



UNIVERSIDAD DE CHILE

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

Nuevos regímenes de tributación incorporados por ley 21.210 y
migración de antiguo régimen Semi Integrado a nuevo régimen
“Pro Pyme General” del artículo 14 D nº 3

Memoria de prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

MARÍA FERNANDA POBLETE GÓMEZ

Profesora Guía: Carolina Collantes Schaale

Santiago, Chile

2022

ÍNDICE

ÍNDICE	2
RESUMEN	3
INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO 1: ANTIGUOS REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN	7
1.1 Consideraciones preliminares.....	7
1.2 Régimen de Renta Atribuida, artículo 14 letra A), antigua ley sobre impuesto a la renta.	10
1.3 Régimen Semi-integrado, artículo 14 letra B), antigua ley sobre impuesto a la renta (Régimen General de Tributación).....	14
1.4 Normas de armonización.....	19
1.5 Cuadro comparativo entre ambos regímenes.....	20
1.6 Criterios a tener en cuenta para optar por uno u otro régimen.....	21
1.7 Régimen simplificado establecido en el antiguo artículo 14 Ter para micro, pequeñas y medianas empresas.....	22
1.8 Críticas al sistema establecido hasta 2019.....	28
Capítulo 2: NUEVOS REGÍMENES TRIBUTARIOS INCORPORADOS POR LEY 21.210	32
2.1 Principales cambios incorporados por la ley 21.210 en la legislación tributaria.	32
2.2 Régimen General artículo 14 letra A)	34
2.3 Régimen Pro Pyme General Artículo 14º letra D) Nº 3	40
2.4 Régimen Pro Pyme Transparente.....	48
2.5 Cuadro comparativo entre antiguo régimen 14 Ter y nuevos regímenes “Pro Pyme” General y “Pro Pyme Transparente”.....	50
CAPÍTULO 3: MIGRACIÓN DESDE RÉGIMEN SEMI INTEGRADO A NUEVO RÉGIMEN PRO PYME DE LA LETRA D) Nº 3 LIR	54
MIGRACIÓN AÑO COMERCIAL 2020 (TRIBUTARIO 2021)	54
Caso Práctico.....	58
OTRAS CONSIDERACIONES PARA MIGRAR DE RÉGIMEN	64
CAPÍTULO 4: OTRAS MODIFICACIONES LEY 21.210	67
4.1 Tratamiento actual del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).....	67
4.2 Tratamiento actual del Pago Provisional de Utilidades Absorbidas (PPUA).....	69
4.3 Fin del giro.....	72
COMENTARIOS FINALES	80
BIBLIOGRAFÍA	83

RESUMEN

La Ley 21.210 sobre modernización tributaria, publicada en el Diario Oficial con fecha 24 de febrero del año 2020, modificó los regímenes tributarios que rigen a los contribuyentes de primera categoría que declaran sus impuestos con contabilidad completa, eliminando los antiguos regímenes tributarios incorporados por la reforma tributaria del año 2014, estableciendo los nuevos regímenes General Semi-integrado del artículo 14 A), el Régimen Pro-Pyme del artículo 14 D) N°3 y Pro-Pyme Transparente del artículo 14 D) N° 8. El presente trabajo busca revisar cómo han evolucionado los regímenes tributarios, principalmente, aquellos que rigen a las empresas de menor tamaño, así como graficar la migración desde el antiguo régimen Semi-integrado al nuevo régimen Pro Pyme General del artículo 14 D) n° 3.

INTRODUCCIÓN

Con fecha 24 de febrero de 2020 fue publicada en el Diario Oficial la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria, la cual generó un impacto en el sistema tributario que vuelve a sufrir un cambio sustancial en su estructura, con el fin de lograr principalmente - tal como el nombre de la ley lo indica- modernizar la legislación tributaria a fin de buscar un desarrollo integral, sustentable e inclusivo¹ de los contribuyentes, facilitando la comprensión de sus normas, lo que otorga la certeza jurídica necesaria para generar confianza en la población y con ello promover la inversión, que es sin duda el punto de partida de una economía sustentable y un factor determinante para el crecimiento económico del país.

Uno de los principales cambios que introduce la Ley N° 21.210 es la modificación de los regímenes tributarios para los contribuyentes de primera categoría. Se eliminan los antiguos regímenes tributarios contemplados en el artículo 14 de la antigua ley sobre impuesto a la renta (régimen atribuido y régimen semi-integrado) incorporados en el año 2014 mediante la Ley N° 20.780, para dar paso a un sistema global, que contempla un nuevo régimen único de tributación para grandes empresas similar al antiguo régimen semi-integrado, donde se impone una tasa de impuesto de un 27%, otorgando en la práctica una imputación parcial contra impuestos finales de un 65% de lo pagado por impuesto de primera categoría. A este régimen deben acogerse todas aquellas empresas que la ley no considera Pymes.

Por otro lado, y con la finalidad de incentivar el emprendimiento y potenciar el desarrollo económico de las micro, pequeñas y medianas empresas, se contemplan en el nuevo artículo 14 D) dos nuevos regímenes de tributación para contribuyentes de primera categoría, uno denominado “Régimen Pro Pyme General”, el cual establece una tasa del

¹ Mensaje de S.E. el Presidente de la República, con el que inicia el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria, 23 de agosto de 2018.

25%², donde los propietarios podrán optar a una imputación total del crédito en los impuestos finales que correspondan; y el “Régimen Pro Pyme Transparente” orientado a aquellas Pymes cuyos propietarios sean contribuyentes de impuestos finales, permitiendo liberar a la empresa del impuesto de primera categoría, debiendo los propietarios tributar solo con sus impuestos finales, en base a los ingresos percibidos y los ingresos pagados por la empresa.

Se espera que el cambio legislativo, en lo relativo a regímenes de tributación, genere certeza jurídica a través de la simplificación de las normas y de los procesos tributarios, transformando nuestra economía en un mercado atractivo para inversionistas y emprendedores, lo que inherentemente impulsa el crecimiento económico, mediante la incorporación de nuevos agentes productivos al mercado nacional. Por otro lado, el nuevo régimen Pro Pyme, a través de la liberación de determinadas obligaciones tributarias que disminuyen la carga administrativa y contable de las empresas de menor tamaño, otorga la posibilidad de que las Pymes cuenten con mayor liquidez, aumentando su capacidad de reinversión, favoreciendo su desarrollo y crecimiento, mejorando -por consiguiente- el escenario económico en el que se desenvuelven, ya que se les permite competir de forma más justa en un mercado desigual.

Cabe tener presente que el rol que cumplen las Pymes en nuestra economía es fundamental y determinante. Según información contenida en la cuenta pública del año 2020 del Ministerio de Economía, durante dicho año las Pymes concentraron el 98,6% del número de empresas con ventas del país, además de atribuirse un 50,8% de los contratos de trabajadores dependientes y a honorarios, evidenciando su carácter imprescindible, al ser las principales de generadoras de empleo y agente importante de producción. Por lo que establecer medidas legislativas que apoyen y favorezca el desarrollo de las pequeñas empresas es, en definitiva, fortalecer la base de la economía nacional, lo que a largo plazo

² En virtud del artículo 1º de la ley 21.256 de fecha 2 de septiembre de 2020, esta tasa será del 10% para las rentas que se perciban o devenguen para los ejercicios de los años 2020, 2021 y 2022.

y en conjunto de normas propicias, se manifestará en un crecimiento económico importante para el país, favoreciendo la recaudación fiscal que permite enfrentar con solidez el gasto público que demanda la sociedad.

La imposición de tributos tiene como principal objetivo obtener los fondos necesarios para que el Estado pueda enfrentar las necesidades públicas, por lo tanto, existe una clara relación entre la carga impositiva de los impuestos, la economía de un país y las necesidades de la sociedad. Los impuestos deben generar el ingreso suficiente para que los gobernantes puedan satisfacer las necesidades sociales colectivas que, cómo veremos en el presente trabajo, tienen carácter dinámico y cambian a lo largo de la historia.

Con todo, el cambio legislativo busca ir en concordancia con los principios básicos principales que contemplan los ordenamientos tributarios tales como eficiencia, equidad y por sobre todo, simplicidad, ya que uno de los principales objetivos es facilitar el entendimiento de las normas a los distintos agentes que participan de los procesos de recaudación de tributos.

El presente trabajo busca analizar la reforma tributaria introducida por la Ley 21.210, desde la perspectiva de los nuevos regímenes tributarios, sus diferencias con los antiguos regímenes de la Ley 20.780 del año 2014, así como en particular el estudio de la migración del antiguo régimen semi integrado al nuevo régimen Pro Pyme General incorporado por la de modernización tributaria, analizando sus efectos y beneficios.

El trabajo se estructurará de la siguiente manera: en primer lugar se hará una breve referencia a los antiguos regímenes de tributación establecidos por la ley 20.780 del año 2014 (capítulo 1); seguido de la exposición de los nuevos regímenes tributarios de la ley 21.210 (capítulo 2); luego un análisis de la migración del antiguo régimen al nuevo régimen Pro Pyme General establecido en el artículo 14 D nº 3 de la Ley 21.210 (capítulo 3); finalizando con las conclusiones que arrojó el presente estudio (capítulo 4).

CAPÍTULO 1: ANTIGUOS REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN

1.1 Consideraciones preliminares

La legislación tributaria chilena ha sido objeto de diversos cambios a lo largo de los últimos 40 años, lo que es perfectamente entendible teniendo en cuenta que una característica innata del derecho es ser reactivo. Por consiguiente, son las leyes las que se modifican cuando el Estado debe “reaccionar” a las diversas circunstancias históricas que afectan la nación. En este sentido, si un país se encuentra enfrentando una crisis, ya sea financiera o social, es altamente probable que, entre otras medidas, se modifiquen las leyes tributarias y con ello las tasas de impuestos, generando mayor o menor recaudación para el Fisco, lo que en términos muy simples se reflejará en mayor o menor liquidez para las empresas lo que podría promover la inversión en caso de disminución de la tasa de impuestos o, generar mayor ingreso monetario para el Estado mejorando su situación económica para afrontar exigencias sociales, en caso de aumento de impuestos.

Dicho lo anterior, se hace comprensible el dinamismo de las leyes tributarias y se instaura la idea de que el paso de los años probablemente traerá consigo modificaciones en la materia, generando una disposición receptiva pero no siempre positiva en los agentes tributarios.

Hasta el año 1983, se gravaron con impuestos -incluidos los impuestos finales-, las rentas generadas por la empresa, independiente de si habían sido distribuidas, repartidas o remesadas, siendo por tanto un sistema en base a renta devengada donde, básicamente³,

³ En dicha época, se les aplicaba a las sociedades anónimas, además del impuesto de primera categoría, una tasa adicional del 40% sobre aquella parte de la renta que eventualmente sería distribuida como dividendo a los accionistas. La finalidad de la tasa adicional era de carácter práctico, ya que la fiscalización del correspondiente pago del impuesto global complementario o adicional por dichas cantidades distribuidas significaba una dificultad para la administración fiscal, por ser los accionistas generalmente numerosos. En este caso, lo pagado por la empresa por concepto de tasa adicional generaba un crédito a favor de los accionistas contra sus impuestos finales.

no existía integración de impuestos. Del mensaje del ejecutivo de 1982, con el que se da inicio al proyecto que más tarde se consolidaría en la Ley N° 18.293, se desprende que el sistema imperante hasta antes de la entrada en vigencia de la citada Ley, gravaba de manera excesiva las rentas, generando una especie de doble tributación para los dueños de empresas, al no contemplar créditos por los impuestos pagados por rentas de primera categoría que pudieran ser imputados a impuestos finales, generando un desincentivo al ahorro y la inversión del sector privado, quienes preferían distribuir inmediatamente sus utilidades. Lo anterior, favoreció el financiamiento de las empresas mediante créditos bancarios, aumentando el endeudamiento del sector empresarial, lo que acompañado al crudo contexto económico por el que atravesaba el país, forzó a un ineludible cambio legislativo.

Luego de una extensa discusión de más de un año, el día 31 de enero de 1984 comienza a regir la Ley N° 18.293, la que tiene como principal objetivo resolver el problema del bajo ahorro, fomentando el ahorro y la inversión del sector privado⁴.

El establecimiento del nuevo sistema significó una verdadera revolución a la tributación de las rentas empresariales, ya que, en concordancia con su propósito, instauró de manera generalizada el principio de tributación sobre renta percibida, donde no se gravaban con impuestos finales las utilidades no retiradas de la empresa, las que consecuentemente se mantenían reinvertidas en la misma, reactivando el ahorro y la inversión. Este mecanismo obligó a diseñar un registro que permitiera conocer los montos que se encontraban pendientes de reparto y distribución para efectos de ordenar su posterior imputación y determinar los créditos asociados. Fue así como se gesta el conocido “Fondo de Utilidades Tributarias (FUT)”. Por otro lado, el nuevo sistema contemplaba la integración de créditos de primera categoría con impuestos finales, lo que evita la doble tributación que afectaba a los dueños de empresas.

⁴ Mensaje del ejecutivo, con en el que inicia el proyecto de ley que “Establece diversas normas sobre impuesto a la renta y, para tales efectos, modifica los Decretos Leyes 824, de 1974, y 910, de 1975”, 15 de noviembre de 1982.

En febrero del año 2010, Chile es fuertemente azotado por la naturaleza, viviendo un terremoto de gran magnitud, seguido por un tsunami que afectó gravemente las costas del país. El suceso obligó al gobierno a tomar medidas tendientes a recaudar fondos para poder enfrentar la reconstrucción de las zonas afectadas. En dicho contexto se promulga la Ley N° 20.455, la cual contempla un alza transitoria de la tasa de impuesto de primera categoría a un 20% para el año 2011, un 18,5% para el año 2012, retornando para el año 2013 al 17% establecido anteriormente. Sin embargo, el año 2011 estuvo marcado por manifestaciones estudiantiles a nivel nacional, donde los estudiantes exigieron tenazmente una transformación educacional que respondiera de manera eficaz a sus demandas. Frente a este apremiante escenario, el gobierno publicó en septiembre de 2012 la Ley N° 20.455, fijando de manera permanente la tasa de 20% del impuesto a las rentas de primera categoría, con el fin de *“allegar recursos para la educación de los jóvenes, de manera de contar con fondos suficientes para solventar la reforma educacional”*⁵.

Esta última modificación en conjunto con las crecientes demandas sociales por eliminar la brecha de desigualdad en pos de una sociedad más equitativa, marcaron las campañas presidenciales del año 2013, donde todos los programas electorales contemplaron propuestas para modificar la legislación tributaria. En consecuencia, en el año 2014 se lleva a cabo una reforma tributaria impulsada por la Ley N° 20.780, la cual, mediante su aplicación gradual, cambió nuevamente el sistema tributario, instaurando cambios estructurales principalmente al sistema de tributación de las rentas. En su artículo primero número cuatro, la referida ley modificó sustancialmente el artículo 14º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporando nuevos regímenes de tributación para contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría que declaren sus impuestos sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa. El nuevo artículo en sus letras A) y B) contempló los nuevos regímenes generales de tributación denominados de Renta Atribuida y Semi-

⁵ Mensaje del ejecutivo, con en el que inicia el proyecto de ley que “Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional”, 2 de agosto de 2012.

integrado, respectivamente, los cuales comenzaron a regir desde el día 1 de enero del año 2017.

1.2 Régimen de Renta Atribuida, artículo 14 letra A), antigua ley sobre impuesto a la renta.

El régimen de renta atribuida, establecido en el antiguo artículo 14 letra A) de la ley de impuesto a la renta del año 2014, contemplaba una tasa de impuesto de un 25%⁶ sobre las utilidades obtenidas en el período correspondiente, por empresas domiciliadas en Chile. Los montos sujetos a impuestos pagados por la empresa eran inmediatamente atribuidos a sus propietarios o accionistas, independiente si efectivamente había distribución de utilidades, debiendo pagar impuestos finales (impuesto global complementario o impuesto adicional) por los montos atribuidos, a los cuales se les imputaba un crédito por el 100% (imputación total) de lo pagado por la empresa por concepto de impuestos de primera categoría.

A este régimen se podían incorporar los contribuyentes que fueran empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 N°1 (establecimientos permanentes situados en Chile) y sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.⁷

⁶ El aumento de la tasa fue progresivo. 21% para el año 2014, 22,5% para el 2015, 24% para 2016, y 25% para el año comercial 2017.

⁷ Antiguo artículo 14, inciso segundo, Ley sobre impuesto a la renta.

En el caso de que las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades y sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, cuyos propietarios, comuneros o socios, fueran personas naturales con domicilio o residencia en Chile, éste régimen sería el régimen predeterminado en caso que no se ejerciera la opción establecida en el antiguo artículo 14 inciso segundo, donde se les da posibilidad a dichas empresas de optar por el régimen de la letra A) o B). Por el contrario, los contribuyentes del artículo 58 N°1 y las sociedades por acciones, tributaban, salvo que manifestaran voluntad en contrario, bajo el Régimen Semi Integrado.

Con el objetivo de mantener un control de rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, así como de conocer en detalle las cantidades que se encuentren liberadas de tributación al momento de su retiro la normativa⁸ estableció la obligación de efectuar y mantener registros tributarios.

I. Los registros que debían llevar las empresas sujetas a este régimen son los siguientes:

1. Rentas atribuidas propias (RAP)

Las anotaciones que debían efectuarse en este registro son:

- Saldo positivo de renta líquida imponible.
- Rentas o cantidades percibidas, afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional.
- Rentas percibidas o devengadas por la empresa, que se encuentren exentas de Impuestos de primera categoría, afectas a los impuestos finales.
- Otras cantidades afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional.

⁸ Incorporados por Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016, la cual propuso una simplificación de registros y modificación en el orden de retiros y dividendos.

2. Diferencias entre la depreciación normal y acelerada (FUF)

Cuando los contribuyentes aplicaban el régimen de depreciación acelerada, solo se consideraba para los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría. Por consiguiente, la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, se consideraba como una suma gravada con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional.

3. Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)

- Rentas exentas de Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, percibidas o devengadas o aquellas percibidas a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.
- Otros ingresos no renta, que hayan cumplido su tributación, como es el caso de dividendos distribuidos de empresas 14 ter.
- Ajustes del artículo 33 N° 1 letra e).

4. Saldo acumulado de crédito (SAC)

Su finalidad es mantener un control sobre los créditos por Impuestos de Primera Categoría al cual podían acceder los propietarios, con el fin de imputarlos a los Impuestos Finales al momento de realizar retiros, remesas o distribuciones.

El orden de imputación de este registro era el siguiente:

- Primero los créditos generados a contar del 1 de enero de 2017.

- Luego, los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 (provenientes del FUT).

REGISTRO QUE DEBEN LLEVAR LAS EMPRESAS 14 A) DE LA LIR			
A	B	C	D
Registro de Rentas Atribuidas Propias (RAP)	Diferencia de Depreciación (FUF)	Registro de Rentas Exentas e Ingresos no Renta (REX)	Registro de Saldos Acumulados de Créditos (SAC)
+ Renta Líquida Imponible	+ Diferencias Positivas	Rentas exentas de Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional y los Ingresos No Renta obtenidos por la empresa	+ Créditos Imputables contra los Impuestos Global Complementario o Adicional
+ Rentas exentas de Impuesto de Primera Categoría	- Reversos		
- Gastos Rechazados no afectos al Artículo 21º	- Retiros (2)		- Retiros (3)
- Retiros (1)			

Fuente: Circular SII N° 49 del 14 de julio del 2016

II. Determinación Renta Líquida Imponible (RLI)

Con el objetivo de determinar la renta líquida imponible, los contribuyentes debían presentar la Declaración Jurada N° 1923, informando las partidas, cantidades o conceptos que conforman la RLI de primera categoría, según los artículos 29 al 33 de la LIR vigente a la fecha.

Las principales modificaciones de la reforma fueron el cambio de tasa a 25% para la determinación del impuesto de primera categoría y el artículo 33 N° 5 el cual disponía que los retiros o dividendos afectos a impuestos finales percibidos desde otras empresas debían

ser incorporados en la RLI, siempre y cuando fueran atribuidos a contribuyentes de impuestos finales.

El Servicio de Impuestos Internos desarrolló una instrucción que guiaba a los contribuyentes en la confección de la Declaración Jurada N° 1923, detallando los conceptos y partidas que componen la RLI y la renta a atribuir.

III. Orden de imputación de retiros

Los retiros en este régimen se debían imputar cronológicamente a los registros en el siguiente orden⁹:

1. Rentas atribuidas propias (RAP)
2. Registro que contiene la diferencia entre la depreciación normal y acelerada (FUF)
3. Registro de rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta (REX).

1.3 Régimen Semi-integrado, artículo 14 letra B), antigua ley sobre impuesto a la renta (Régimen General de Tributación).

En el caso del sistema parcialmente integrado, que disponía el artículo 14 letra B) de la LIR, se establecía un impuesto de primera categoría de tasa 27% que comenzaría a regir desde el año comercial 2018¹⁰, sin embargo, en este régimen los dueños o accionistas de la empresa tenían la opción de diferir el pago de impuestos personales (impuesto

⁹ En el caso de disminuciones de capital, también se aplica este orden de imputación, pero se agrega como primer orden de imputación el FUR (fondo de utilidades reinvertidas), seguido por RAP, FUF, REX para terminar con imputación a cantidades acumuladas que exceden los registros FUR, RAP, FUF Y REX, imputación al capital social y sus reajustes y, por último, otras cantidades que excedan de los conceptos señalados, tal como incrementos de patrimonio señalados en el N° 5, del artículo 20 de la correspondiente LIR, gravados con IDPC, IG o IA, según corresponda (Circular N° 49, del 14 de julio de 2016, pag. 131-132).

¹⁰ Para el año comercial 2017 la tasa del impuesto sería de 25,5%

global complementario o impuesto adicional) hasta que las utilidades fueran efectivamente distribuidas o retiradas, permitiéndoles imputar al pago de sus impuestos finales, un crédito correspondiente solo al 65%¹¹ del impuesto de primera categoría pagado por la empresa, estando obligados a restituir el 35% restante.

A este régimen se podían acoger los mismos contribuyentes que podían optar por el régimen de renta atribuida, además de las sociedades anónimas y sociedades de personas con propietarios que fueran personas jurídicas. Por defecto, este era régimen el supletorio para todas aquellas empresas que no ejercieron el derecho a opción establecido en el antiguo artículo 14 inciso segundo, y que no fueran empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades y sociedades de personas, con exclusión de las sociedades en comandita por acciones, constituidas por personas naturales con domicilio o residencia en Chile. Y, en efecto, era obligatorio para las sociedades anónimas (abiertas o cerradas), las sociedades en comandita por acciones y para aquellos contribuyentes que alguno de sus propietarios, socios, comuneros o accionistas no fuera contribuyente de impuestos finales.

Respecto a este régimen, la ley incorporó nuevos registros con el fin de mantener el control de las cantidades obtenidas, así como mantener el detalle de los montos liberados de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución y el momento en que dichas cantidades se afectarían con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional y el crédito por Impuesto de Primera Categoría al que tenían derecho.

¹¹ Para los residentes de países con los que Chile tiene vigente convenios para evitar la doble tributación, el crédito podría ser el 100% de impuesto de primera categoría, según lo establecido en el artículo 41 E de la Ley de Impuesto a la Renta.

I. Los registros que debían mantenerse en este régimen son los siguientes:

1. Rentas o cantidades afectas a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional (Registro A o RAI)

En él se mantenía un orden de todas aquellas rentas o cantidades que significaban un aumento del capital propio tributario, y en el caso que fueran retiradas, remesadas o distribuidas, iban a ser afectadas con Impuestos de Primera Categoría, Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según correspondiera. Era un registro de determinación anual que se generaba al término de cada ejercicio.

2. Diferencia entre depreciación normal y acelerada (Registro B o FUF)

En él debían registrarse los valores correspondientes a la diferencia que existiera entre la depreciación normal y acelerada del artículo 31 N° 5 y 5 bis de la Ley de Impuesto a la Renta. Debía llevarse un control del total de la diferencia por cada bien en el período respectivo, incrementando o disminuyendo el remanente de tal diferencia, que no haya sido retirada, remesada o distribuida la cual debía ser reajustada por la variación experimentada por el IPC¹² anual.

Cada vez que se retiraban cantidades con imputación a este registro, los montos quedaban gravados con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, con derecho al respectivo crédito por Impuesto de Primera Categoría acumulado en el registro SAC.

¹² Índice de Precio al Consumidor

3. Registro de rentas exentas o ingresos no renta (Registro C o REX)

En este registro se incluyen:

- Rentas exentas de Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional.
- Ingresos no renta.
- Retiros o dividendos percibidos, que correspondan a cantidades que tienen tributación cumplida.
- Retiros o dividendos con cargo al registro de Rentas Atribuidas Propias (RAP), de empresas acogidas al Régimen Atribuido, el cual debía registrarse en una columna separada.
- Rentas que fueron afectadas con impuesto sustitutivo del Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUT), las cuales debían registrarse en una columna separada.

4. Saldo acumulado de crédito (Registro D o SAC)

Registro en que se establecen los créditos por Impuesto de Primera Categoría a los que tienen derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, a fin de imputarlos contra los impuestos finales que debían pagar. El registro de los créditos debía llevar por separado los créditos generados a partir del 01.01.2017.

El orden de imputación de este registro era el siguiente:

- Primero los créditos generados a contar del 1 de enero de 2017, imputando primero los créditos no sujetos a restitución y posteriormente los sujetos a restitución.
- Luego, los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016.

REGISTRO QUE DEBEN LLEVAR LAS EMPRESAS 14 B) DE LA LIR				
A	B	C	D	
Registro de Rentas Atribuidas Propias (RAI)	Diferencia de Depreciación (FUF)	Registro de Rentas Exentas e Ingresos no Renta (REX)	Registro de Saldos Acumulados de Créditos (SAC)	
			Sujetos a Restitución	No Sujetos a Restitución
$RAI^{10} = (CPT + Retiros + Provisorios) - [Rex + K]$	+ Diferencias Positivas - Reversos	- Rentas exentas de Ingresos no Renta. - Costos y Gastos imputables	1° Crédito por IDPC Pagado por la empresa sobre la RLI, 2° Crédito por IDPC sujeto a restitución que corresponde sobre los retiros, dividendos o distribuciones afectos a IGC o IA percibidos desde otras empresas sujetos al régimen del 14 B).	Créditos por IDPC que tiene dicha calidad y resulta asignado a retiros, dividendos, distribuciones o participaciones afectos a IGC o IA que percibidos desde otras empresas sujetos al régimen del 14 B).
- Retiros (1)	- Retiros (2)	- Retiros (3)		

Fuente: Circular SII N° 49 del 14 de julio del 2016

II. Determinación Renta Líquida Imponible (RLI)

Con el objetivo de determinar la renta líquida imponible, los contribuyentes debían presentar la Declaración Jurada N° 1926, informando las partidas, cantidades o conceptos que conforman la RLI de primera categoría, según los artículos 29 al 33 de la LIR vigente a la fecha.

Las principales modificaciones de la reforma fueron el cambio de tasa del impuesto de primera categoría a 25,5% para el año comercial 2017 y 27% desde el año comercial 2018 y el artículo 33 N° 5 el cual disponía que no se podía incorporar en la RLI los dividendos o retiros de terceros afectos a impuestos finales.

El Servicio de Impuestos Internos desarrolló una instrucción que guiaba a los contribuyentes en la confección de la Declaración Jurada N° 1926, detallando los conceptos y partidas que componen la RLI y la renta a atribuir.

III. Orden de imputación de retiros

Los retiros en este régimen se debían imputar cronológicamente a los registros en el siguiente orden¹³:

- IV. Registro de rentas o cantidades afectas a impuesto global complementario o impuesto adicional (RAI)
- V. Registro que contiene la diferencia entre la depreciación normal y acelerada (FUF)
- VI. Registro de rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta (REX).

1.4 Normas de armonización

La ley 20.780 establecía normas transitorias con el fin de armonizar el sistema tributario antiguo con el nuevo. De este modo el legislador se antepuso a las diversas situaciones que podían ocurrir al cambiarse de un régimen a otro y las reorganizaciones empresariales entre empresas acogidas a distintos regímenes.

Respecto a la forma en que se interrelacionaban ambos regímenes, cabe tener presente que las empresas con sistema de Renta Atribuida podían tener inversiones en empresas sujetas al Régimen Semi Integrado, lo que no era recíproco, prohibiéndose a las empresas de Régimen Semi Integrado tener inversiones en las de Renta Atribuida.

¹³ En cuanto a las devoluciones de capital, el primer orden de imputación en este régimen corresponde al FUR (fondo de utilidades reinvertidas), seguido por los registros RAI, FUF, REX, seguido por las cantidades que exceden los registros FUR, RAI, FUF Y REX, luego el capital social y reajustes, para finalizar con otras cantidades que excedan los conceptos señalados, tal como incrementos de patrimonio señalados en el N° 5, del artículo 20 de la correspondiente LIR, gravados con IDPC, IG o IA, según corresponda (Circular N° 49, del 14 de julio de 2016, pag. 133-134).

Por otro lado, si una empresa quería cambiarse de régimen, la ley contemplaba un impuesto especial de 35% sobre las rentas o cantidades determinadas a la fecha del cambio, afectándose de manera similar a lo establecido para el término de giro.

1.5 Cuadro comparativo entre ambos regímenes

	Régimen vigente a 2016	Régimen de renta atribuida	Régimen Semi Integrado
Tasa de impuesto de primera categoría	24%	25%	25,5% para el año comercial 2017 y 27% desde el año comercial 2018
Necesidad de retiro por los socios, accionistas o comuneros	Se requiere retiro por los dueños para que deban pagar impuestos finales	La utilidad es atribuida en el mismo ejercicio independiente de si hubo o no hubo retiro	Se requiere retiro por los dueños para que deban pagar impuestos finales
Crédito imputable	100%	100%	65%
Empresas que pueden optar por el régimen	Todas las empresas quedaban sujetas a este régimen	Se exceptúan de este régimen las sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones y las sociedades con propietarios que	Todas las empresas podían optar por este régimen

		fueran personas jurídicas	
--	--	------------------------------	--

1.6 Criterios a tener en cuenta para optar por uno u otro régimen

Fue necesario que los contribuyentes proyectaran en el tiempo el funcionamiento de sus empresas, así como el desempeño financiero esperado para poder determinar, a largo plazo, cuál es el régimen más conveniente al que debían acogerse.

Dicha proyección implicó costos en auditorías contables a fin de que expertos en el tema pudieran orientar a las empresas en las decisiones a tomar. Claro está, que no todos los contribuyentes contaron con la capacidad económica necesaria para poder costear las asesorías tributarias requeridas, ello, en conjunto con la complejidad del sistema tributario, impidieron que la mayoría de los contribuyentes de Impuesto de Primera Categoría pudieran optar de manera absolutamente informada por el régimen de tributación que mejor se adecuara a sus necesidades.

En el mismo sentido, una primera lectura, hizo creer que en general el régimen de renta atribuida convenía a contribuyentes que retiraran la totalidad de sus ganancias y que tuvieran bajos niveles de renta, al ser estas gravadas con impuestos finales independiente de si eran retiradas o no de la empresa.

Por su parte, el régimen Semi Integrado parecía convenir a aquellas empresas que quisieran reinvertir sus utilidades en proyectos a largo plazo.

Sin embargo, esta es una lectura simplista de los regímenes tributarios, puesto que, para efectuar un correcto análisis del régimen conveniente a la empresa, debían tenerse en cuenta más factores. En primer lugar, determinar el tipo de empresa que debe optar por un régimen de tributación y ver si se encuentra obligada a adherirse a alguno de ellos. Por otro lado, cada empresa tiene realidades y características distintas, era importante conocer la cantidad de socios o accionistas de la empresa, los niveles de renta esperados a futuro, las políticas internas sobre cómo se debía realizar el reparto de utilidades, los niveles de inversión a los que aspiraba la empresa en el futuro, las posibles reorganizaciones empresariales que podrían suscitarse, entre muchos otros factores que dependerían de cada caso en concreto, lo que evidentemente dificultó el proceso de elección a los contribuyentes, obligándolos a buscar asesorías.

A pesar de todo lo anterior, lo que sí quedaba bastante claro, es que los contribuyentes de impuestos finales dueños de empresas sujetas al régimen Semi Integrado, siempre terminaban pagando una carga adicional de 9,45% en relación a los contribuyentes de Régimen Atribuido, quienes podían imputar el 100% de su crédito.

1.7 Régimen simplificado establecido en el antiguo artículo 14 Ter para micro, pequeñas y medianas empresas.

En los últimos años, la legislación tributaria ha fomentado el apoyo a las empresas de menor tamaño denominadas “Pymes”, reconociendo que la actividad emprendedora es parte importante de la base de nuestra economía, otorgándoles beneficios para facilitarles la tributación y con ello promover indirectamente el ahorro y la inversión, ya

que la intención final es optimizar sus ingresos permitiéndoles evitar, en lo posible, la asesoría externa.

En este sentido, la reforma tributaria de 2014 impulsada por la ley Nº 20.780 no quedó exenta de regulación en esta materia, siguiendo la tendencia de las anteriores modificaciones en el área, establecidas con el fin de facilitar la tributación de las empresas más pequeñas, incorporó modificaciones que buscaban permitir a las pequeñas empresas distribuir de mejor manera sus ingresos, promoviendo un mayor provecho de sus recursos. En este sentido, con la reforma se unificaron los antiguos regímenes establecidos en los artículos 14 bis, 14 ter y 14 quáter, derogando los artículos 14 bis y 14 quáter, dando origen a un nuevo, uniforme y permanente artículo 14 ter letra A)¹⁴ sobre renta simplificada para micro, medianas y pequeñas empresas (Pymes) que comenzó a regir desde el año 2017.

A este régimen simplificado podían acceder los empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, comunidades, y la sociedades por acciones, que cumplían con los requisitos del inciso sexto del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, que estaban conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14¹⁵ (régimen de renta atribuida)¹⁶.

¹⁴ En el período de transición desde el año 2015 a 2017 imperó el artículo 14 ter transitorio.

¹⁵ Artículo 14 ter letra A), inciso primero, antigua Ley Sobre Impuesto a la Renta.

¹⁶ Principal diferencia con el antiguo artículo 14 ter que solo permitía ingresar al régimen a empresas individuales y empresas individuales de responsabilidad limitada.

I. Vale decir, se podían incorporar a este régimen:

1. Los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR al 31 de diciembre de 2016.

Este es el régimen transitorio que estableció la Ley 20.780, para las empresas de menor tamaño, vigente desde 1 de enero de 2015 a 31 de diciembre de 2016. El que posteriormente fue modificado, principalmente, para armonizar la normativa con la entrada en vigencias de los dos nuevos regímenes de tributación establecidos en el artículo 14 letra A) y B). Los contribuyentes que se encontraban tributando por el artículo 14 ter transitorio fueron incorporados de pleno derecho al nuevo régimen del artículo 14 ter definitivo, siempre y cuando siguieran cumpliendo con los requisitos establecidos por la norma.

2. Contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 LIR, al 31 de diciembre de 2016.

Es el mismo artículo 34 de la Ley de Impuesto a la Renta, el que permitía a los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta optar por pagar el impuesto de primera categoría según el régimen simplificado del artículo 14 ter, toda vez que cumplan con los requisitos legalmente exigidos. En este caso el contribuyente debe dar el debido aviso al Servicio de impuestos Internos (SII) desde el 01 de enero al 30 de abril del año en que se acogen al régimen.

3. Contribuyentes acogidos al régimen general de tributación en base a contabilidad completa y balance general al 31 de diciembre de 2016

Todos aquellos contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 14 ter letra A),

podrán optar por acogerse al régimen simplificado en él establecido. En este caso, la opción debe manifestarse dando el correspondiente aviso al Servicio de Impuestos Internos (SII) desde el 01 de enero al 30 de abril del año calendario al que se incorporan al régimen, además debían determinar las rentas pendientes de tributación, para los efectos de gravarlas con los impuestos personales al momento del cambio del régimen.

4. Contribuyentes que iniciaban actividades.

Siempre y cuando los nuevos contribuyentes cumplieran con los requisitos exigidos por la ley, podían incorporarse al régimen simplificado del artículo 14 ter letra A) en el plazo de dos meses establecido en el artículo 68 del Código Tributario.¹⁷

Los requisitos para acceder al régimen establecido en el artículo 14 ter letra A) definitivo eran:

- a. En el caso de los contribuyentes acogidos a otro régimen de tributación, debían tener un promedio anual de ingresos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro, por un monto no superior a 50.000 UF en los últimos 3 ejercicios comerciales y, siempre que no superen las 60.000 UF en un año.
- b. En el caso de los contribuyentes que inicien sus actividades, debían tener un capital efectivo menor o igual a 60.000 UF.

¹⁷ Artículo 68 Código Tributario “Las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la primera y segunda categorías (...) deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, un declaración jurada sobre dicha iniciación (...).

Para calcular los límites antes señalados, la ley establece las siguientes reglas:

- a. Los ingresos del giro comprendían todas las cantidades o sumas percibidas o devengadas, provenientes de ventas, servicios, exportaciones u otras operaciones dentro del giro del contribuyente.
- b. Además, se debían sumar al monto total los ingresos obtenidos por entidades relacionadas.¹⁸

No podían acogerse al régimen simplificado del artículo 14 ter letra A), los contribuyentes que obtuviesen más del 35% de sus ingresos brutos totales en un año comercial, por actividades de los números 1 y 2 del artículo 20¹⁹; por participaciones por contratos de asociación o cuentas en participación; de la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión. Ni tampoco las sociedades cuyo capital pagado perteneciera en más del 30% a socios o accionistas que pertenezcan a sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o que fueran empresas filiales de éstas últimas.

¹⁸ Para efectos de la ley, se consideraban relacionadas i) el controlador y las controladoras; ii) todas las entidades, empresas, o sociedades que se encuentren bajo un controlador común; iii) entidades, empresas o sociedades en las que es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o tenedores de cuotas; iv) el gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que participe en más del 10%; v) entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los numerales iii) y iv) anteriores, que no se encuentren bajo la hipótesis de los numerales i) y ii), se considerarán relacionadas entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad. Se considerará como controlador, a toda persona o entidad, o grupo de ellos con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derecho a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad.

¹⁹ Renta de bienes raíces y capitales mobiliarios, a excepción de aquellas que provengan de posesión o explotación de bienes raíces agrícolas.

Los beneficios que consideraba el régimen simplificado era principalmente una tributación simplificada, donde los contribuyentes tributaban sobre el monto positivo que indicaba existencia de utilidad, de la diferencia entre los ingresos percibidos y los egresos efectivamente pagados, es decir sobre su flujo efectivo. Es más, con el artículo definitivo se permitió a las empresas cuyos propietarios, socios o accionistas, eran exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile, eximirse opcionalmente del pago de impuesto de primera categoría, quedando afectos solo al impuesto global complementario, el cual, en este caso, no tenía crédito por pago de impuestos de primera categoría para imputar a impuestos finales. De todos modos, los montos pagados por concepto de pagos provisionales mensuales (PPM) se imputaba a los impuestos finales.

Por otro lado, la simplificación se reflejó en la liberación de llevar contabilidad completa, confeccionar balances y efectuar inventarios, efectuar corrección monetaria y depreciación del activo inmovilizado. Los contribuyentes debían llevar un libro de caja, el cual debía reflejar los flujos de ingresos y egresos en orden cronológico, un libro de compra y ventas para los contribuyentes sujetos a impuesto al valor agregado (IVA) o un libro de ingresos y egresos para aquellos no afectos a IVA.

En cuanto a los pagos provisionales mensuales (PPM), la normativa estableció una tasa general y una especial. En la tasa general los contribuyentes debían efectuar pagos con tasa de 0,25%, sobre los ingresos mensuales percibidos y/o devengados obtenidos. Mientras que en la tasa especial consistía en una opción otorgada por ley, de utilizar como tasa de PPM obligatorio la que resulte de sumar la tasa efectiva del Impuesto Global Complementario que haya afectado a cada uno de los propietarios, multiplicada por la proporción de renta líquida imponible atribuida a estos, todo esto dividido por lo ingresos brutos obtenidos, según se muestra en la siguiente fórmula:

% DE PPM = (Tasa de IGC de cada socio) x (Renta Líquida Imponible x % Participación)

Ingresos Brutos

II. Determinación renta líquida imponible (RLI)

La empresa pagará impuestos de primera categoría solo si percibe utilidades en el ejercicio, lo que se determina con el resultado positivo de la diferencia entre los ingresos y los egresos. Si no hubo utilidades, la empresa no debe pagar IDPC. En caso de pérdida, la empresa podrá deducirla como un egreso al año siguiente.

1.8 Críticas al sistema establecido hasta 2019

Una crítica constante al sistema tributario chileno es su alto grado de complejidad, los contribuyentes consideran que las leyes tributarias son difíciles de entender, requiriendo generalmente asesoría experta para tomar decisiones o simplemente para cumplir con la carga impositiva de las leyes.

En efecto, con la reforma tributaria del año 2014, las empresas se vieron en la necesidad de costear asesorías contables y/o tributarias para determinar el régimen tributario a escoger; cumplir con sus nuevas obligaciones de información a entregar a la autoridad fiscal; entender y cumplir sus obligaciones fiscales, comprometiendo sus fondos disponibles. Evidentemente fueron los pequeños empresarios quienes se vieron mayoritariamente afectados, al no contar con recursos suficientes para soportar el gasto, debieron optar por uno u otro régimen sin contar con la información suficiente.

Cabe tener en cuenta, tal como se ha comentado anteriormente, que la complejidad del sistema tributario afecta directamente en la certidumbre jurídica del mismo, la que al ser inconsistente genera un escenario poco atractivo para los inversionistas, tanto nacionales como extranjeros. Durante el año 2017, incluso antes de que terminara la implementación total de la reforma tributaria del año 2014, el ahorro nacional disminuyó llegando a caer más de 2 puntos del PIB²⁰, generando impactos visiblemente negativos en la economía.

Por otro lado, dentro de las críticas formuladas al sistema, se encuentra el tiempo mínimo de permanencia en cada régimen que impuso la ley. Teniendo en cuenta el dinamismo de la economía y, específicamente lo variable que pueden ser las condiciones económicas dentro de una empresa, es necesario para los contribuyentes de primera categoría que el sistema otorgue un procedimiento sencillo para adecuarse a un método de tributación acorde a las circunstancias. El límite de permanencia por al menos 5 años en cada régimen genera un escenario inflexible para aquellas empresas que requieren cambiar su método de tributación y generar rápidas estrategias de protección en períodos de contracción económica interna.

En relación con lo anterior, cabe tener presente que las tasas de crecimiento y desarrollo económico no siempre son sostenidas en el tiempo y su desaceleración impacta fuertemente en un ámbito mucho más macro como lo es el progreso social, es así como el desarrollo económico toma un rol fundamental en un sistema como el de nuestro país porque afectará de manera global a todos los ciudadanos. De esta manera, la disminución en los índices de inversión involucra no tan solo la economía interna de la empresa sino también la economía de las familias y sus hogares. Esto último quedó demostrado en la “encuesta CASEN”²¹ del año 2017, la cual reflejó cómo fue la evolución

²⁰ Producto Interno Bruto

²¹ Encuesta sobre caracterización socioeconómica nacional realizada por el Ministerio de Desarrollo Social

de la pobreza y la distribución de ingresos entre los años 2015 y 2017. La encuesta evidenció principalmente tres cosas. En primer lugar, la pobreza medida por ingresos siguió su tendencia a disminuir, aunque el ritmo de caída se desaceleró. Segundo, la pobreza multidimensional²² se estancó debido principalmente a falencias y debilidades en la creación de empleos, pensiones, servicios sociales y seguridad ciudadana. Y, por último, la distribución del ingreso empeoró desde el año 2014.

Las críticas expuestas son las causas principales que llevaron al ejecutivo del año 2018 a promover un cambio legislativo en materia tributaria. La complejidad del sistema unido a su poca flexibilidad, generaron que los inversionistas observaran el mercado con desconfianza, lo que entre otros factores, desaceleró el auge económico que había caracterizado al país en los años anteriores.

Por otro lado, un mundo globalizado y tecnológico como el que vivimos, genera la urgente necesidad de modernizar los sistemas internos para favorecer el cumplimiento de las exigencias establecidas en la ley en aras de facilitar su observancia y fiscalización.

Cabe mencionar, además, un hecho histórico y trascendente que sin duda aceleró el último cambio legislativo. El 18 de octubre de 2019 es un día que será recordado por las memorias de miles de chilenos, quienes, compartiendo un sentimiento de insatisfacción con las desigualdades abismantes de nuestra sociedad, decidieron salir a manifestarse a las calles generando un impacto irreversible. Como lo hemos dicho, el derecho es por esencia reactivo, y ante un acontecimiento social tan significativo como lo fue el llamado “estallido social”, el Estado precisó realizar cambios considerables para aumentar la recaudación fiscal y buscar alternativas que logren satisfacer las exigencias sociales.

²² Entendida por la Organización de las Naciones Unidas y por la encuesta CASEN como aquella que demuestra carencias en las dimensiones: educación, salud, trabajo, seguridad social, vivienda y nivel de vida en general.

Consecuencia de lo anterior, con fecha 24 de febrero del año 2020 se publica la ley 21.210 que moderniza la legislación tributaria, con la finalidad de avanzar hacia un sistema más moderno, más simple y más equitativo, que promueva la innovación y el emprendimiento, con un marco legal más preciso, cimentado en base al principio de legalidad tributaria. La ley incentiva el ahorro y la inversión, entendidos como factores fundamentales para mantener un elevado crecimiento económico en el mediano y largo plazo, único camino para alcanzar el desarrollo y asegurar la creación de más empleos de calidad. A su vez, se espera que la ley otorgue mayor simpleza y certeza jurídica a los contribuyentes, reduciendo la burocracia, los altísimos costos de cumplimiento, los espacios de arbitrariedad y discrecionalidad que tenía nuestro sistema tributario y que afectaba principalmente a las pequeñas, medianas y micro empresas.²³

²³ Mensaje del ejecutivo, con el que se inicia proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria, 23 de agosto de 2018.

Capítulo 2: NUEVOS REGÍMENES TRIBUTARIOS INCORPORADOS POR LEY 21.210

2.1 Principales cambios incorporados por la ley 21.210 en la legislación tributaria.

La nueva ley sobre modernización tributaria incorpora grandes cambios a los principales cuerpos normativos que rigen el área, esto es el Código Tributario, la Ley de Impuesto a la Renta (DL 824) y Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (DL 825).

El Código Tributario sufrió cambios tendientes a actualizar y perfeccionar la actividad fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos (SII) mediante incorporación de servicios electrónicos disponibles en la página web de dicho organismo. Como una manifestación de lo anterior es posible vislumbrar la incorporación de conceptos como “sitio web” (el dominio www.sii.cl), “sitio personal”, “carpeta electrónica” y “expediente electrónico”²⁴ dentro de las definiciones del artículo 8º del Código Tributario.

La carpeta tributaria electrónica de los contribuyentes toma vital importancia ya que mediante ella se tiene contacto directo con el Servicio. Es una especie de “perfil electrónico” del contribuyente donde se plasma virtualmente su “vida tributaria”. En ella se pueden realizar importantes trámites como lo son iniciar actividades o terminar el giro de la empresa, entre otros.

²⁴ El artículo 8º nº 16 del Código Tributario entiende por sitio personal el medio electrónico que, previa identificación, le permite al contribuyente o al administrador de una entidad sin personalidad jurídica ingresar al sitio web del servicio a través de una conexión segura, con el objeto de comunicarse con éste, efectuar trámites personales o tomar conocimiento de las actuaciones de aquel. Por carpeta electrónica se entiende aquella que esta dentro del sitio personal y que contiene una base de datos administrada por el servicio, que recopilará, integrará y actualizará en conformidad a la ley la información relativa a la identidad tributaria y ciclo de existencia de un contribuyente o entidad sin personalidad jurídica. El expediente electrónico contiene el registro electrónico de escritos, documentos, resoluciones, actas de audiencias y actuaciones de toda especie que se presenten o verifiquen en todos los procedimientos administrativos relacionados con la fiscalización y las actuaciones ante el servicio.

En el ámbito de las notificaciones se vislumbra una fuerte tendencia a la utilización de correos electrónicos como forma principal de notificación, también se realizan avisos mediante la carpeta tributaria electrónica con el fin de notificar al contribuyente. Si bien estas formas de notificación no se han impuesto del todo, hay una clara tendencia a instaurarlas como método principal, generando que los procedimientos sean más expeditos y menos costosos.

Por otro lado, fue robustecido el catálogo de derechos que contempla el artículo 8º bis, incluyendo además un nuevo “recurso de resguardo” que tendrán a disposición los contribuyentes que consideren vulnerados sus derechos. Otra de las innovaciones en materia de recursos administrativos fue incluir un recurso jerárquico con la finalidad de objetar lo resuelto en una reposición administrativa. Los procedimientos judiciales seguidos ante Tribunales Tributarios y Aduaneros también sufrieron modificaciones, siempre tendientes a dar una mejor y más rápida solución a los conflictos promovidos ante ellos.

En cuanto a los cambios incorporados en la Ley de Ventas y Servicios, principalmente se encuentran relacionados con venta y arrendamiento de bienes inmuebles²⁵. Particular interés adquieren las innovaciones de la ley en cuanto a la regularización del impuesto aplicable a los servicios digitales²⁶ y la obligación de los contribuyentes de ventas y servicios de emitir boletas electrónicas²⁷, modificaciones totalmente acordes al objetivo principal de la ley de modernizar la legislación.

²⁵ Dentro de las modificaciones relevantes que se incorporaron en la materia cabe destacar la eliminación de presunción de habitualidad en el supuesto de que se realice una venta de bien raíz antes de que se cumpla un año desde su construcción o adquisición. Por otro lado, la ley se encarga de determinar cuándo un inmueble se entiende como amoblado (cuando los muebles de su interior sean suficientes para el uso o habitación o su funcionamiento como oficina o desarrollo de una actividad industrial)

²⁶ La ley 21.210 en su artículo 3º Nº 22, agregó el párrafo 7º bis incorporando un régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile. Este régimen debe ser relacionado con la nueva letra n) del artículo 8º (servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero) y la presunción del artículo 5º inciso tercero (requisitos para presumir que los servicios del artículo 8º letra n) es utilizado en el territorio nacional)

²⁷ Artículo 54º Ley 21.210

Es de interés para el desarrollo de este trabajo, analizar los cambios efectuados a la Ley de Impuesto a la Renta, ya que la nueva Ley supone, nuevamente, un sistema completamente diferente de tributación, eliminando los antiguos regímenes establecidos por la ley de 20.780 del año 2014.

Es así, como se crea un régimen general, similar al antiguo régimen Semi Integrado y, con la finalidad de apoyar a los pequeños empresarios, se crea un régimen de tributación especial para las Pymes el cual se subdivide en los denominados régimen Pro Pyme General y Pro Pyme Transparente, todos entrando en vigencia con fecha 1 de enero de 2020, según el artículo octavo transitorio de la ley 21.210.

2.2 Régimen General artículo 14 letra A)

El régimen general contenido en el artículo 14 letra A) de la ley 21.210 tiene características de un régimen Semi-Integrado, esto porque los contribuyentes de primera categoría pagarán sus impuestos finales solo por aquellas cantidades retiradas, repartidas, remesadas o distribuidas. Además, el pago realizado por impuesto de primera categoría le otorga a los propietarios de la empresa un crédito con imputación parcial del 65% contra impuesto global complementario o impuesto adicional²⁸. La tasa del impuesto que deben pagar los contribuyentes sujetos a este régimen es del 27%²⁹.

El régimen general se encuentra enfocado principalmente a las grandes empresas, a él se pueden incorporar todos aquellos contribuyentes sujetos a impuesto de primera

²⁸ En caso que el socio o accionista resida en países con que Chile tenga suscrito un convenio de no doble tributación no existirá el deber de restituir el 35% del crédito, pudiendo imputar el 100% de lo pagado por impuesto de primera categoría.

²⁹ Artículo 20º inciso primero, Ley de Impuesto a la Renta.

categoría que no califiquen como Pyme y que perciban rentas establecidas en los números 1 al 5 del artículo 20º de la Ley de Impuesto a la Renta.

Sin embargo, hay contribuyentes que se encuentran obligados a tributar mediante el régimen general. Por descarte -en relación a los requisitos establecidos por la ley para calificar como Pyme- se puede determinar que los contribuyentes obligados al régimen del artículo 14º letra A) son aquellos que cumplen con los siguientes requisitos: (i) Que su capital efectivo al iniciar sus actividades sea mayor a 85.000 unidades de fomento (UF), (ii) Que el promedio anual de ingresos brutos, percibidos o devengados del giro, de acuerdo a los últimos tres ejercicios, sea superior a 75.000 unidades de fomento (UF) (iii) Que más de un 35% de sus ingresos brutos sea por alguna de las actividades descritas en los números 1º y 2º del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta; participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación; posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.

Dentro de los beneficios que contempla el régimen Pro Pyme se encuentra la posibilidad de liberarse de la obligación de llevar registros de rentas afectas a impuestos (RAI), de diferencias entre la depreciación normal y aceleradas (DDAN) y de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX), cuando las empresas no generen o perciban rentas que deban registrarse en el registro REX. En dicho caso, solo estarán obligados a registrar los saldos acumulados de créditos (SAC).

Por otro lado, también se encuentran beneficiados con la rebaja contemplada en el artículo 14º letra E), relativa a la rebaja de la base imponible del impuesto de primera categoría con efecto de incentivar el ahorro y la reinversión, dando la opción de rebajar un monto correspondiente al 50% de la renta líquida imponible que se mantenga invertida con un tope de 5.000 unidades de fomento, siempre y cuando los ingresos

brutos anuales de la empresa sean inferiores a 100.000 unidades de fomento³⁰ y que la empresa no tenga ingresos provenientes de instrumentos de renta fija y de la posesión o explotación a cualquier título de derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, contratos de asociación o cuentas en participación, que excedan del 20% del total de ingresos brutos del ejercicio.

Otra opción que contempla el régimen general, es la de anticipar a sus propietarios el crédito por impuesto de primera categoría³¹, este consiste en un pago voluntario realizado con el fin de pagar a título de impuesto de primera categoría una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo a una cantidad tal que, al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto del retiro, remesa o distribución. Es decir, en el caso que la empresa no tenga montos a favor en el registro de saldos acumulados de créditos, se permite pagar anticipadamente el impuesto de primera categoría, con el fin de generar un crédito imputable a los impuestos finales. Una vez realizado dicho pago anticipado, la empresa puede deducir de la renta líquida imponible correspondiente al año comercial en que se haya pagado el impuesto, un monto igual a la suma sobre la que se aplicó y pagó efectivamente de manera anticipada la tasa de impuesto de primera categoría. En caso de existir excedentes, éste podrá deducirse en los ejercicios siguientes, hasta su total extinción.

En cuanto a los pagos provisionales mensuales (PPM), es decir, aquellos pagos o abonos realizados por los contribuyentes con el fin de anticipar el pago anual del impuesto a la renta, los contribuyentes de este régimen determinarán año a año una tasa variable de PPM que se determinará de acuerdo a las instrucciones impartidas por el portal web del Servicio de Impuestos Internos.

³⁰ Artículo 14º letra E) Ley sobre Impuesto a la Renta.

³¹ Artículo 14º letra A) nº 6, Ley sobre Impuesto a la Renta.

Resulta de particular importancia tener en cuenta el artículo décimo octavo transitorio de la ley 21.210 y la Circular Nº 7 del año 2021 emitida por el Servicio de Impuestos Internos, en cuanto señalan la forma de calcular la tasa para realizar los pagos provisionales mensuales de aquellas empresas que al año 2019 estaban sujetas al régimen de renta atribuida, obligadas a una tasa impuesto de primera categoría del 25%, que no se acogieron al nuevo régimen Pro Pyme, por tanto, vieron aumentada su tasa de impuesto al 27% para el año comercial 2020, que corresponde al año tributario 2021. En este caso, las empresas deben recalcular el impuesto de primera categoría declarado en abril del año 2020, aplicando la tasa del nuevo artículo 14º letra A) de 27%, con el objeto de determinar el porcentaje que deben aplicar a los ingresos brutos por los meses de abril 2020 a marzo de 2021.

En relación a la determinación de la renta líquida imponible, ésta se debe determinar según lo establecido en los artículos 29 a 33 de la Ley de impuesto a la renta. A continuación, se grafica un cuadro resumen en el cual se ejemplifica a modo general cómo se calcula la RLI de grandes empresas:

Ingresos Brutos, exceptuando ingresos no constitutivos de renta	+	Artículo 29: “Constituyen ingresos brutos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la primera categoría. Excepto los ingresos que no constituyan renta a que se refiere el artículo 17”.
Menos: Costo de ventas o servicios	-	Artículo 30: “Se deducirán de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta. En el caso de mercaderías adquiridas en

		el país, se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención”.
Menos: Gastos necesarios para producir renta	-	<p>Artículo 31: “Se entiende por gastos necesarios todos aquellos que tenga aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio”</p> <p>*Cabe tener presente la modificación incorporada por la Ley 21.210 en cuanto a gastos aceptados y rechazados.</p>
Ajustes a la renta líquida imponible	+/-	<p>Artículo 32: “ Se deducirán de la renta líquida imponible las partidas que se indican a continuación: 1) monto del reajuste del capital propio inicial del ejercicio 2) monto del reajuste de los aumentos de dicho capital propio 3) monto del reajuste de los pasivos exigibles reajustables o en moneda extranjera, en cuanto no estén deducidos conforme a los artículos 30º y 31º y siempre que se relacionen con el giro del negocio o empresa.</p> <p>Se agregarán a la renta líquida imponible las partidas que se indican a continuación: 1) monto del reajuste</p>

		<p>de las disminuciones del capital propio inicial del ejercicio 2) el monto de los reajustes del activo a que se refieren los números 2º al 9º del artículo 41º, a menos que se encuentren formando parte de la renta líquida.</p>
<p>Ajuste por agregado y deducciones</p>	<p>+/-</p>	<p>Artículo 33 Por lo extenso del artículo solo se señalan algunas de las instrucciones:</p> <p>Se agregarán: 1) Sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanente que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes citados 2) Costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados a renta o rentas exentas los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan.</p> <p>Se deducen: 1) dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente según indique la ley 2) rentas exentas por esta ley o leyes especiales chilenas. En caso de intereses exentos solo podrán deducirse los</p>

		determinados de conformidad a las normas del artículo 41 bis.
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría	=	Finalmente se tendrá el resultado determinado por la información proporcionada por el balance y regidos por la ley de impuesto a la renta y sus artículos vistos anteriormente.

2.3 Régimen Pro Pyme General Artículo 14º letra D) Nº 3

2.3.1 Datos preliminares respecto de las empresas de menor tamaño

La ley creó este nuevo régimen enfocado en facilitar la tributación de las micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes). La ley 20.416 conocida como “Estatuto Pyme” que clasificó las empresas en Chile, señala en su artículo segundo que son microempresas aquellas empresas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios u otras actividades del giro no superen las 2.400 UF en el año calendario anterior a su clasificación; pequeñas empresas las que superen los 2.400 UF pero no excedan de 25.000 UF; y por último, medianas empresas aquellas que tengan ingresos entre los 25.000 UF y los 100.000 UF³².

³² Al ser 75.000 UF el tope del régimen Pro Pyme, pueden quedar obligadas al régimen general del artículo 14 letra A).

Además, la misma ley excluyó del estatuto Pyme a aquellas empresas que se dediquen a la explotación de bienes raíces no agrícolas, realicen negocios inmobiliarios o actividades financieras que no sean necesarias para el desarrollo de su actividad principal y empresas en cuyo capital participen, en más de un 30%, sociedades que tengan acciones que coticen en bolsa o filiales de éstas.

Según información del Servicio de Impuestos Internos, al año tributario 2020, las Pymes alcanzan un 98,6%³³ de las empresas constituidas en Chile, aportando el 17% del producto interno bruto (PIB) en 2019 y otorgando un 53,3% del empleo en el país. Teniendo en cuenta lo anterior, no cabe duda que las pequeñas empresas son la base de la dinámica empresarial, siendo esenciales para el sustento de la nuestra economía.

En razón de lo anterior, es que fue necesario modificar los regímenes de tributación para pequeñas empresas, otorgando facilidades a la tributación de los emprendedores, con la impronta de que las obligaciones tributarias dejaran de ser un entorpecimiento en su desarrollo y crecimiento y, más bien promovieran la consolidación de las empresas de menor tamaño.

2.3.2 Régimen Pro Pyme General

La Ley 21.210 incorpora el nuevo régimen de tributación denominado régimen Pro Pyme General establecido en el artículo 14º letra D) Nº 3 de la Ley sobre Impuesto a la

33

Año comercial	Tipo de empresa	Número total de empresas	porcentaje	Ventas anuales en UF
2019	microempresa	769.797	75,5%	419.735.935
2019	pequeña	206.313	20,2%	1.493.866.671
2019	mediana	29.256	2,9%	1.395.183.219

Renta. Como se ha dicho anteriormente, su principal finalidad es promover la inversión, capital de trabajo y liquidez de las empresas de menor tamaño, potenciándolas y otorgándoles beneficios propios y especiales que permitan impulsar su desarrollo, reconociendo su papel determinante dentro de nuestra economía.

A este régimen quedarán acogidas automáticamente aquellas empresas que al iniciar sus actividades cumplan con los requisitos establecidos por ley para calificar como “Pyme” y no hayan optado por el régimen general establecido en el artículo 14º letra A) de la LIR. En el caso de los contribuyentes que iniciaron actividades anteriormente o que por alguna razón no quedaron acogidas automáticamente en el régimen Pro Pyme, la opción para incorporarse al régimen se debe ejercer dentro del plazo establecido entre el día 1 de enero y 30 de abril del año calendario en que decidan tributar por dicho régimen, dando el correspondiente aviso al Servicio de Impuestos Internos. Sin embargo, serán reclasificadas aquellas pymes que se encuentren sujetas al régimen general de la letra A) del artículo 14, que hayan percibido ingresos que no superen las 1.000 UF al finalizar el año comercial en el que finalizaron sus actividades, cumpliendo con los demás requisitos establecidos por la ley para acceder al régimen.

La ley especifica que se entiende por Pyme, señalando que para los efectos del artículo 14º letra D), se considerarán Pymes, aquellas empresas que cumplan con los siguientes requisitos de manera copulativa:

- a) Que, al momento de iniciar sus actividades, cuenten con un capital efectivo no superior a 85.000 unidades de fomento, según el valor de la UF al primer día del mes del inicio de actividades.

- b) Que el promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, considerando los tres ejercicios anteriores a aquel en que se vaya a ingresar al

régimen, no exceda de 75.000 unidades de fomento, y mantenga dicho promedio mientras se encuentren acogidos al mismo. Si la empresa ejerciera actividades por menos de 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios en que efectivamente se realicen actividades.

Una vez ingresado al Régimen Pro Pyme, para efectos de calcular el promedio de tres años señalado en el párrafo anterior, sólo se considerarán los ejercicios que corresponda a aquellos en que la Pyme ha estado acogida a este régimen.

El límite de ingresos promedio de 75.000 unidades de fomento podrá excederse por una sola vez. Con todo, los ingresos brutos de un ejercicio no podrán exceder en ningún caso de 85.000 unidades de fomento.

- c) Que el conjunto de los ingresos que percibe la Pyme en el año comercial respectivo por las siguientes actividades, no exceda de un 35% del total de los ingresos brutos del giro:
1. Cualquiera de las descritas en los números 1º y 2º del artículo 20º de la Ley de Impuesto a la Renta³⁴.
 2. Participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación.
 3. De la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.

Cabe tener en cuenta que, para calcular el promedio de ingresos brutos de la empresa se debe sumar los ingresos brutos del giro percibidos o devengados por las empresas o entidades relacionadas, además de incluir las rentas de las empresas o entidades relacionadas provenientes de la tenencia, rescate o enajenación de inversiones de capitales mobiliarios, de la enajenación de derechos sociales o acciones, y las rentas que las entidades relacionadas perciban con motivo de participaciones en otras empresas o entidades.

³⁴ Renta de bienes raíces y rentas provenientes de capitales mobiliarios.

En cuanto a las normas de relación del artículo 8º número 17 del código tributario, cabe recordar que, según dicho artículo, se entienden por “relacionados”:

1. En controlador y las controladoras. Entendiéndose como tales toda persona o entidad que, con acuerdo explícito de actuación conjunta, sea dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a mas del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o tenedoras de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad.
2. Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.
3. Aquellas entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derecho a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.
4. El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto a la asociación o negocio en que tiene derecho a mas del 10% de las utilidades.
5. Matrices o coligantes y sus filiales o coligadas.

Las empresas o entidades relacionadas deberán informar anualmente a la empresa respectiva, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos, el monto total de los ingresos que deben sumarse para efectos de determinar la efectiva aplicación de este régimen.

En razón de la finalidad de incentivar el desarrollo y la inversión de los emprendedores, la ley establece la opción de que la Pyme solicite al Servicio de Impuestos Internos un informe de su situación tributaria a fin de facilitar el acceso a financiamiento u otro fin que le parezca necesario³⁵, dejando en evidencia el papel colaborador que pretende tener el Servicio de Impuestos Internos.

³⁵ Artículo 14º D) número 2.

La forma de tributación del régimen se encuentra establecida en el número 3 de la letra D) del artículo 14. En él se señala que las pymes podrán optar por declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada, de lo contrario, si no se ejerce dicha opción, deberán llevar contabilidad completa, en este último caso, la pyme tiene la opción de acceder al sistema de contabilidad completa electrónica del Servicio de Impuestos internos, denominado “Mipyme” disponible en su sitio web (www.sii.cl).

Por su parte, la contabilidad simplificada también supone la ayuda del Servicio de Impuestos Internos, el que pondrá a disposición del contribuyente en su sitio personal la información digital que tenga disponible, esencialmente la contenida en el registro electrónico de compras y ventas, con el fin de facilitar la declaración y posterior pago de impuestos anuales de la renta de la pyme. Lo que no libera a la empresa de realizar las correcciones necesarias cuando existan diferencias.

La base imponible simplificada se determina a partir de los ingresos percibidos y los gastos pagados, es decir, en base al flujo de caja, salvo que existan operaciones con empresas relacionadas sujetas al régimen general del artículo 14 letra A), en cuyo caso la Pyme deberá computar los ingresos percibidos o devengados y los gastos pagados o adeudados, conforme las normas generales. Las normas especiales para determinar la base imponible, se encuentran en el artículo 14 letra D) N° 3 letra (f).

Total de ingresos del ejercicio y devengados con sociedades relacionadas acogida al artículo 14 letra A)	+
Total de egresos efectivamente pagados en el ejercicio, salvo con sociedades relacionadas acogidas al artículo 14 letra A)	-
Renta Líquida Imponible afecta al impuesto de primera categoría o pérdida tributaria	=

Una vez determinada la base imponible, se debe aplicar una tasa de impuesto del 25%³⁶. Sin embargo, producto de la pandemia Covid-19 que ha impactado negativamente la economía mundial, el Estado debió “reaccionar” una vez más modificando las leyes, es por ello que el gobierno se vio la necesidad de dictar la ley 21.256 la cual “Establece 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”. En dicho contexto, dentro de las medidas que promueve la ley, se encuentra en su artículo primero, la rebaja de la tasa de 25% establecida en el artículo 20º de la LIR a una tasa de 10% para las rentas que se perciban o devenguen durante los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

El crédito que otorga el régimen Pro Pyme contra los impuestos finales imputable en un 100%, por lo que los propietarios tienen derecho a imputar el total de lo pagado por impuesto de primera categoría contra el impuesto global complementario o adicional que corresponda.

Dentro de los beneficios que otorga el régimen Pro Pyme, encontramos la liberación de aplicar la corrección monetaria del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que permite tributar a la pyme por los montos efectivos de la operación. Además, en este régimen la depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado es instantánea al momento de que éstos sean pagados, por lo que no es necesario calcular una cuota de depreciación. Por otro lado, se reconocerán como gasto o egreso, las existencias de insumos del negocio adquiridos o fabricados en el año y no enajenados o utilizados dentro del mismo.

³⁶ Artículo 20 inciso primero, Ley de Impuesto a la Renta.

Al igual como ocurre en el régimen general del artículo 14º letra A) de la LIR, en este régimen se libera al contribuyente de mantener y preparar los registros RAI, DDAN y REX³⁷, siempre y cuando no se perciban o generen rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida³⁸. En este último caso, la ley además no aplica un orden de imputación, gravándose todo retiro, remesa o distribución realizado durante el ejercicio con impuestos finales.

En el caso en que se mantengan registros, éstos deben ser confeccionados al término del ejercicio y las imputaciones serán en orden cronológico. En el caso que dos socios realicen retiros en el mismo día, la imputación en registros RAI o REX se efectuará en forma proporcional al retiro salvo la empresa pueda demostrar efectivamente el orden cronológico.

En cuanto a los pagos provisionales mensuales, el régimen determina detalladamente el porcentaje que corresponderá pagar al contribuyente, otorgando las siguientes reglas prescritas en la letra (k) del número 3 del artículo 14 D):

- i) En el año de inicio de sus actividades, la tasa será de 0,25%.*
- ii) Si los ingresos brutos del giro del año anterior no exceden de 50 mil unidades de fomento, se efectuarán con una tasa de 0,25% sobre los ingresos respectivos.*
- iii) Si los ingresos brutos del giro del año anterior exceden de 50 mil unidades de fomento, se efectuarán con una tasa de 0,5% sobre los ingresos respectivos.*

³⁷ La empresa se encuentra siempre obligada a llevar registro SAC (saldo acumulado de créditos)

³⁸ En caso que la pyme perciba o genere rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida, el régimen Pro Pyme permite liberar de igual modo la mantención de los registros RAI, DDAN y REX, siempre y cuando las modificaciones de capital, retiros o distribuciones y en general todas las operaciones que afecten el capital propio o los créditos respectivos se realicen mediante la emisión de documentos tributarios electrónicos.

Por último, si alguna empresa deja de cumplir con los requisitos establecidos por ley para acogerse al régimen Pro Pyme o voluntariamente desee abandonarlo, dará el aviso correspondiente al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial en que ocurra el incumplimiento o decida abandonarlo, quedando, por lo tanto, regulada por el régimen general del artículo 14º A).

2.4 Régimen Pro Pyme Transparente

También denominado régimen de transparencia tributaria, se encuentra establecido en el artículo 14 letra D) Nº 8 de la Ley de Impuesto a la Renta. A él pueden acogerse los contribuyentes que cumplan con los mismos requisitos señalados para el régimen Pro Pyme General, que sean además contribuyentes de impuestos finales durante el ejercicio respectivo, vale decir, debe ser una empresa que cumpla con los requisitos establecidos por la ley para ser calificada como “Pyme” y el dueño contribuyente debe tener la obligación de pagar el correspondiente impuesto global complementario, independiente de si se encuentra en el tramo exento.

El gran beneficio de este régimen es que la Pyme quedará liberada de pagar impuesto de primera categoría quedando sus propietarios solo obligados al pago de impuestos finales. Además, la empresa esta liberada de llevar contabilidad completa, efectuar balances, practicar inventarios, efectuar depreciaciones, aplicar la corrección monetaria del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta y llevar los registros de rentas empresariales.

El control de los ingresos y gastos se efectúa mediante el registro electrónico de compras y ventas, excepto en aquellos casos en que la empresa no este obligada a llevar dicho registro, donde el control será mediante un libro de ingresos y egresos, donde se llevará un registro diario de los montos percibidos y devengados, así como de los pagados o adeudados. De igual manera, la Pyme debe llevar un libro de caja que reflejará cronológicamente el resumen diario del flujo de sus ingresos y egresos.

Las variaciones en cuanto a la determinación de la base imponible de acuerdo al régimen Pro Pyme General, son las siguientes:

1. Se incluyen en la base imponible todos los ingresos, sin importar su fuente u origen, sean afectas, no afectas o exentas.
2. Formará también parte de la base imponible las rentas percibidas con motivos de participaciones en otras empresas o entidades, aumentadas en una cantidad equivalente al respectivo crédito por impuesto de primera categoría.
3. El crédito al que se hace referencia será utilizado por los socios o accionistas en su tributación personal del mismo ejercicio.

En cuanto a los pagos provisionales mensuales, la ley establece que se aplicará una tasa fija de 0,2% siempre y cuando los ingresos brutos del giro no excedan de 50 mil unidades de fomento. De lo contrario, se aplicará una tasa de 0,5%.

En cuanto a los propietarios, ellos quedarán afectos a los impuestos finales, determinando la base imponible de dicho impuesto en proporción a la forma en que se haya establecido la repartición de utilidades. En caso que dicha repartición no se encuentre estipulada, la proporción de base imponible que le corresponde a cada contribuyente será determinada en relación al capital enterado o pagado, y en su defecto, el capital aportado o suscrito.³⁹

³⁹ Con fecha 26 de agosto de 2021, se modifican las instrucciones respecto a la franquicia del artículo 33 bis de la ley 21.210, señalando que la compra de un activo fijo genera un crédito con derecho a devolución asignado proporcionalmente según el porcentaje de participación en las utilidades. Dichi crédito puede ser imputado contra eventuales impuestos personales. En caso de quedar exento de pago, habrá devolución del crédito.

2.5 Cuadro comparativo entre antiguo régimen 14 Ter y nuevos regímenes “Pro Pyme” General y “Pro Pyme Transparente”.

REGÍMEN	14 TER	PRO PYME GENERAL	PRO PYME TRANSPARENTE
Requisitos de ingreso	Contribuyentes sujetos a otro régimen: Promedio anual de ingresos brutos no superior a 50.000 UF en los últimos 3 ejercicios. Contribuyentes nuevos: Capital efectivo igual o menor a 60.000 UF	Contribuyentes sujetos a otro régimen: Promedio anual de ingresos brutos no superior a 75.000 UF en los últimos 3 ejercicios. Puede excederse por una sola vez hasta máximo 85.000 UF. Contribuyentes nuevos: Capital efectivo igual o menor a 85.000 UF	Mismos requisitos que los exigidos para ingresar al régimen Pro Pyme General, además de exigir que los propietarios de la pyme sean contribuyentes de impuestos finales.
Exclusiones	No podían acceder al régimen quienes obtienen más del 35% de sus ingresos totales de ganancias por actividades de los	No pueden acceder al régimen quienes obtienen más del 35% de sus ingresos totales de ganancias por	No podrán ingresar al régimen aquellas empresas que no sean consideradas pymes según la ley o que sus

	<p>números 1 y 2 del art. 20 LIR, de participaciones por contratos de asociación o cuentas en participación, posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedad o cuotas de fondo de inversión. Tampoco podían acceder sociedades cuyo capital pagado perteneciera en más del 30% a socios o accionistas de sociedades que emitieran acciones con contratación bursátil o que fueren filiales de ellas.</p>	<p>actividades de los números 1 y 2 del art. 20 LIR, de participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación, o de la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.</p>	<p>propietarios no sean contribuyentes de impuestos finales en el ejercicio respectivo.</p>
Beneficios	<p>Tributación simplificada consistente en: tributación sobre el flujo efectivo, liberación de llevar contabilidad completa,</p>	<p>Tributación simplificada consistente en: Base imponible determinada según ingresos percibidos y gastos</p>	<p>Tributación simplificada consistente en: Liberación de llevar contabilidad completa, practicar inventarios,</p>

	efectuar balances e inventarios, realizar corrección monetaria, efectuar depreciación del activo inmovilizado.	pagados, liberación de aplicar corrección monetaria, depreciación instantánea del activo inmovilizado, liberación de registros RAI, DDAN, y REX cuando no existen rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida.	confeccionar balances, efectuar depreciaciones, aplicar corrección monetaria, llevar registros de rentas empresariales. Para determinar la base imponible se incluirán todos los ingresos y egresos, sin considerar su fuente u origen ni si se trata de cantidades exentas según ley.
Posibilidad de liberarse IDPC	Si, en el caso que los propietarios, socios o accionistas eran exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile.	Obligados a pagar impuesto de primera categoría con tasa de 25%. Para los ejercicios de los años 2020, 2021 y 2022 será de 10%.	La pyme quedará liberada del pago de IDPC y sus propietarios se afectarán con impuestos finales según la base imponible que determine la empresa.

Obligaciones	Llevar libro de caja, libro de compraventas (contribuyentes sujetos a IVA), libro de ingresos y egresos (contribuyentes no afectos a IVA)	Mantener y preparar registro SAC.	Realizar control de ingresos y egresos mediante registro electrónico de compras y ventas, de lo contrario, deberá registrar los ingresos y egresos diariamente. Obligadas a tener un libro de caja.
Tasa PPM	Tasa general: 0,25% Tasa especial: (tasa de IGC)x(RLI x % de participación de cada socio) dividido por ingresos brutos.	En el ejercicio de inicio: 0,25% Años siguientes: Ingresos brutos del giro del año anterior inferiores a 50.000 UF: 0,25%. Si son mayores a 50.000 UF: 0,5%.	En el ejercicio de inicio: 0,2%. Se utilizará la misma tasa mientras los ingresos brutos del giro no excedan 50.000 UF. En caso que exceda de 50.000 UF: 0,5%.

CAPÍTULO 3: MIGRACIÓN DESDE RÉGIMEN SEMI INTEGRADO A NUEVO RÉGIMEN PRO PYME DE LA LETRA D) Nº 3 LIR

MIGRACIÓN AÑO COMERCIAL 2020 (TRIBUTARIO 2021)

- I. De acuerdo al artículo noveno transitorio de la ley 21.120, la empresa quedará automáticamente incorporada en el régimen Pro Pyme General, ya que cumple con los requisitos de ingreso señalados anteriormente al estudiar dicho régimen.

- II. En cuanto a los registros tributarios, cabe tener presente que la modernización tributaria, con su finalidad de simplificación, liberó a las empresas de la obligación de llevar registros empresariales, bajo la condición de no percibir o generar rentas exentas de impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida. Bajo todo evento debe llevar un registro SAC separando los créditos con derecho a restitución de aquellos que no contemplan dicho derecho.

- III. Cabe tener presente, que a partir de la entrada en vigencia de la ley 21.210, la información tributaria de la empresa pasa directamente al formulario 22 (formulario de declaración de renta), el cual contiene en sus recuadros 17 al 21 información relativa al régimen Pro Pyme.
 - Recuadro 17: Determinación de la base imponible
 - Recuadro 18: Rentas afectas a impuestos finales (RAI)

- Recuadro 19: Capital propio simplificado
- Recuadro 20: Registro de rentas empresariales (RAI, REX, STUT)
- Recuadro 21: Saldo acumulado de créditos (SAC)

La Circular N° 73 del SII emitida con fecha 22 de diciembre de 2020, estableció la forma de determinar los montos iniciales en los diferentes registros.

1. Determinación del monto que se debe anotar en el registro RAI al 1º de enero de 2020

Concepto	Monto
CPT positivo o negativo determinado al término al 31 de diciembre de 2019, de acuerdo al N° 1 del artículo 41 de la LIR vigente a esa fecha.	(+/-)
Por no formar parte del monto del CPT al término del año comercial, para efectos de calcular el saldo de rentas afectas a IF, deben reponerse las siguientes cantidades:	
a) El <u>saldo negativo</u> del registro REX determinado al 31 de diciembre de 2019. Este saldo se debe considerar en su valor absoluto (sin el signo negativo).	(+)
Si el resultado de esta suma fuere negativo, se considerará un valor equivalente a cero:	(=)
Al resultado anterior se deberán descontar las siguientes cantidades:	
a) <u>Saldo positivo</u> del registro RAP ³⁰ que se determine al 31 de diciembre de 2019.	(-)
b) <u>Saldo positivo</u> del registro REX ³¹ que se determinen al 31 de diciembre de 2019.	(-)
c) <u>Capital aportado</u> efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas según la variación del IPC entre el mes anterior al del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial 2019).	(-)
d) Solo para los efectos de determinar las rentas afectas a IF que deben formar parte del registro RAI, se considerará como capital, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con <u>re inversiones de utilidades</u> que se encuentren formando parte del registro FUR ³² determinado al 31 de diciembre de 2019 (siempre que no estén ya contenidas bajo el concepto de capital anterior).	(-)
e) <u>El sobreprecio obtenido por sociedades anónimas en la colocación de acciones de propia emisión</u> , reajustado según la variación del IPC entre el mes anterior al pago del sobreprecio y el mes anterior al cierre del año comercial 2019, y que de acuerdo con el párrafo segundo del N° 5 del artículo 17, se considerarán capital respecto de la empresa.	
Rentas afectas a impuestos determinadas al 1º de enero de 2020 (solo si el resultado es positivo se deberá anotar en el registro RAI).	(=)

Fuente: Circular N° 73 SII fecha 22 de diciembre de 2020

2. Para la determinación del monto que se debe anotar en el registro REX al 1º de enero de 2020, deben considerarse las siguientes cantidades:

- i. Remanente del registro REX al 31.12.2019
- ii. Rentas con tributación cumplida que deben ser retiradas, remesadas o distribuidas en primer lugar (Ej: saldos de registro RAP que tengan empresas que anteriormente estaban sujetas a régimen de renta atribuida)
- iii. Rentas con tributación cumplida, que pueden ser distribuidas en la oportunidad que defina la empresa, sin considerar las reglas de imputación que establece la LIR (Ej: rentas gravadas con ISFUT). Este registro debe llevarse de manera separada dentro del registro REX, dependiendo de si son rentas gravadas con ISFUT según las leyes 20.780 o 20.899 o la ley 21.210, esto porque las primeras pueden verse afectadas por el artículo 39 transitorio de la nueva ley.
- iv. Rentas con tributación cumplida sin prioridad en su orden de imputación (Ej: rentas percibidas por empresas sujetas al régimen pro pyme transparente)
- v. Rentas exentas de impuestos finales
- vi. Ingresos no renta.

*Todas deben ser controladas de forma separada dentro del registro REX.

3. Para la determinación del monto que se debe anotar en el registro SAC al 1º de enero de 2020, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

En el caso del régimen Pro Pyme, el saldo del registro SAC originado a partir del 01.01.2020 se compondrá solo por créditos no sujetos a restitución. En cuanto a

los créditos acumulados hasta el 31 de diciembre de 2019, las empresas deben separar aquellos acumulados hasta el 31 de diciembre de 2016 (distinguiendo si tienen o no derecho a devolución) de los acumulados a partir de enero de 2017, los cuales deben controlar por separado los créditos con obligación de restitución como aquellos no sujetos a dicha obligación, subdividiéndose a su vez en aquellos con derecho a devolución y aquellos que no la contemplan. los créditos así determinados formarán parte de los saldos iniciales sin cambiar su naturaleza.

- IV. Los contribuyentes sujetos a régimen Pro Pyme General deberán presentar la Declaración Jurada 1948, para dar cuenta de la situación tributaria de retiros y distribución de dividendos⁴⁰.

⁴⁰ Debido a que en el régimen Pro Pyme no se aplica corrección monetaria, se genera una situación particular al comparar los saldos de los registros con el presentado en la Declaración Jurada 1948, ello si se tiene en cuenta que los registros empresariales se construyen sin actualización de los montos, mientras que en la la Declaración Jurada se reportan los valores actualizados

Caso Práctico

Antecedentes

- I. La sociedad J.A.P.P Ltda. con inicio de actividades el 05 de enero de 2015, con giro de importaciones y distribución de insumos e instrumentos médicos, sujeta al régimen de imputación parcial de créditos contenida en el antiguo artículo 14 letra B) incorporado por la ley 20.780 del año 2014; proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias:
- II. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se encuentran al 31.12.2019:

Socio 1: Persona natural contribuyente de IGC	50.000.000
Socio 2: Persona natural contribuyente de IGC	50.000.000
Total capital aportado	100.000.000

- III. De acuerdo al artículo noveno transitorio de la ley N° 21.210 la empresa quedó sujeta al régimen Pro Pyme General, establecido en el artículo 14 letra D) N° 3 de la LIR, a contar del 01.01.2020. Además la empresa informó que no optó por determinar su renta efectiva por contabilidad simplificada.
- IV. El registro tributario de renta empresarial al 31.12.2019 acusa los siguiente saldos:

DETALLE	RAI	DDAN	REX			SAC				STUT
			Rentas exentas	Ingresos no renta	ISFUT Ley 20.780 Ley 20.899	Acumulado a contrar de 01.01.2017		Acumulado hasta 31.12.2016		
						Crédito por IDPC		Crédito por IDPC		
						Factor	0,369863	TEF	0,142857	
			No sujeto a restitución	Sujeto a restitución	Sin devolución	Con devolución				
Remanente	1.000.000	0	40.000	110.000	20.000	0	369.863	0	30.000	210.000

Total registro REX al 31.12.2019: 170.000

Comentarios

- La empresa se encuentra sujeta al régimen de depreciación lineal indirecta por lo que demuestra DDAN 0, es decir, no ha ejercido en su historial depreciaciones aceleradas.
- ISFUT: montos liberados cuya tributación se encuentra cumplida. Los socios tienen la opción de retirar desde ISFUT liberados de gravarse en el impuesto global complementario.
- El recuadro demuestra que entre 2018 y 2019 (cuando la tasa de IDPC era 27%) la empresa generó utilidades (RLI) por un monto de 1.369.863, lo que da un RAI neto de 1.000.000 los cuales al 31.12.2019 no se habían retirado. El crédito asociado (SAC) sujeto a restitución de 369.863 con un factor de 0,369863 (determinado según la siguiente operación: tasa de impuesto/100 - tasa de impuesto), corresponde al RAI neto no retirado.

- V. Capital propio tributario determinado al 31.12.2019, de acuerdo al N°1 del artículo 41 de la LIR, según su texto vigente a dicha fecha.....**101.170.000**

VI. Determinación de la base imponible de acuerdo al N°3 de la letra D) artículo 14 LIR.

(+) Ingresos del giro percibidos en el ejercicio				65.000.0000
(-) Gastos o egresos pagados en el ejercicio				- 27.000.000
(=) Base imponible				38.000.0000
IDPC	(RLI	x		10 ⁴¹ %)
.....				3.800.000

VII. Otros antecedentes

- Con fecha 09.05.2020 la empresa percibió un dividendo afecto a impuestos finales, proveniente de la sociedad C.G.V Ltda., sujeta al régimen semi integrado.
Valor sin reajute**1.000.000**
- El dividendo tiene crédito por IDPC sujeto a restitución y con devolución de factor 0,369863, por la suma de**369.863**
- Con fecha 19.05.2020, se pagaron multas fiscales⁴², por la suma de**480.000**
- Con fecha 30.04.2020 se pagó el IDPC correspondiente al año tributario 2020, impuesto no provisionado en el ejercicio anterior. Este impuesto fue cubierto totalmente por PPM, por la suma de**369.863**

⁴¹ Tasa de impuesto de régimen Pro Pyme es de 25%, sin embargo para los años comerciales 2020, 2021 y 2022 será de 10%.

⁴² Gasto rechazado que la ley expreamente exige del pago de impuesto único adicional. Debe agregarse a la base imponible.

VIII. Durante el ejercicio 2020, se materializaron los siguientes retiros efectivos⁴³ de parte de los socios, los cuales se presentan sin reajuste:

- 16.07 retiro socio A**15.000.000**
- 19.07 retiro socio B**15.000.000**

IX. La empresa al 31.12.2020 informa el monto de su capital propio tributario, determinado de acuerdo a la letra (j) del N°3 de la letra D) del artículo 13 LIR:

- (+) Capital propio tributario inicial (incluye capital aportado, utilidades acumuladas y reajustes del régimen anterior).....**101.170.000**
- (+) Base imponible del ejercicio**38.000.000**
- (+) Dividendos percibidos**1.000.000**
- (-) Gastos rechazados no afectos al artículo 21**849.863**
- (-) Retiros del ejercicio**30.000.000**
- (=) Capital propio tributario final determinado al 31.12.2020**109.320.137**

X. Registro tributario de rentas empresariales al 31.12.2020

Detalle	Control	RAI	DDAN	REX			SAC						STUT
				Rentas Exentas	Ingresos no renta	ISFUT Ley 20.780 Ley 20.899	Acumulados desde 01.01.2017		Acumulados hasta el 31.12.2016		Acumulados desde 01.01.2020		
							Crédito por IDPC		Crédito por IDPC		Crédito por IDPC		
							Factor	0,369863	Factor	0,142857	Factor	0,111111	
No sujeto a restitución Con devolución	Sujeto a restitución Con devolución	Sin devolución	Con devolución	No sujeto a restitución Con devolución	Sujeto a restitución Con devolución								

⁴³ Para efectos de facilitar el ejercicio, se supone que los socios en la escritura de la sociedad pactaron retiros en montos iguales.

Remanente anterior	1.170.000	1.000.000	0	40.000	110.000	20.000	0	369.863	0	30.000		0	210.000
Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....	-1.000.000	-1.000.000											
<u>Razonabilidad del capital</u>													
(+) Capital propio tributario 109.320.137													
(+) Retiros del ejercicio 30.000.000													
(+) Saldo REX negativo 0													
(-) Saldo REX positivo 170.000													
(-) Capital aportado 100.000.000													
(-) Rentas afectas del ejercicio: 39.150.137	39.150.137	39.150.137											
Crédito IDPC sobre RLI.....											3.800.0000		
Crédito por IDPC sobre dividendo percibido.....								369.863					
Subtotal Antes de imputaciones	39.150.137	39.150.137	0	40.000	110.000	20.000	0	369.863	0	30.000	3.800.0000	0	210.000
<u>Menos</u>	-15.000.000					-20.000							

16.07	retiro socio 1	-14.980.000												
		-15.000.000												
19.07	retiro socio 2	-15.000.000												
Remanente ejercicio siguiente		9.150.137	9.170.137	0	40.000	110.000	0	0	739.726		30.000	468.892	0	210.000

*Modelo de registro tributario de rentas empresariales extraído de Circular N° 73, de fecha 20 de Diciembre de 2020, emitida por SII. Montos utilizados son de autoría propia.

*La razonabilidad del capital, cuando el capital que allí se determina es mayor al capital propio determinado a través de los estados financieros de la empresa, demuestra que en el tiempo existieron resultados positivos que no pasaron por la tributación, por lo tanto al ser retirados no tendrán derecho a crédito por IDPC.

XI. Recuadros N° 20 y N° 21 Formulario 22.

A continuación se acompañan los recuadros N° 20 y N° 21 del formulario de declaración de la renta, con los datos adquiridos en el ejercicio anterior.

RECUADRO N° 20: REGISTRO TRIBUTARIO DE RENTAS EMPRESARIALES Y MOVIMIENTO STUT (ART. 14 LETRA D) N° 3 LIR														
	RAI	REX						STUT						
		RENTAS CON TRIBUTACIÓN CUMPLIDA			RENTAS EXENTAS		INR							
		RAP Y DIFERENCIA INICIAL EX ART. 14 TER A) LIR	ISFUT	OTRAS										
Remanente ejercicio anterior o saldo inicial (saldo positivo)	1451	1000000	1452	1752	20000	1753	1453	40000	1454	111000	1382	210000	+	
Remanente ejercicio anterior o saldo inicial (saldo negativo)			1589			1754	1455		1456				-	
Monto imputado al IS art. 25° transitorio Ley N°21.210	1457			1458							1383		-	
Aumentos del ejercicio (por reorganizaciones)	1392		1393	1755	1756		1394		1395		1384		+	
Disminuciones del ejercicio (por reorganizaciones)	1396		1397	1757	1758		1398		1399		1385		-	
Reversos y/o disminuciones del ejercicio (propios)	1459		1460	1759	1760		1461		1462		1386		-	
Aumentos del ejercicio (propios)	1463	38150137	1464	1761	1762		1465		1466				+	
Otros aumentos del ejercicio	1467		1468	1763	1764		1469		1470		1387		+	
Otras disminuciones del ejercicio	1471		1472	1765	1766		1473		1474		1388		-	
Retiros, dividendos o remesas imputados a los RTRE	1475	30000000	1476	1767	1768		1477		1478		1389		-	
Retiros en exceso y devoluciones de capital imputados en el ejercicio	1480		1481	1769	1770		1482		1483		1390		-	
Remanente ejercicio siguiente (saldo positivo)	1484	9150137	1485	0	1771	20000	1772	1486	40000	1487	111000	1391	210000	=
Remanente ejercicio siguiente (saldo negativo)			1489	0		1773	1490	0	1491	0			=	

RECUADRO N° 21: REGISTRO SAC (ART. 14 LETRA D) N° 3 LIR													
	Acumulados a contar desde el 01.01.2017					IPE	Acumulados hasta el 31.12.2016						
	No Sujeto a Restitución		Sujeto a Restitución		Sin D° Devolución		Con D° Devolución	Sin D° Devolución	Con D° Devolución	IPE			
	Sin D° Devolución	Con D° Devolución	Sin D° Devolución	Con D° Devolución									
Remanente ejercicio anterior o saldo inicial (saldo positivo)	1495	1496	1497	1498	369863	1499	1501	1502	30000	1503	+		
Remanente ejercicio anterior o saldo inicial (saldo negativo)	1655	1656	1504	1505							-		
Monto imputado al IS art. 25° transitorio Ley N°21.210							1506	1507			-		
Aumentos del ejercicio (por reorganizaciones)	1590	1436	1437	1438	1439	1441	1442	1443			+		
Disminuciones del ejercicio (por reorganizaciones)	1444	1447	1448	1449	1508	1509	1510	1511			-		
IDPC e IPE base imponible generada en el ejercicio	1512	1513	3800000			1514					+		
IDPC e IPE retiros o dividendos percibidos	1515	1516	1517	1518	1519	1520	1521	1522			+		
Otros aumentos del ejercicio	1523	1524	1525	1526	369863	1527	1528	1529	1530		+		
Otras disminuciones del ejercicio	1531	1532	1533	1534	1535	1536	1537	1538			-		
Asignado a remesas, retiros o dividendos efectuados en el ejercicio	1539	1540	3331108	1541	1542	1543	1544	1547	1548		-		
Asignado a Retiros en exceso y devoluciones de capital efectuados en el ejercicio	1549	1550	1551	1552	1553	1554	1555	1556			-		
IDPC e IPE asignado a gastos rechazados del art. 21 inc. 1° no afectos a IU 40% y del inciso 2° LIR	1557	1558				1559	1560	1561	1562		-		
Remanente ejercicio siguiente (saldo positivo)	1563	1564	468892	1565	0	1566	739726	1567	1568	1569	30000	1570	=
Remanente ejercicio siguiente (saldo negativo)	1368	1371	0	1571	0	1572	0						=

OTRAS CONSIDERACIONES PARA MIGRAR DE RÉGIMEN

Es pertinente tener en cuenta, al momento de realizar la migración de régimen, el N° 1) del artículo cuadragésimo transitorio de la ley 21.210, el cual contiene la normativa específica respecto de las reglas que deben seguir las empresas que se cambiaron del antiguo régimen Semi Integrado al nuevo régimen Pro Pyme General.

En efecto, el artículo dispone lo siguiente:

1. Teniendo en cuenta lo establecido en artículo 31 de la LIR, el cual se refiere a los gastos que se deben deducir para la determinación de la renta líquida imponible y,

particularmente en el número 3º de dicha norma, donde se señala que podrán deducirse de la renta líquida imponible las pérdidas de ejercicios anteriores siempre y cuando éstas no hayan sido absorbidas, se considerarán como gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al régimen Pro Pyme las pérdidas tributarias determinadas al término de ejercicio anterior (año 2019).

2. De igual modo, el artículo 31 N° 5 y 5 bis de la LIR, señala que los activos físicos depreciables que al término del ejercicio anterior se encuentren pagados, deben considerarse como gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen. Así las cosas, al migrar se debe estar atento a, por ejemplo, si durante el régimen Semi integrado el contribuyente depreció un bien que aun se encuentra pendiente de pago, y en ejercicios posteriores ya encontrándose en régimen propyme se paga, ya que se debiera sumar a la renta líquida imponible lo ya depreciado, llevando el 100% del valor neto a gasto una vez pagado.
3. También, se considera gasto o egreso del primer día del ejercicio sujeto al nuevo régimen⁴⁴, todas las existencias de bienes del activo realizable que se encuentren pagadas, considerando como monto su valor tributario al cierre del ejercicio anterior.
4. Lo mismo ocurre con los gastos diferidos que se mantengan en el activo de la empresa al cierre del ejercicio anterior. Por ejemplo, los gastos de organización y puesta en marcha de una empresa que han sido amortizados a 5 años, cuando la empresa se cambia de régimen a los 3 años de vida.
5. Por su parte, los ingresos devengados y los gastos adeudados al 31 de diciembre de 2019, no se considerarán en la determinación del resultado tributario cuando se perciban o paguen.

⁴⁴ Se considerará a su valor neto tributario

Además, teniendo en cuenta lo señalado anteriormente en la tesis y solo a modo de completar el presente resumen de consideraciones para migrar de régimen Semi integrado a Pro Pyme General se debe registrar como saldo inicial:

6. En el registro RAI, el saldo del registro RAI que mantenga la empresa al 31 de de diciembre de 2019. Recordar que el registro RAI es solo obligatorio para aquellas empresas que tengan rentas con tributación cumplida, rentas exentas de los impuestos finales o ingresos no constitutivos de renta.
7. Se registrará como saldo inicial del registro REX, el saldo del registro REX que mantenga la empresa al 31 de de diciembre de 2019. Recordar que el registro RAI es solo obligatorio para aquellas empresas que tengan rentas con tributación cumplida, rentas exentas de los impuestos finales o ingresos no constitutivos de renta.
8. Se reconocerá como saldo inicial del registro SAC, el saldo acumulado de crédito que mantenga la empresa al 31 de diciembre de 2019, si tuviere.

CAPÍTULO 4: OTRAS MODIFICACIONES LEY 21.210

4.1 Tratamiento actual del Fondo de Utilidades Tributables (FUT)

Como se ha comentado a lo largo del presente trabajo, antes de la modificación introducida por la ley 20.780 del año 2014, el control de los registros empresariales se mantenía en el denominado “Fondo de Utilidades Tributables” o “FUT”, en el cual se reflejaba la historia de las utilidades tributables como no tributables, fueran generadas por la empresa o por sociedades en que la empresa tuviese participación. Dicha forma de llevar los registros empresariales fue obligatoria hasta el 31 de diciembre de 2016, fecha en la cual las empresas debieron optar por tributar en alguno de los nuevos regímenes de tributación incorporados por la ley 20.780⁴⁵, los cuales eliminaron el denominado FUT para dar paso a los registros empresariales a los cuales se hace referencia en el capítulo primero de este trabajo al reseñar los antiguos regímenes de tributación.

Sin embargo, a pesar de que el Fondo de Utilidades Tributables está en desuso, no se pueden desatender los montos ahí incorporados hasta el 31 de diciembre de 2016. Por ende, las reformas que han modificado los regímenes tributarios junto con sus exigencias para controlar las utilidades de la empresa, se han encargado de dar un tratamiento especial a los montos acumulados en el FUT.

Es así como el artículo vigésimo quinto transitorio de la ley 21.210 establece un régimen opcional de ISFUT (impuesto sustitutivo al fondo de utilidades tributables). Señalando que, los contribuyentes de primera categoría que tributen sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que al término de los años comerciales 2019, 2020 y 2021, mantengan utilidades tributables que hayan sido generadas hasta el día 31 de diciembre de 2016 y que a la fecha de ejercer la opción se encuentren pendientes de distribución o retiro,

⁴⁵ Régimen de Renta Atribuida o Régimen Semi-integrado.

podrán ejercer la opción de someterse al régimen opcional de tributación sobre una parte o el total de las utilidades pendientes de tributación, pagando un impuesto de tasa general fija del 30% sobre los montos a retirar, con derecho a aplicar el crédito obtenido por pago de impuesto de primera categoría, atendido el carácter de impuesto sustitutivo del ISFUT.

La base imponible del ISFUT se determina de distintas maneras según la oportunidad en que se ejerza la opción.

La siguiente tabla indica el detalle del momento para ejercer la opción de acogerse al régimen, así como, las utilidades pendientes de tributación sobre las cuales aplica:

Utilidades sobre las cuales aplica el ISFUT	Oportunidad en que se puede ejercer la opción
Utilidades generadas al 31.12.2016, que mantengan pendientes su tributación con impuestos finales al 31.12.2019.	Último día hábil bancario del mes de diciembre de 2020.
Saldo de utilidades generadas al 31.12.2016, que mantengan pendientes su tributación con impuestos finales al 31.12.2020.	Último día bancario del mes de diciembre de 2021.
Saldo de utilidades generadas al 31.12.2016, que mantengan pendientes su tributación con impuestos finales al 31.12.2021.	Último día hábil del mes de abril del año 2022.

Fuente: Circular N° 43 de fecha 24 de junio de 2020

El N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio señala la forma para determinar el saldo de utilidades que se puede acoger a esta opción. El procedimiento será distinto dependiendo del momento en que se ejerza la opción. Además, si la opción se ejerce en el año 2020, dependerá de si el contribuyente se encontraba sujeto al régimen de renta atribuida o semi-integrado al 31 de diciembre de 2019.

Con fecha 24 de junio de 2020, el Servicio de Impuestos Internos publicó la Circular N° 43, en la cual especifica y ejemplifica los procedimientos establecidos en el N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio de la ley 21.210.

Es de importancia mencionar que tanto el ISFUT, como los gastos financieros y otros gastos directamente asociados al pago del impuesto en que el contribuyente haya incurrido para su aplicación, no constituyen gastos para los fines de la ley de impuesto a la renta. Dichos montos deberán deducirse de las sumas afectas con la aplicación del impuesto, debiendo ser incorporadas al registro REX⁴⁶.

4.2 Tratamiento actual del Pago Provisional de Utilidades Absorbidas (PPUA)

En primer lugar, cabe tener presente que el PPUA es el impuesto de primera categoría pagado que afectó a las utilidades absorbidas por pérdidas tributarias y que constituyen un crédito para su titular⁴⁷.

El tratamiento del pago provisional de utilidades absorbidas ha ido sufriendo modificaciones con las diversas reformas que a experimentado el sistema tributario. Antes de la reforma de 2014, se podía recuperar el PPUA, mediante la recuperación del impuesto de primera categoría pagado, tanto de la misma empresa que experimenta pérdidas (absorción de utilidad de la misma empresa), así como de empresas externas en las cuales la empresa que experimenta la pérdida tenía participación (absorción de utilidades de otras empresas), esto principalmente porque la norma no hacía distinción alguna al respecto⁴⁸. Es así, como se tenía un PPUA que no se consideraba un monto tributable toda vez que ya había cumplido con la tributación al momento de su provisión o pago (cuando la pérdida la había sufrido la misma empresa) y por otro lado, cuando se recuperaba el PPUA de una

⁴⁶ Artículo vigésimo quinto transitorio N° 12, Ley 21.210

⁴⁷ Fuenteabla Sandoval Xiomara Edén, Saez Soto Joel Edgardo [2017], *“PPUA: Pago Provisional Por Utilidades Absorbidas”*, Universidad de Concepción.

⁴⁸ Artículo 31 N° 3 LIR (antes de promulgación de ley 20.780): *“En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la LIR”*.

empresa en la que se tenía participación, la hipótesis era distinta, por lo que el impuesto recuperado constituía un incremento patrimonial, pasando a ser un gasto tributable, formando parte de la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría, además de ser necesario el correspondiente registro en el fondo de utilidades tributables.

La situación cambió después de la reforma de 2014, ya que la ley 20.780 estableció como prerrequisito para recuperar el PPUA que la empresa perciba retiros o dividendos de otras empresas que se encuentren obligadas al pago de impuestos finales y que haya sido pagado el impuesto de primera categoría correspondiente a dicha utilidad, es decir, que necesariamente existiera una participación de la empresa en otras sociedades y que por esta vía se recuperara el PPUA, impidiendo recuperarlo cuando la misma empresa sufriera una pérdida.

Junto con la reforma, el orden de imputación sufrió un cambio radical, pues al 31 de diciembre de 2016 las pérdidas tributarias se imputaban a las utilidades acumuladas en el fondo de utilidades tributables, registro eliminado con la ley 20.780 desde 2017, por lo que la citada ley estableció el siguiente orden de imputación:

- 1ª imputación: retiros y dividendos afectos a impuesto global complementario o impuesto adicional percibidos en el mismo ejercicio
- 2ª imputación: rentas que le sean atribuidas por terceros a la empresa
- 3ª imputación: deducida como gasto en la renta líquida imponible del ejercicio siguiente.

Predeciblemente la ley 21.210 incluiría modificaciones al tratamiento del PPUA. En su artículo 27º transitorio modifica el artículo 31 Nº 3 de la Ley sobre impuesto a la renta, estableciendo límites a la recuperación del impuesto, para eliminarlo definitivamente a partir de año 2024.

El Servicio de Impuestos Internos, mediante la circular N° 19 de abril de 2021, instruyó sobre la imputación de las pérdidas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales, durante los años comerciales 2020 a 2023⁴⁹.

Cabe tener presente que, el artículo 27º transitorio dispone que las normas ahí establecidas entrarán en vigencia a partir del 1º de enero de 2024, manteniéndose vigente el estatuto sobre imputación de pérdidas, con la única diferencia que para los años comerciales 2020, 2021, 2022 y 2023 se establecen los siguientes límites:

EJERCICIO	LÍMITE MÁXIMO A IMPUTAR	
Año comercial 2020; año tributario 2021	90% de la cantidad menor entre:	Suma anual de los retiros o dividendos afectos a impuestos finales, percibidos en el ejercicio y la pérdida tributaria del ejercicio
Año comercial 2021; año tributario 2022	80% de la cantidad menor entre:	Suma anual de los retiros o dividendos afectos a impuestos finales, percibidos en el ejercicio y la pérdida tributaria del ejercicio
Año comercial 2022; año tributario 2023	70% de la cantidad menor entre:	Suma anual de los retiros o dividendos afectos a impuestos finales, percibidos en el ejercicio y

⁴⁹ Materia circular N° 19 de abril de 2021.

		la pérdida tributaria del ejercicio
Año comercial 2023; año tributario 2024	50% de la cantidad menor entre:	Suma anual de los retiros o dividendos afectos a impuestos finales, percibidos en el ejercicio y la pérdida tributaria del ejercicio

Fuente: Circular Nº 19 de abril de 2021.

4.3 Fin del giro

Siguiendo la finalidad de modernización de la ley Nº 21.210, el principal cambio que se efectúa al artículo 69 del Código Tributario es modificar la forma principal mediante la cual el contribuyente pone fin a su vida tributaria. Es en la carpeta tributaria electrónica -especie de perfil electrónico del contribuyente donde se manifiesta su vida tributaria- donde debe expresarse la intención de poner término al giro, por intermedio de un formulario⁵⁰ por el cual se da el correspondiente aviso al Servicio de Impuestos Internos. En dicho aviso debe incluirse el balance de término de giro, así como los demás antecedentes necesarios para la determinación de los impuestos que correspondan y aquellos que el contribuyente estime conveniente adjuntar.

⁵⁰ Formulario Nº 2121.

La página web del Servicio de Impuestos Internos, con su propósito de facilitar los trámites a los contribuyentes, desplegará un formulario sugiriendo documentos obligatorios⁵¹ y opcionales⁵² para ser adjuntados por quien solicita el término el giro.

El Servicio de Impuestos Internos procederá a actualizar la información en todos los registros que corresponda, contando con un plazo de 6 meses, desde la presentación del formulario, para girar cualquier diferencia y certificar el término de giro. En caso que no exista pronunciamiento dentro de dicho plazo, se entiende aceptada la declaración del contribuyente, excepto que ocurra alguna de las siguientes situaciones:

1. Que el Servicio de Impuestos Internos tome conocimientos de nuevos antecedentes que modifiquen la determinación de impuestos
2. Que el contribuyente presente antecedentes adicionales que no haya tenido a disposición al momento de realizar la declaración
3. Que se establezca mediante resolución fundada que la declaración es maliciosamente falsa.

En los casos anteriores, el Servicio tiene un plazo de 3 meses para revisar los nuevos antecedentes, contados desde que se tome conocimiento de ellos. En caso que no se pronuncie en dicho plazo, procede lo dispuesto en los artículos 59º y 200º del Código Tributario⁵³.

El procedimiento señalado anteriormente es el método principal para poner fin al giro de un contribuyente, sin embargo, el legislador tuvo en consideración a aquellos

⁵¹ Formulario 22, declaración jurada, libro de compra y venta, registro de rentas exentas de impuesto global complementario, registro de rentas afectas a impuesto, registro de rentas atribuidas propias, registro de saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría, determinación de renta líquida imponible.

⁵² Libro mayor, libro FUT, libro diario, libro de inventario, libro registro de renta líquida imponible, registro fondo de utilidades no tributarias, registro fondo de utilidades tributarias, último documento timbrado emitido, certificado de deuda fiscal, determinación de capital propio tributario, formulario 2117, libro control de existencias, formulario 2121.

⁵³ Normas sobre prescripción.

contribuyentes que no tienen acceso a sus carpetas electrónicas, por lo que la norma dispone lo siguiente: *“Tratándose de contribuyentes que desarrollen su actividad económica en un lugar geográfico sin cobertura de datos móviles o fijos de operadores de telecomunicaciones que tienen infraestructura, o sin acceso a energía eléctrica o en un lugar decretado como zona de catástrofe conforme a la legislación vigente, no estarán obligados a efectuar la declaración de término de actividades mediante la carpeta electrónica, pudiendo siempre optar por hacerlo en las oficinas del Servicio o en los puntos de atención que éste señale mediante resolución”*.

De este modo, la norma establece dos opciones para la presentación de la declaración de término de giro, una mediante la carpeta tributaria virtual y otra -exclusiva para aquellos contribuyentes que no pueden acceder al Servicio de manera virtual- presencialmente en las oficinas del Servicio de Impuestos Internos.

Una vez aceptada la declaración, el Servicio quedará inhibido de pleno derecho para realizar revisiones o fiscalizaciones, debiendo notificar al contribuyente del cierre definitivo del proceso en un plazo de 15 días.

El artículo 38 bis de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, es el encargado de determinar la forma en que se liquidarán o girarán los impuestos a que quedan afectos los contribuyentes que soliciten el término de su giro, distinguiendo distintas modalidades dependiendo del régimen al que se encuentre acogida la empresa.

3.4.1 Contribuyentes acogidos al artículo 14 letra A) de la Ley Sobre Impuesto a la Renta

La norma dispone que los contribuyentes sujetos a este régimen, tributarán sobre las cantidades acumuladas en la empresa, las cuales se entenderán retiradas, remesadas o distribuidas, debiendo pagar un impuesto de 35%, sólo respecto de las rentas o cantidades

que correspondan a propietarios afectos a impuestos finales o no obligados a llevar contabilidad completa. De dicho impuesto se puede rebajar los montos incorporados en el registro de créditos acumulados. En el caso de producirse un exceso de crédito este no podrá ser recuperado.

La Circular N° 73 emitida por el SII con fecha 22 de diciembre de 2020 establece el siguiente recuadro resumen para determinar la base imponible del impuesto:

Concepto	Monto \$
CPT positivo o negativo determinado a la fecha de término de giro, según lo dispuesto en el N° 10, del artículo 2°.	(+/-)
<u>Más:</u>	
a) El saldo negativo del registro REX (considerado su valor absoluto, esto es, sin el signo negativo).	(+)
Subtotal (si el resultado de la suma es negativo se debe considerar un valor igual a cero)	(=)
<u>Más:</u>	
a) Retiros en exceso determinados al 31.12.2014, que se mantengan pendientes de imputación ¹³³ , reajustados según la variación del IPC hasta la fecha de término de giro.	(+)
<u>Menos:</u>	
a) El saldo positivo del registro REX.	(-)
b) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente a la empresa, más sus aumentos y descontadas las disminuciones posteriores se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados según la variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.	
Se incluye en este concepto, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con reinversiones de utilidades, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado, siempre que se encuentren incluidas dentro del saldo FUR ¹³⁴ .	(-)
Rentas o cantidad acumuladas en la empresa a la fecha de término de giro.....	(=)
<u>Más:</u>	
100% del crédito por IDPC y del crédito por IPE del artículo 41 A incorporados en el registro SAC determinado a la fecha de término de giro, incluyendo aquellos créditos por igual concepto; acumulados al 31 de diciembre de 2019 ¹³⁵ .	(+)
Base imponible de término de giro.....	(=)

Ejemplo.

Antecedentes:

- 1) Sociedad de responsabilidad limitada, sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14.
 2) Socios: - Participación social del socio a), sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 40%
 - Participación social del socio b), contribuyente del IGC 60%

	Detalle	\$
(+)	Capital propio tributario determinado al 31.10.2020.....	8.000.000
(+)	Saldo negativo registro REX.....	0
(=)	Subtotal (si de la suma resulta un valor negativo se debe considerar un valor igual a cero).....	8.000.000
(+)	Retiros en exceso, reajustados.....	0
(-)	Saldo positivo registro REX.....	0
(-)	Capital aportado (incluye FUR), reajustado.....	-7.000.000
(=)	Subtotal.....	1.000.000
(+)	Saldo registro SAC; crédito por IDPC con restitución.....	300.000
(=)	Base imponible de término de giro.....	1.300.000

Desarrollo:

Renta que se entiende retiradas, socio a).....	1.000.000	40%	400.000
Crédito por IDPC con restitución asignado al retiro.....	300.000	40%	120.000
Impuesto de término de giro según tasa, socio b).....	1.300.000	60%	780.000
Crédito por IDPC con restitución.....	300.000	60%	180.000
Impuesto de término de giro neto a pago.....			273.000
			-117.000
			156.000

Fuente: Circular Nº 73 emitida por SII con fecha 22 de diciembre de 2020

3.4.2 Contribuyentes acogidos al artículo 14 D) nº 3

La norma dispone que las pymes acogidas a este régimen, al igual que las empresas acogidas al régimen semi integrado, considerarán retiradas, remesadas o distribuidas las cantidades acumuladas, considerando los siguientes valores para determinar su capital propio tributario: (i) los que formen parte de su activo realizable, valorado según costo de reposición (ii) los bienes físicos de su activo inmovilizado, a su valor actualizado al término del giro, aplicando depreciación normal (iii) todos los demás activos valorizados conforme a lo dispuesto en el artículo 41 LIR.

El impuesto a pagar es de un 35% sólo respecto de las rentas o cantidades que correspondan a propietarios afectos a impuestos finales o propietarios que no sean contribuyentes acogidos a los regímenes tributarios de la letra A) o D) nº 3 del artículo 14. De dicho impuesto se puede rebajar los montos incorporados en el registro de créditos acumulados. En el caso de producirse un exceso de crédito este no podrá ser recuperado.

La Circular Nº 62 emitida por el SII con fecha 24 de septiembre de 2020, establece el siguiente recuadro resumen para determinar la base imponible del impuesto en este régimen:

Concepto	Monto	
Valor Positivo del CPT a la fecha de término de giro, determinado en conformidad a lo dispuesto por el número 10, del artículo 2 ^o 74, incrementado en el saldo negativo del registro REX. Más: Retiros en exceso determinados al 31.12.2014, que se mantengan pendientes de imputación (reajustados hasta la fecha de término de giro)	\$	
En caso que el CPT registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.		(+)
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra g), del N°3, de la letra D), del artículo 14.	\$	(-)
El monto de los aportes y los aumentos de capital enterados efectivamente en la empresa (reajustados hasta la fecha de término de giro).	\$	(-)
El monto de las disminuciones de capital efectuados (reajustados hasta la fecha de término de giro).	\$	(+)
Incremento por créditos acumulados en el SAC (por concepto de IDPC e IPE)	\$	(+)
Saldo de registro FUR al término de giro (se considera retirado a la fecha de término de giro por el propietario titular de tales reinversiones).	\$	(-)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación con impuestos finales.	\$	(=)

3.4.3 Contribuyentes acogidos al artículo 14 D) nº 8

Las pymes acogidas al régimen de transparencia tributaria deberán realizar un inventario final en que se registrarán los bienes conforme a las mismas reglas señaladas para las empresas acogidas al régimen pro pyme, esto es considerando el valor de los siguientes activos: (i) aquellos que formen parte de su activo realizable, valorado según costo de

reposición (ii) bienes físicos de su activo inmovilizado, a su valor actualizado al término del giro, aplicando depreciación normal (iii) demás activos valorizados conforme a lo dispuesto en el artículo 41 LIR.

Por lo tanto, la base imponible del impuesto será la diferencia que exista entre la suma de las partidas señaladas anteriormente menos las pérdidas determinadas al término de giro. También se gravará con el impuesto el ingreso diferido pendiente de tributación a que hace referencia el artículo 14 D) n° 8 letra d) (producido por cambios de régimen hacia régimen de transparencia tributaria).

3.4.4 Plazo para el pago del impuesto por término de giro

Los contribuyentes tienen un plazo de 2 meses para pagar el impuesto de 35% correspondiente al término de giro.

En aquellos casos que una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, no presente la declaración de término de giro pero el Servicio de Impuestos Internos cuente con antecedentes suficientes que le permitan concluir el cese del giro, se podrán liquidar y girar los impuestos correspondientes, del mismo modo como si se hubiera presentado expresamente la solicitud de término, siempre y cuando se cite previamente al contribuyente, conforme a lo dispuesto en el artículo 63º del Código Tributario. En este último caso los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, se entenderán aumentados en un año desde que se notifique la citación al contribuyente.

La facultad del Servicio procede especialmente en aquellos casos que los contribuyentes que deben presentar declaraciones de forma periódica, no cumplan con dicha imposición o cumpliendo, no declare rentas, operaciones afectas, exentas o no gravadas con impuestos durante un período de 18 meses seguidos o 2 años tributarios consecutivos. En aquellos casos que la entidad o agrupación presente 36 o más períodos tributarios continuos sin

operaciones y no tenga utilidad ni activos pendientes de tributación o no se determinen diferencias netas de impuestos, y no posea deudas tributarias, se presumirá legalmente que ha terminado su giro, lo que será declarado mediante resolución del Servicio, sin necesidad de citación previa.⁵⁴

⁵⁴ Artículo 69º Código Tributario

COMENTARIOS FINALES

Sin duda la ley 21.210 ha sido una herramienta importante para avanzar en la modernización del sistema tributario, esto se evidencia tanto en el impulso por preferir el uso de plataformas digitales para comunicarse con los contribuyentes, así como en la facilitación de los procedimientos y obligaciones que gravan a los mismos.

Es así, como la utilización de documentos digitales junto con la orientación y ayuda que aporta el Servicio de Impuestos Internos mediante su página web, han permitido a los agentes tributarios cumplir con las obligaciones impuestas aun en tiempos difíciles como lo ha sido la pandemia que actualmente nos afecta.

Si bien, un cambio tributario siempre supone un nuevo comienzo de difícil adaptación, es indiscutible que el fin último del legislador es facilitar el cumplimiento de la carga impositiva de los contribuyentes. Los nuevos regímenes y las plataformas electrónicas son una expresión de lo anterior, ya que buscan ser una herramienta útil para minimizar los gastos de las empresas, en cuanto a asesoría tributaria, además de agilizar los distintos procedimientos a los cuales se ven obligados.

Expresión de lo anterior es la innovación de la reforma al eximir de la obligación de llevar los demás registros empresariales, siempre y cuando no se registren montos en el registro REX.

En dicho sentido, los beneficios hacia las pymes han sido oportunos y de gran importancia, sobre todo la rebaja del impuesto de primera categoría que dura hasta el año 2022, lo que les permite ahorrar y enfrentar de mejor manera los efectos adversos de la pandemia.

En la misma línea, la eliminación de la obligación de presentar Declaraciones Juradas, unificando la información en el formulario 22 (recuadros 17 al 21) simplifica la migración de un antiguo régimen al nuevo régimen Pro Pyme General, ya que la información se incorpora en línea en un mismo documento, que a pesar de ser extenso es claro.

Si bien todo cambio en principio es difícil de adoptar, gracias a los esfuerzos realizados por el SII, existe suficiente información (circulars, instrucciones, videos) disponible para que los contribuyentes puedan entender cómo se realiza en la práctica el cambio de régimen. Mediante circulars, el Servicio ha especificado qué contiene cada registro tributario de rentas empresariales, además de graficar mediante ejemplos, la reconstrucción de aquellos registros en los casos en que es necesario mantenerlos. Además, de indicar como se incorpora la información en los distintos recuadros del Formulario 22.

Es por lo anterior, que si bien el cambio introducido por la ley 21.210 requiere de estudio y apertura al conocimiento por parte de los agentes tributarios -lo que es propio de todo cambio legislativo- no hay que desconocer los esfuerzos realizados para facilitar la efectiva implementación de la ley permitiéndole cumplir con su objetivo principal.

Una vez demostrado que la migración al régimen Pro Pyme es compleja pero no impracticable y, teniendo en cuenta la basta información y ayuda para realizarla, cabe dar cuenta y destacar que, según lo estudiado en la presente tesis, el nuevo régimen contenido en el artículo 14 letra D) ampara de manera significativa a las empresas de menor tamaño, con una tasa de impuesto menor, permitiéndoles llevar una contabilidad simplificada, otorgando el 100% de lo pagado por IDPC como crédito para imputar contra impuestos finales, liberándolas de practicar corrección monetaria, entre otros beneficios que le permiten al contribuyente economizar recursos antes destinados a cumplir con las engorrosas obligaciones tributarias.

A pesar de la efectiva simplificación implementada por la ley, ésta no queda exenta de problemas o dificultades, particularmente en el régimen Pro Pyme, llama la atención la situación que se produce al presentar la Declaración Jurada 1948 sobre retiros, dividendos y créditos de primera categoría, toda vez que en ella se deben reportar los valores actualizados, lo que no es concordante con los montos presentados en el registro tributario de rentas empresariales, donde no se aplica corrección monetaria. Sin embargo, dicha actualización es de toda lógica y acorde al espíritu de la ley, teniendo en cuenta que el fin último siempre es favorecer al contribuyente y no perjudicarlo.

Es preciso mencionar que, a pesar de los grandes esfuerzos por mejorar el sistema de recaudación fiscal con el fin de poder afrontar las urgentes necesidades de la sociedad y, entendiendo lo perjudicial que es cambiar continuamente las leyes tribuarias principalmente para aquellos que trabajan en el rubro, no es ajeno al sentir de la mayoría que las leyes deben seguir cambiando en pos del beneficio social, permitiendo al Estado subsidiar las necesidades básicas de todos y todas.

Es inminente que en corto o largo plazo nos veremos enfrentados a un nuevo cambio tributario, que nos obligará a volver a estudiar y aprender, pero que del cual solo se puede esperar que beneficie a la mayor cantidad de personas y permita hacer de nuestro país uno mejor.

BIBLIOGRAFÍA

- Ley 21.210 “Modernización de la ley tributaria”
- Ley 21.256 “Establece 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”
- Decreto Ley 824, Ley sobre impuesto a la renta
- Decreto Ley 830, Código Tributario
- Ley 20.899 “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”
- Ley 20.780 “Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”
- Circular N° 62 emitida por SII, con fecha 24 de septiembre de 2020
- Circular N° 73 emitida por SII, con fecha 22 de diciembre de 2020
- Circular N° 19 emitida por SII, con fecha 01 de abril de 2021