomendación: Se recomienda a los contribuyentes del Régimen 14D3 optar por llevar contabilidad completa y no simplificada, especialmente a aquellos que en su ciclo de vida contemplen el financiamiento externo y/o posean bienes de activo fijo, inventarios de insumos, materias primas, existencias, entre otros.

3.3.2 Opción de liberación de llevar Registros tributarios de Rentas Empresariales

La letra g) del Artículo 14D3 de la LIR, señala que la Pyme podrá eximirse de llevar RTRE (cuyo contenido y forma está establecido en el artículo 14 A), siempre que no tenga REX.

En el caso de que el contribuyente sí tenga REX, menciona que igualmente puede eximirse al emitir los documentos tributarios electrónicos que determine el SII mediante resolución donde consten los movimientos que modifiquen capital, se informen retiros, entre otros.

A la fecha, no existen tales documentos electrónicos, se desprende que en la norma de modernización se pretendía crear un registro de rentas empresariales electrónico, donde se informen los movimientos mensuales, para luego, al cierre del ejercicio, el SII al tener toda la información podría emitir el RTRE automáticamente.

En consideración a lo anterior, si la sociedad tiene REX, está obligada a llevar RTRE.

Dificultades por no llevar RTRE. Si la sociedad no tiene REX puede optar la liberación de RTRE. En el caso de abandonar al Régimen 14D3 e ingresar al Régimen 14 A, debería reconstruir los registros.

Atendiendo los requisitos de ingreso y permanencia del régimen 14D3, las sociedades son operativas y es altamente probable que sus propietarios efectúen retiros, por tanto, al liberarlos de esta obligación, se podría perder el rastro de los créditos (SAC) que se le asignan en virtud de la integración.

Recomendación: Se recomienda en todo momento llevar RTRE, ya sea que el contribuyente tenga o no REX, pues ante un eventual cambio de Régimen tendría que reconstruirlo y en el caso de los retiros perder el control de los créditos que se le otorgan a sus dueños.

4. CONCLUSIONES

En la mayoría los pasos que debe seguir el contribuyente al abandonar el Régimen Pro pyme del 14D3 analizados en este trabajo, no se cumple con el principio de “simplicidad” que buscaba el legislador con su creación.

Cada caso se debería analizar en particular, pero en términos generales y a pesar de que ello implique costos en diversos recursos, sería recomendable optar por llevar contabilidad completa y control de los RTRE, especialmente si la sociedad posee existencias, materias primas, activos fijos, entre otros.

Adicionalmente, para dar cumplimiento con los ajustes obligatorios de inicio al CPI y determinaciones de Base Imponible y RTRE por abandono del Régimen 14D3 e ingreso al Régimen General del 14 A, se recomienda confeccionar algunas planillas y controles extra contables que facilitarán la transición.

Los boletines técnicos emitidos por el colegio de contadores de Chile están derogados, por tanto, las empresas deberían, en estricto rigor aplicar las NIIF-NIC para construir su contabilidad. Como solo las S.A. abiertas están obligadas a esto, las Pymes quedan fuera, y por años ha existido este vacío. Algunas de ellas, optan por la convergencia para poder crecer, ser auditadas, presentar sus Estados Financieros en bancos, etc., sin embargo, la NIC 29 establece la aplicación de CM en el caso de que el país posea una economía hiperinflacionaria, la que califica como tal cuando supera un 100% anual, y actualmente no en Chile.

Por lo anterior, y salvo las empresas que están autorizadas a llevar su contabilidad y/o pagar sus impuestos en moneda extranjera, la CM, siempre será un factor a considerar que impactará en los resultados tributarios, por tanto, creemos que de los controles más relevantes que debe mantenerse a pesar de no estar obligadas a efectuarlo.

Así, se debería mantener un inventario de existencias, activos fijos e intangibles, al que se aplique CM y la cuota anual de depreciación tributaria normal en el caso de los activos depreciables y que se pueda identificar si están castigados o no (activos depreciables, existencias, ambos pagados), es decir, si se ha aprovechado el gasto para efectos de determinar la base imponible respectiva.

Respecto a este último punto y como este sistema tributa en base a flujo, también se debería tener un análisis de todas las partidas que componen las cuentas de gastos e ingresos donde se controlen si están pagados o no y percibidos o no respectivamente, (y controlar las transacciones relacionadas del Artículo 14 A pues se tratan devengados) y, por tanto, si se han utilizado como gasto o se han considerado ingreso en la determinación de la Base Imponible.

Esto cobra relevancia, pues en el abandono del Régimen 14D3 se debe considerar todo lo que esté pendiente de utilizar como gasto y de tributar como ingreso y que formará parte de la Base Imponible del Régimen General 14 A de acuerdo a las normas de la LIR de los artículos 29 al 33 y evitar duplicidades en la tributación, dejando atrás el criterio de flujos.

Salvo algunos ajustes que, en nuestra opinión, generarían una distorsión en el resultado tributario (tales como: revalorizar algunos activos pagados en la Pyme distintos a \$1), lo que la norma busca, es equilibrar ambos sistemas en la transición, es decir, que el contribuyente del Régimen 14D3 se inicie como un contribuyente del Régimen 14 A, como si siempre lo hubiera sido.

En el caso particular del término de giro, todos los ajustes y reconstituciones que se deben efectuar buscan que base imponible del impuesto del Artículo 38 bis, se aproxime a la que calcularía un contribuyente que siempre estuvo en el Régimen 14 A, es decir, no termina su giro y paga sus impuestos en base al Régimen 14D3 si no que deja la vida tributaria como un Régimen 14 A.

En este caso, los ajustes que debe efectuar el contribuyente para “convertir” el capital propio simplificado para llevarlo a un capital propio tributario de Régimen general son obligatorios, por tanto, se torna más complejo en el caso de no mantener controlados los activos a valores tributarios y deberían efectuarse reconstituciones de mayor envergadura si se ha optado por llevar contabilidad simplificada y poseyera inventarios de diversos activos no monetarios.

Finalmente, se recomienda que el contribuyente que inicie actividades analice las normas de permanencia en el Régimen 14D3, pues al carecer de ingresos, no existen limitaciones por objeto social, y así evitar lo complejo y engorroso que sería ingresar, por ejemplo, por un periodo y luego tener que abandonarlo de inmediato para ingresar al Régimen General 14 A, obligándose a efectuar los ajustes pertinentes que fueron descritos y analizados en este trabajo.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Servicio de Impuestos Internos. (s.f.). Regímenes Tributarios.
https://www.sii.cl/destacados/modernizacion/tipos_regimenes_mt.html
- Reporte Tributario N° 115 (2020). Capital Propio Tributario Simplificado en el Régimen Pro Pyme. Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.
- Decreto Ley N°830 de 1974, Código Tributario. 27 de diciembre de 1974. D.O. 31 de diciembre de 1974.
- Decreto Ley N°824 de 1974, Aprueba texto que indica de la ley sobre impuesto a la Renta. 27 de diciembre de 1974. D.O. 31 de diciembre de 1974.
- Ley N°20.780, Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 26 de septiembre de 2014. D.O 29 de septiembre de 2014.
- Ley N° 20.899, Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. 1° de febrero de 2016. D.O. 8 de febrero de 2016.
- Ley N°21.210, Moderniza la Legislación Tributaria. 13 de febrero de 2020. D.O 24 de febrero de 2020.

- Ley N°21.256, Establece nuevas medidas tributarias que forman parte del plan de emergencia para la reactivación económica y del empleo en un marco de convergencia fiscal de mediano plazo. 27 de agosto de 2020. D.O 2 de septiembre de 2020.

- Circular N° 62 del 24 de septiembre de 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.* Servicio de Impuestos Internos.

- Circular N° 13 del 01 de marzo de 2021. *Suplemento Tributario Año Tributario 2021.* Servicio de Impuestos Internos.

- Resolución N°82 del 17 de julio de 2020. *Instruye sobre el procedimiento para acogerse a los regímenes tributarios del artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta (Extracto de Resolución publicado en el Diario Oficial de 23.07.2020).* Servicio de Impuestos Internos.

- Resolución N°84 del 22 de julio de 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, para determinar si se cumplen los límites de ingresos para efectos de acogerse y/o permanecer en el régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas*

(pymes), de la letra D) del artículo 14. (Extracto de Resolución publicado en el Diario Oficial de 28.07.2020). Servicio de Impuestos Internos.

- Resolución exenta N°37 del 31 de marzo de 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 Ley sobre Impuesto a la Renta.* Servicio de Impuestos Internos.

- Oficio N° 3231, 2021. Del 15 de noviembre de 2021. Fernando Barraza, Director del Servicio de Impuestos Internos. Consulta sobre la exclusión del régimen Pro Pyme en caso de incumplimiento de requisitos.