

DEPARTAMENTO EMISOR SUBDIRECCIÓN NORMATIVA IMPUESTOS DIRECTOS	CIRCULAR N° 62 25.2020 CIRC.SN 10.2020 CIRC.ID
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 24 DE SEPTIEMBRE DE 2020
MATERIA: Instruye sobre los nuevos regímenes tributarios incorporados por la Ley N° 21.210, para la micro, pequeña y mediana empresa contenidos en el artículo 14 letra D) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2020. Reemplaza la Circular N°43 de 2016	REF. LEGAL: Artículo 14 letra D) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, y la Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020.

I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020, se publicó la Ley N° 21.210 (en adelante la “Ley”), que incorporó¹ al sistema tributario un nuevo Régimen Pro Pyme, con el objeto incentivar la inversión, capital de trabajo y liquidez de las micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes), junto con dotarlas de un régimen simplificado de tributación.

El Régimen Pro Pyme, que establece una serie de incentivos especiales, se contiene en la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) – que reemplaza al régimen de la letra A del artículo 14 ter, derogado² a contar del 1° de enero de 2020 – y contempla:

- Un régimen de tributación de los propietarios en base a retiros de utilidades o dividendos, en el N° 3 de la letra D) del artículo 14; y,
- Un régimen opcional de transparencia tributaria para las Pymes cuyos propietarios sean exclusivamente contribuyentes de los impuestos finales, en el N° 8 de la letra D) del artículo 14.

La presente circular tiene por objeto impartir las instrucciones sobre ambos sistemas del Régimen Pro Pyme de la letra D) del artículo 14.

Todas las referencias efectuadas en la presente circular se deben entender referidas al texto de la LIR según su texto vigente a partir del 1° de enero de 2020, a menos que expresamente se indique algo distinto.

El texto actualizado de la norma se adjunta en un anexo a la presente circular.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

A continuación, se instruye sobre:

- 1) Régimen establecido el N° 3 de la letra D) del artículo 14, vigente a contar del 1° de enero de 2020.
- 2) Régimen opcional de transparencia tributaria para las Pymes establecido el N° 8 de la letra D), del artículo 14, vigente a contar del 1° de enero de 2020.
- 3) Tratamiento tributario del ingreso diferido generado al ingreso al régimen simplificado que establecía la letra A.- del artículo 14 ter, vigente al 31.12.2019, a que se refiere el artículo décimo quinto transitorio de la Ley.
- 4) Acceso al financiamiento de la Pyme establecido el N° 2 de la letra D) del artículo 14, vigente a contar del 1° de enero de 2020.
- 5) Exención de Impuesto Adicional (IA) por ciertos pagos al extranjero establecida en la letra F) del artículo 14, vigente a contar del 1° de enero de 2020

¹ N° 7 del artículo segundo de la Ley.

² N° 8 del artículo segundo de la Ley.

1. RÉGIMEN TRIBUTARIO PARA LA PYME CONFORME AL N° 3 DE LA LETRA D) ARTÍCULO 14.

1.1. Contribuyentes que pueden acogerse.

1.1.1. Tipos de contribuyentes

Pueden acogerse a las disposiciones del N° 3 de la letra D) del artículo 14, a contar del 1° de enero de 2020 todos los contribuyentes que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría, independiente de su naturaleza jurídica y su estructura de propiedad societaria, que desarrollen cualquiera de las actividades clasificadas en los números 1 al 5 del artículo 20, sin perjuicio de lo señalado en el apartado 1.2.1.4 de esta circular.

Por otra parte, las Pymes cuyos propietarios sean contribuyentes de los impuestos finales también podrán optar por el régimen de transparencia tributaria dispuesto en el N° 8 de la letra D) del artículo 14, según se explica en el apartado 2, de la presente circular.

1.1.2. Traspaso según el régimen tributario a partir del 1° de enero de 2020

1.1.2.1 Contribuyentes acogidos a la letra A del artículo 14 ter, al 31 de diciembre de 2019.

Las Pymes que se encontraban acogidas al régimen establecido en la letra A del artículo 14 ter al 31 de diciembre de 2019, que cumplan las condiciones para acogerse al régimen de transparencia tributaria contemplada en el N° 8 de la letra D) del artículo 14, se entenderán acogidas de pleno derecho a dicho régimen de transparencia partir del 1° de enero de 2020³, a menos que opten por acogerse, desde el 1° de enero de 2020, al régimen del N° 3 de la letra D) o al de la letra A), ambos del artículo 14⁴, dando aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de septiembre de 2020⁵. Este aviso se dará a través de la aplicación dispuesta para ello en el sitio www.sii.cl, en los términos que se instruirá en una resolución dictada al efecto.

Si estos contribuyentes no cumplen los requisitos para acogerse al régimen de transparencia tributaria, establecido en el N° 8 de la letra D) del artículo 14, o al régimen contenido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14, a partir del 1° de enero de 2020 deberán acogerse al régimen general contenido en la letra A) del artículo 14.

En caso que contribuyentes acogidos a la letra A del artículo 14 ter de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2019 pasen a tributar conforme al régimen contenido en la letra A) del artículo 14, igualmente deberán continuar reconociendo el ingreso diferido que establecía la letra a) del N°2 de la letra A.- del referido artículo 14 ter.

Por otra parte, para mantenerse en los sistemas del Régimen Pro Pyme, a partir del 1° de enero de 2020, las Pymes deben reunir las condiciones establecidas en el N° 1 de letra D) del artículo 14 y en el inciso primero del N° 8 de la misma letra, según corresponda, conforme se explica en los apartados 1.2 y 2.1 de esta circular.

1.1.2.2 Contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sujetos al régimen de renta presunta al 31 de diciembre de 2019.

Los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34, en concordancia con el N° 2, de la letra C) del artículo 14, vigentes al 31 de diciembre de 2019, que cumplan con las condiciones para acogerse al régimen Pro Pyme de la letra D) del artículo 14, podrán optar por incorporarse al régimen contenido en el N° 3 o al régimen de transparencia tributaria establecido en el N° 8, ambos de la letra D) del artículo 14, conforme se explica en los apartados 1.2 y 2.1 de esta circular.

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

³ Conforme al numeral 1), del artículo décimo cuarto de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁴ Conforme a lo dispuesto en los numerales 2) y 3), del artículo décimo cuarto de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁵ Conforme al número 6) del artículo 1° del Decreto N° 420, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 01.04.2020, modificado por el Decreto N°1.156, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 07.08.2020.

Los contribuyentes que opten por abandonar el régimen de renta presunta o deban abandonarlo por incumplir los requisitos de permanencia, y decidan acogerse al régimen contenido en el N° 3 o al régimen de transparencia tributaria contenido en el N° 8, ambos de la letra D) del artículo 14, deberán dar el aviso respectivo al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de septiembre de 2020⁶, a través de la aplicación dispuesta para ello en el sitio www.sii.cl, en los términos que se instruirá en una resolución dictada al efecto.

1.1.2.3 Contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sobre sus rentas efectivas según contabilidad completa, de acuerdo con las disposiciones del artículo 14 letra A o B, vigente al 31 de diciembre de 2019.

Estos contribuyentes se acogerán de pleno derecho régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, en caso de cumplir sus requisitos.

Todos los contribuyentes a los que se refiere este apartado 1.1.2.3, para ingresar al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, deben necesariamente reunir las condiciones establecidas en el N° 1 de letra D) del artículo 14, según se analiza en apartado 1.2 siguiente de la presente circular, las cuales dicen relación principalmente al monto máximo de ingresos que perciben o devengan, y al tipo de ingresos que generan, por cuanto, este régimen excluye a aquellos contribuyentes que perciban rentas no activas sobre un 35% de los ingresos del giro (en los términos en que se determinan dichas rentas conforme se señala en el apartado 1.2.1.4).

Asimismo, y cumpliendo los requisitos que corresponda, estos contribuyentes podrán optar por acogerse al régimen de transparencia tributaria establecido en el N° 8 de la letra D) del artículo 14 o al artículo 34, dando aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de septiembre de 2020⁷. Este aviso se dará a través de la aplicación dispuesta para ello en el sitio www.sii.cl, en los términos que se instruirá en una resolución dictada al efecto.

1.1.2.4 Contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sobre sus rentas efectivas sin contabilidad completa, de acuerdo con las disposiciones del N° 1 de la letra C) del artículo 14, vigente al 31 de diciembre de 2019.

Estos contribuyentes, cumpliendo los requisitos del régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14⁸, podrán optar por acogerse a dicho régimen. Estos requisitos se refieren principalmente al monto máximo de ingresos que perciben o devengan, y al tipo de ingresos que generan, por cuanto, este régimen excluye a aquellos contribuyentes que perciban rentas no activas sobre un 35% de los ingresos del giro (en los términos que se determinan dichas rentas conforme se señala en el apartado 1.2.1.4.).

De acuerdo a los requisitos que se señalan, un contribuyente cuyos ingresos provengan del arrendamiento, subarrendamiento, usufruto u otra forma de cesión o uso temporal, de bienes raíces agrícolas o no agrícolas, cuyos ingresos por este concepto excedan de un 35% de sus ingresos brutos del giro, podrá acogerse al régimen de la letra A) del artículo 14, o bien, tributar de acuerdo con las disposiciones de la letra b) del N°1 del artículo 20⁹, en concordancia con la letra B) del artículo 14.

En cambio, un contribuyente cuyos ingresos provengan del arrendamiento, subarrendamiento, usufruto u otra forma de cesión o uso temporal, de bienes raíces agrícolas o no agrícolas, cuyos ingresos por este concepto no excedan de un 35% de sus ingresos brutos del giro, podrá acogerse al régimen contenido en el N° 3 o N° 8 de la letra D) del artículo 14, u optar por el régimen de la letra A) del artículo 14, o bien, por tributar de acuerdo con las disposiciones de la letra b) del N° 1 del artículo 20, en concordancia con la letra B) del artículo 14.

⁶ Conforme al número 6) del artículo 1° del Decreto N° 420, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 01.04.2020, modificado por el Decreto N°1.156, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 07.08.2020.

⁷ Conforme al artículo noveno transitorio de la Ley, y el número 6) del artículo 1° del Decreto N° 420, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 01.04.2020.

⁸ Cumpliendo los requisitos también podrán acogerse al régimen del N° 8 de la letra D del artículo 14.

⁹ Conforme a lo dispuesto en la letra b) del artículo 20, en el caso de contribuyentes que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa, y den arrendamiento, subarrendamiento, usufruto u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces (sean agrícolas o no agrícolas), se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.

Los requisitos de ingreso y permanencia en el respectivo régimen se analizan en los apartados 1.2. y 2.1 siguientes de la presente circular.

1.1.3. Contribuyentes que inician actividades a contar del 1° de enero de 2020.

Las empresas que cumplan con las condiciones establecidas en el N° 1 de la letra D) del artículo 14, que se analizan en el apartado 1.2 siguiente, y que no opten por otro régimen al momento de iniciar sus actividades, quedarán acogidas por el solo ministerio de la ley al régimen contenido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14, sin necesidad de efectuar una declaración expresa.

Al momento del inicio de actividades, el Servicio informará en el sitio personal del contribuyente si se ha acogido al régimen del N° 3 de la letra D) que contempla el Régimen Pro Pyme y, en su caso, de la posibilidad de optar por el régimen de transparencia tributaria establecido en el N° 8 de la letra D) del artículo 14.

1.1.4. Tabla resumen: Contribuyentes que pueden acogerse al número 3 de la letra D) del artículo 14, a contar del 1° de enero de 2020:

Contribuyentes	Oportunidad para dar aviso de incorporación
Acogidos al artículo 14 ter letra A, según texto vigente al 31.12.2019.	A contar del 1° de enero y hasta el 30 de septiembre del año 2020 ¹⁰ .
Que tributen sujetos al régimen de renta presunta, según lo dispuesto en el artículo 34 LIR, según texto vigente al 31.12.2019.	A contar del 1° de enero y hasta el 30 de septiembre del año 2020 ¹¹ .
Que tributen sobre su renta efectiva, sin contabilidad completa, de acuerdo con el N°1 de la letra C), del artículo 14, según texto vigente al 31.12.2019.	A contar del 1° de enero y hasta el 30 de septiembre del año 2020 ¹² .
Que tributen sobre su renta efectiva, según contabilidad completa, de acuerdo con las letras A) o B), del artículo 14, según texto vigente al 31.12.2019.	Sin aviso, se incorporan de pleno derecho, siempre que reúnan las condiciones indicadas en el número 1 de la letra D) del artículo 14 ¹³ .
Que inicien actividades a contar del 01.01.2020.	Sin aviso, se incorporan de pleno derecho, siempre que reúnan las condiciones indicadas en el número 1.2.1.2.

En el siguiente cuadro se indican los regímenes a los que quedarán acogidos de pleno derecho los contribuyentes que tenían actividades al 31.12.2019, y las opciones que contempla la Ley:

Régimen al 31.12.2019	Pro Pyme en base a retiro o dividendos (artículo 14 D N° 3)	Pro Pyme transparente (artículo 14 D N° 8)
14 A) Renta atribuida (noveno transitorio de la Ley)	Si cumplen requisitos se acogen de pleno derecho.	Si cumplen requisitos puede optar a este régimen
14 B) Semi integrado (noveno transitorio de la Ley)	Si cumplen requisitos se acogen de pleno derecho	Si cumplen requisitos puede optar a este régimen
14 ter A) (décimo cuarto transitorio de la Ley)	Si cumplen requisitos puede optar a este Régimen	Si cumplen requisitos se acogen de pleno derecho,
Renta presunta	Si cumplen requisitos puede optar a este Régimen	Si cumplen requisitos puede optar a este régimen

¹⁰ Conforme al número 2) del artículo décimo cuarto transitorio de la Ley N° 21.210, y el número 6) del artículo 1° del Decreto N° 420, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 01.04.2020, modificado por el Decreto N°1.156, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 07.08.2020.

¹¹ Conforme al número 2) del artículo décimo cuarto transitorio de la Ley N° 21.210, y el número 6) del artículo 1° del Decreto N° 420, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 01.04.2020, modificado por el Decreto N°1.156, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 07.08.2020.

¹² Conforme al número 2) del artículo décimo cuarto transitorio de la Ley N° 21.210, y el número 6) del artículo 1° del Decreto N° 420, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 01.04.2020, modificado por el Decreto N°1.156, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 07.08.2020.

¹³ Conforme al artículo noveno transitorio de la Ley N° 21.210.

Rentas efectivas, que no se determinen sobre la base de un balance general	Si cumplen requisitos puede optar a este Régimen	Si cumplen requisitos puede optar a este régimen
----------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------

1.1.5. Reclasificación de contribuyentes que inician actividades a contar del 1° de enero de 2020.

Serán reclasificadas por este Servicio en el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 aquellas Pymes que se encuentren sujetas a la letra A) del artículo 14, vigente a contar del 1° de enero de 2020, que al término del año comercial del inicio de sus actividades obtengan ingresos que no excedan de 1.000 UF y que cumplan los requisitos para ello¹⁴, según lo detallado en el número 1.2 siguiente.

Esta reclasificación tendrá efecto para el mismo año comercial en la cual se efectúa. Así, por ejemplo, si el inicio de actividades se realiza el 12.09.2020, y los ingresos al 31.12.2020 ascienden a 400 UF, cumpliendo los demás requisitos que exige el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, a contar de la fecha de inicio de actividades el contribuyente quedará afecto a dicho régimen.

Cuando el Servicio efectúe la reclasificación señalada dará un aviso en el sitio personal del contribuyente, incluyendo información con las implicancias de este cambio.

Si el contribuyente no está de acuerdo con la referida reclasificación, podrá mantenerse en el régimen de la letra A) del artículo 14, informando su opción al Servicio de la forma en que se instruya mediante una resolución.

1.2. Requisitos que deben cumplir los contribuyentes a partir del 1° de enero de 2020 para acogerse y permanecer en el régimen de tributación establecido en el N° 3 la letra D) del artículo 14

1.2.1. Requisitos para ingresar al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, ya sea de pleno derecho o al momento de ejercer la opción.

1.2.1.1. Debe tratarse de contribuyentes de la Primera Categoría.

Pueden acceder a este régimen los contribuyentes cuyos ingresos provengan de la realización de una actividad afecta a impuesto de Primera Categoría (IDPC), esto es, de aquellas que se contemplan en los N°s 1 al 5 del artículo 20.

No pueden acceder a este régimen los contribuyentes a que se refiere el inciso primero del artículo 38, los cuales, deben determinar sus resultados según contempla dicha norma, sobre la base de un balance general según contabilidad completa, por lo que no les resulta aplicable las normas de determinación de la base imponible que contempla el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

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

1.2.1.2. Contribuyentes que inicien actividades desde el 1° de enero de 2020 deben tener, al momento del inicio de actividades, un capital efectivo inicial que no exceda de 85.000 unidades de fomento¹⁵.

Por capital efectivo¹⁶ se entenderá el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden, con que el contribuyente inicia sus actividades. Dentro de los activos que forman parte del capital efectivo pueden incluirse, por ejemplo, dinero en efectivo, maquinarias, bienes físicos del activo inmovilizado, existencias, acciones, cuotas de fondos, etc.

¹⁴ Conforme a lo establecido en el N° 5 de la letra D) del artículo 14.

¹⁵ Según su valor al primer día del mes del inicio de las actividades.

¹⁶ Conforme a lo establecido en el N° 5, del artículo 2°.

La valorización de los bienes que conforman su capital efectivo se efectuará por su valor vigente a la fecha en que inicien sus actividades, atendiendo al valor de adquisición o aporte, según corresponda, sin considerar costos de reposición ni reajustes a que se refiere el N° 5 del artículo 2° de la LIR.

Cabe aclarar que este requisito aplica solo al momento de inicio de actividades, en consecuencia, no aplica, por ejemplo, para aquellos contribuyentes que iniciaron actividades con fecha anterior a su vigencia, esto es, al 1.01.2020.

1.2.1.3. Tener un promedio anual de ingresos que no exceda de 75.000 UF en los últimos 3 ejercicios y que en ninguno de los ejercicios que se consideren para el cálculo, los ingresos en uno de dichos ejercicios sean superiores a 85.000 UF.

En el caso de contribuyentes que ya han iniciado sus actividades, para acceder a este régimen deberán tener al 31 de diciembre del año comercial inmediatamente anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, un promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados por ventas y servicios de su giro o actividad no superior a 75.000 UF, el promedio se calculará considerando los tres últimos años comerciales anteriores al ingreso al régimen. Si en uno o más ejercicios el contribuyente no hubiere obtenido ingresos, igualmente se considerarán dichos ejercicios en el cálculo del referido promedio.

Para la determinación del promedio antes indicado deberán considerarse ejercicios consecutivos y, si el contribuyente tuviere inicio de sus actividades por un plazo menor de tres ejercicios, el promedio se calculará computando los ejercicios desde que las hubiera iniciado, considerando como un ejercicio completo el correspondiente al de inicio de las mismas.

De esta manera, en el año de inicio de actividades, atendido que no es posible determinar un promedio anual de ingresos, los ingresos en dicho año no deben exceder las 75.000 UF.

El límite de ingresos promedio de 75.000 UF en los últimos 3 ejercicios podrá excederse por una sola vez, pero los ingresos brutos en cualquiera de esos 3 ejercicios, considerado aisladamente, no puede exceder de la suma de 85.000 UF.

Una vez ingresado al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, para calcular el promedio de tres años señalado en los párrafos anteriores, solo se considerarán los ejercicios que corresponda a aquellos en que la Pyme ha estado acogida a este régimen.

Así, en el primer año de ingreso deberá cumplir con el requisito que sus ingresos no excedan de 75.000 UF. Luego, deberá considerar los ingresos de su segundo año de actividades para determinar el promedio de ingresos, que podrá exceder por una sola vez las 75.000 UF, sin que, en un ejercicio considerado en forma aislada excedan de 85.000 UF.

Para calcular los límites de ingresos, se deberá tener presente las siguientes normas:

i) Los ingresos del giro comprenderán todas las cantidades o sumas percibidas o devengadas provenientes de ventas, exportaciones, servicios u otras operaciones que conforman el giro del contribuyente, ya sea, gravadas, no gravadas o exentas del Impuesto al Valor Agregado (IVA), excluyendo el IVA recargado en las operaciones afectas a dicho tributo, como también los demás impuestos especiales, adicionales o específicos que se recarguen en el precio del producto o servicio que corresponda.

En consecuencia, solo se considerarán los ingresos del giro, esto es, los que provienen de la actividad habitual del contribuyente, excluyéndose aquellos que sean extraordinarios o esporádicos, como ocurre en los originados en ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que en este último caso no se trate de una de las actividades de negocios habituales de la empresa.

ii) Deberán considerarse tanto los ingresos percibidos, como devengados por el contribuyente en el ejercicio comercial respectivo, que correspondan a ingresos del giro. La anterior regla de cómputo de ingresos es diferente para el cálculo de la base imponible afecta impuesto, ya que para la determinación de esta solo se consideran los ingresos percibidos, salvo el caso excepcional en que se consideran ingresos devengados (apartado 1.5.1. siguiente).

- iii) No importa si en alguno de los ejercicios comerciales consecutivos o en algunos meses de ellos no se efectuaron ventas o servicios o no se obtuvieron otros ingresos del giro.
- iv) El monto de los ingresos del giro de cada ejercicio se debe convertir a su valor en UF, dividiendo el monto anual, por el valor que tenga la citada unidad el último día del ejercicio en que estos ingresos fueron percibidos o devengados, según corresponda. Para el cálculo se usará el número entero de UF, aproximando al número entero superior el decimal igual o superior a cinco y aproximando al número entero inferior el decimal inferior a cinco.

El cálculo del promedio de ingresos brutos se determinará con base a la información de ventas contenida en el registro electrónico de compras y ventas, establecido en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS). Dicha información será puesta a disposición en el sitio personal del contribuyente por este Servicio, y deberá ser complementada o ajustada por la empresa, si corresponde¹⁷.

- v) Los créditos incobrables que correspondan a ingresos devengados que se castiguen durante el ejercicio se descontarán para efectos del cómputo del promedio anual de ingresos brutos.
- vi) Para el cálculo del límite máximo de 75.000 UF o 85.000 UF, según corresponda, el contribuyente deberá sumar a sus ingresos, los ingresos brutos del giro percibidos o devengados por las empresas o entidades relacionadas, incluyendo todas las relacionadas, esto es tanto las que tengan distinto giro y como las que tienen el mismo giro. Adicionalmente, para determinar el límite máximo se deberá sumar las rentas de dichas empresas o entidades relacionadas provenientes de la tenencia, rescate o enajenación de inversiones en 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.

Para sumar los ingresos de las empresas o entidades relacionadas, se aplicarán las siguientes reglas:

- a) Como se señaló, la empresa que está evaluando la aplicación de estas normas, sumará sus ingresos convertidos a número de UF de los tres ejercicios comerciales anteriores consecutivos, considerando el valor de la UF al último día del ejercicio en que los ingresos fueron percibidos o devengados. Si hubiere realizado su inicio de actividades en un periodo menor a tres ejercicios, en aquellos ejercicios que corresponda.

Por su parte, los ingresos de las empresas o entidades relacionadas deberán convertirse a su valor en UF, dividiendo el monto anual por el valor que tenga la citada unidad el último día del ejercicio en que estos ingresos fueron percibidos o devengados, según corresponda.

Luego, se deberá determinar los ingresos convertidos a UF de cada una de las entidades relacionadas en los tres ejercicios señalados y dichas cantidades se sumarán a los propios de la empresa, y el resultado se dividirá por tres o por el número de años en que dicha empresa haya tenido inicio de actividades, según corresponda. Para el cálculo se usará el número entero de UF, sin considerar los decimales.

Cuando corresponda sumar los ingresos de las relacionadas en la proporción que corresponda a la participación en el capital, ingresos o derechos a votos, según resulte mayor, se considerará la participación al 31 de diciembre de cada año, para el caso que esta haya variado en cualquiera de los tres ejercicios en que se debe realizar el cómputo.

- b) Se considerarán relacionados, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y deberán computar los ingresos, según se sistematiza a continuación¹⁸:

¹⁷ Sin embargo, atendido que para el año 2017 la LIVS no contemplaba la obligación del Registro Electrónico de Compras y Ventas, el artículo cuadragésimo primero transitorio de la Ley dispone que, para calcular el promedio a que se refiere la letra b) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, respecto de los ingresos brutos del año comercial 2017 se considerará la información disponible en las bases de datos del Servicio, la que será puesta a disposición en el sitio personal del contribuyente y deberá ser complementada o ajustada por la empresa, si corresponde.

¹⁸ Según se establece en el artículo 8° número 17 del Código Tributario.

b.1) El controlador y las controladas.

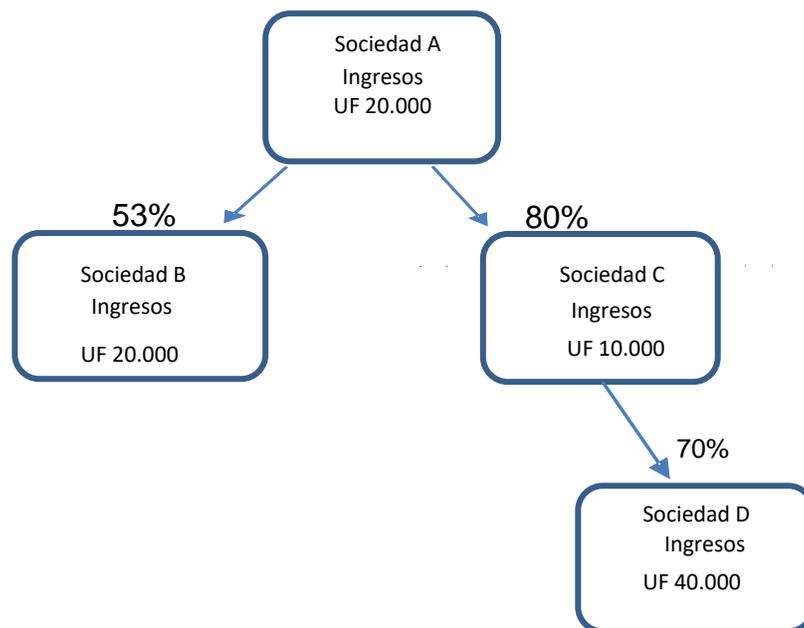
De conformidad con lo dispuesto en el inciso décimo de la letra b), del N° 1, de la letra D) del artículo 14, en este caso de relación los contribuyentes deben computar la totalidad de los ingresos por ventas o servicios de las relacionadas, es decir, sin ponderar el cálculo de acuerdo con porcentaje de participación.

b.2) Todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común.

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

De conformidad con lo dispuesto en el inciso décimo de la letra b) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, en esta hipótesis de relación los contribuyentes deben computar la totalidad de los ingresos por ventas o servicios de las relacionadas, es decir, sin ponderar el cálculo de acuerdo con el porcentaje de participación.

Lo anterior se puede graficar de la siguiente forma:



En este caso, la sociedad A controla directamente a las sociedades B y C, e indirectamente la sociedad D con un 56% de participación en los derechos sociales de esta última sociedad ($80\% \times 70\% = 56\%$).

La sociedad A (controladora) está relacionada con las sociedades B, C y D (controladas) y las controladas a su vez están relacionadas con la sociedad A, conforme a lo señalado en la letra b.2) precedente.

Adicionalmente, debido a que las sociedades B, C y D tienen un controlador común, todas estas se encuentran relacionadas entre sí, conforme a lo señalado en la letra b) precedente.

En consecuencia, las cuatro sociedades se encuentran relacionadas, debiendo computar cada una de ellas los ingresos de las otras tres sociedades, sin ponderar el cálculo de acuerdo con porcentaje de participación, resultando una suma total de

ingresos de 90.000 UF, por lo que ninguna de ellas podrá acogerse al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 o permanecer en él, según corresponda. Para efectos de simplificar el ejemplo, se debe considerar que los ingresos detallados corresponden solo a un ejercicio.

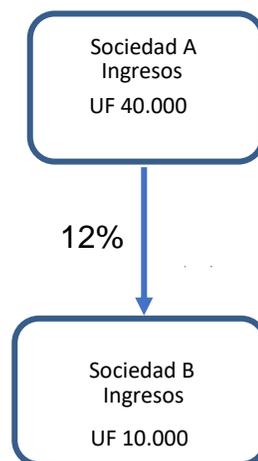
- b.3) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, derecho a las utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

En este caso, y conforme al inciso décimo de la letra b) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, deberán considerarse los ingresos de forma proporcional al porcentaje de participación.

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

Por su parte, esta norma de relación aplica en forma recíproca. Así, los dueños, usufructuarios u otros contribuyentes que posean participación en otra persona o entidad deben sumar los ingresos de la persona o entidad respectiva, y asimismo, esta última persona o entidad deben sumar los ingresos de los dueños, usufructuarios u otros contribuyentes que participen, considerando la participación proporcional que corresponde.

Lo anterior se puede graficar de la siguiente forma:



En esta figura, la sociedad A deberá sumar a sus ingresos la suma de 1.200 UF que resulta de multiplicar los ingresos de la sociedad B por el porcentaje de participación, por lo tanto, el total de ingresos de la sociedad A, para efectos de determinar si puede ingresar o permanecer en el régimen, asciende a 41.200 UF. Por su parte, la sociedad B deberá sumar a sus ingresos la cantidad de 4.800 UF que resulta de multiplicar los ingresos de la sociedad A por el porcentaje de participación, por lo tanto, el total de ingresos de la sociedad B para efectos de determinar si puede ingresar o permanecer en el régimen, asciende a 14.800 UF. Para efectos de simplificar el ejemplo, se debe considerar que los ingresos detallados corresponden solo a un ejercicio.

- b.4) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de dicho contrato u otro negocio de carácter fiduciario en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades.¹⁹

¹⁹El contrato de asociación o cuentas en participación debe ser convenido exclusivamente por quienes sean calificados como comerciantes, y debe tener como objetivo la realización de actos que se tipifiquen como operaciones mercantiles, conforme con las normas del artículo 3 del Código de Comercio, normativa que no aplica a los negocios de carácter fiduciario.²⁰ La palabra "control" debe ser entendida en los términos descritos en el N°17 del artículo 8° del Código Tributario.

Para efectos de determinar los ingresos de una empresa o entidad relacionada respecto del Régimen Pro Pyme, esta norma de relación aplica en forma recíproca respecto de la asociación, el gestor y los partícipes, según corresponda, cuando se establezca la relación conforme a las letras b.1) o b.2) anteriores. En los demás casos, la relación no es recíproca, es decir, se entiende que el gestor o el partícipe están relacionados con la asociación, pero no así la asociación con el gestor o partícipe, cuando corresponda.

Conforme al inciso décimo de la letra b) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, deberán considerarse los ingresos de forma proporcional al porcentaje de participación, sin embargo, si el porcentaje de participación es mayor al 50% deberá sumar la totalidad de los ingresos, en su calidad de controlador, conforme a lo dispuesto en la letra a) del N° 17 del artículo 8° del Código Tributario.

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

b.5) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo con lo señalado en las letras b.3) y el b.4) anteriores, se considerarán relacionadas entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad.

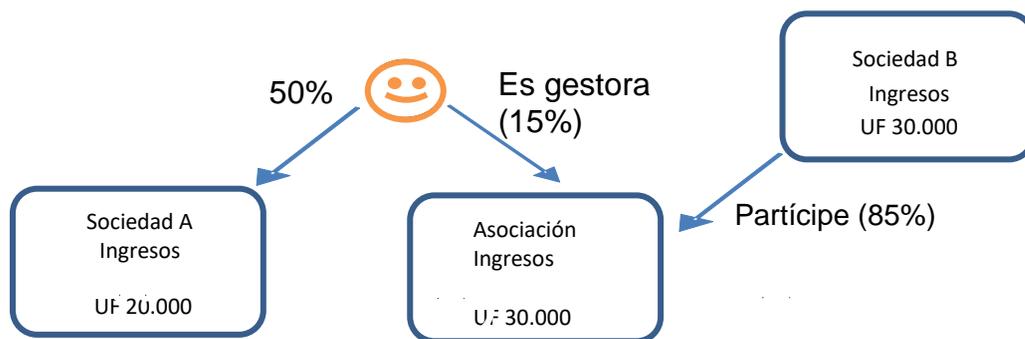
Este tipo de relación se configura cuando la persona natural:

- Es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, de más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, derecho a las utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas; o,
- Se constituye en gestor de una asociación u otro negocio de carácter fiduciario con derecho a una participación superior al 10% o se trata de un partícipe con derecho a más del 10% de la utilidad de dicha asociación, y siempre que no exista relación de control²⁰ entre las partes contratantes.

En esta hipótesis, las empresas o sociedades se consideran relacionadas entre sí y deberán computar los ingresos de su relacionada, conforme al porcentaje de participación que la persona natural posea en ellos.

Lo anterior se puede graficar en los siguientes 2 ejemplos:

Ejemplo 1



En la figura, la sociedad B celebró un contrato de asociación con una persona natural. En la asociación la persona natural además de gestor, mantiene un 15% de

²⁰ La palabra "control" debe ser entendida en los términos descritos en el N°17 del artículo 8° del Código Tributario.

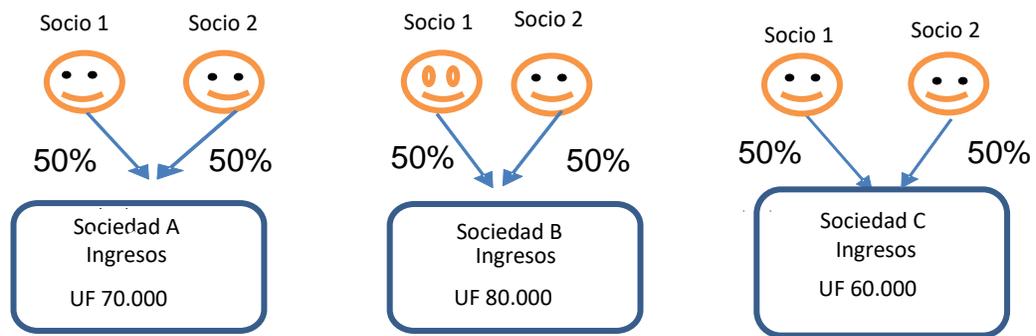
participación en las utilidades. Para efectos de simplificar el ejemplo, se debe considerar que los ingresos detallados corresponden solo a un ejercicio.

De acuerdo a lo señalado, la sociedad A, y la asociación se consideran relacionadas. Asimismo, la sociedad B con la asociación, conforme a las normas precedentes. Por lo que:

- La Sociedad A deberá sumar a sus ingresos la cantidad de 4.500 UF (15% x 30.000), que corresponde a su relación con la asociación.
- La Sociedad B deberá sumar a sus ingresos la cantidad de 30.000 UF por su calidad de controlador respecto de la asociación (100% x 30.000).
- La asociación deberá sumar a sus ingresos la cantidad de 10.000 UF por los ingresos de la Sociedad A (50% x 20.000) y 30.000 UF, por los ingresos de la Sociedad B (100% x 30.000).

De tal forma, la sociedad A tendrá para estos efectos ingresos por 24.500 UF, la sociedad B tendrá ingresos por 60.000 UF, y la asociación ingresos por 70.000 UF pudiendo todas ingresar o permanecer, según corresponda, en el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

Ejemplo 2



En el ejemplo, las mismas personas son dueñas de tres sociedades distintas. Para efectos de simplificarlo, se debe considerar que los ingresos detallados corresponden solo a un ejercicio.

Al evaluar si las sociedades cumplen con el requisito de ingresos se puede observar lo siguiente:

- Las sociedades A, B y C están relacionadas entre sí a través de dos personas naturales, por lo que todas las sociedades deberán sumar a sus ingresos los de las otras empresas, en la proporción en que cada persona natural participa en las otras entidades.
- Sociedad A = 70.000 + 50%*80.000 (del socio 1 en B) + 50%*80.000 (del socio 2 en B) + 50%*60.000 (del socio 1 en C) + 50%*60.000 (del socio 2 en C) = 210.000 UF
- Sociedad B = 80.000 + 50%*70.000 (del socio 1 en A) + 50%*70.000 (del socio 2 en A) + 50%*60.000 (del socio 1 en C) + 50%*60.000 (del socio 2 en C) = 210.000 UF
- Sociedad C = 60.000 + 50%*80.000 (del socio 1 en B) + 50%*80.000 (del socio 2 en B) + 50%*70.000 (del socio 1 en A) + 50%*70.000 (del socio 2 en A) = 210.000 UF

Entonces, ninguna de las sociedades puede acogerse al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 por exceder el límite promedio de ingresos de 75.000 UF²¹.

Finalmente, respecto de la aplicación de las normas de relación, se hace presente lo siguiente:

- Para el cómputo de ingresos de una empresa o entidad relacionada, en aquellos casos en que se deba evaluar en estructuras empresariales que comprendan varios niveles societarios, se aplicaran las normas de cómputo de ingresos, según se detalla en las letras b.1 a b.5 anteriores (esto es, en forma total o proporcional, según corresponda), de acuerdo a la relación de la empresa o entidad individual que se analiza respecto de la Pyme, ya sea que dicho análisis corresponda realizarlo para empresas propietarias (“aguas arriba”) o receptoras de inversión (“aguas abajo”).
 - Las normas de relación contenidas en el número 17 del artículo 8° del Código Tributario, citadas en los párrafos precedentes, para efectos de la aplicación del Régimen Pro Pyme, no se encuentran circunscritas solo al ámbito nacional, en razón de lo cual, las Pymes también deberán sumar los ingresos de los relacionados que se encuentren residentes o domiciliados en el extranjero.
 - La ley no hace aplicable la norma de relación contenida en la f) del artículo 8 N° 17 del Código Tributario, ya que, para efectos de la determinación de los ingresos de sociedades o entidades relacionadas, dicha hipótesis queda contenida en las ya analizadas en esta letra b).
- c) Las entidades relacionadas conforme a las reglas indicadas en la letra b), deberán informar anualmente a sus empresas o entidades relacionadas Pymes, acogidas al Régimen Pro Pyme, en la forma y plazo que establecerá este Servicio mediante resolución, el monto total de los ingresos de su giro percibidos o devengados en los ejercicios respectivos, y las rentas indicadas en el apartado 1.2.1.4 de esta circular, los que se expresarán en UF conforme a lo señalado en el numeral anterior. Cabe precisar que las entidades relacionadas deberán informar las rentas indicadas en el apartado 1.2.1.4 en conjunto a los ingresos del giro, independientemente del porcentaje de participación que la empresa informante tenga en la empresa en la que mantiene participación y que origina las referidas rentas.

Por su parte, cuando se distribuyan dividendos entre empresas relacionadas, por ejemplo, de una filial a su matriz, y estas a su vez, deban informar a la Pyme, para efectos de evitar computar los mismos ingresos en forma duplicada, se deberán excluir para el cálculo del límite de ingresos que establece la ley como requisito para acogerse al Régimen Pro Pyme, los ingresos por dividendos que recibió la empresa relacionada de otra entidad también relacionada que los informó como ingresos del giro.

Tratándose de entidades relacionadas residentes o domiciliadas en el extranjero, la Pyme deberá presentar la información de los ingresos según determine el Servicio mediante una resolución.

- d) No se entenderán entidades relacionadas con la Pyme aquellas que participen en ella o la financien con este fin, cuando la participación o el acuerdo de financiamiento de la respectiva entidad en la Pyme esté previamente certificada por CORFO y tenga por finalidad apoyar la puesta en marcha, el desarrollo o crecimiento de emprendimientos o de proyectos, o la innovación tecnológica, según el procedimiento que sea instruido en una resolución conjunta de este Servicio y CORFO.

Cabe aclarar que el solo financiamiento que no comprenda una participación en la Pyme no genera que dos o más contribuyentes se entiendan relacionados, por cuanto, las normas contenidas en las letras a) a e) del número 17.-, del artículo 8° del Código Tributario atienden a la propiedad sobre una empresa, derechos a voto en la junta de

²¹ La Ley permite que se exceda por una sola vez el límite de ingresos promedio de 75.000 UF, sin embargo, en ningún caso los ingresos de un año pueden exceder las 85.000 UF.

accionistas, o cuotas de otra entidad empresa o sociedad para establecer la existencia de relación entre ellas.

Por tanto, en el caso indicado en el párrafo anterior, no será necesario que el contribuyente solicite una certificación de CORFO para establecer que las empresas no se encuentran relacionadas.

La puesta en marcha, el desarrollo o crecimiento de emprendimientos o de proyectos, o la innovación tecnológica, que fundamenten los acuerdos susceptibles de certificación por CORFO corresponderá a aquellos proyectos que inicien su puesta en marcha o desarrollo a contar del 1 de enero de 2020, fecha de entrada en vigencia de esta norma.

1.2.1.4. El conjunto de ingresos percibidos en cada año comercial por la Pyme, proveniente de las actividades que se indican a continuación, no deben exceder el 35% del total de sus ingresos brutos del giro.

- i) Ingresos provenientes de las actividades descritas en los números 1 y 2, del artículo 20; vale decir, rentas provenientes de explotación de bienes raíces o capitales mobiliarios entendiéndose por estos últimos aquellos activos o instrumentos de naturaleza mueble, corporales o incorporales, que consistan en frutos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario²² de dichos bienes.

Conforme al literal i) de la letra c) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, este límite no aplica respecto de las rentas provenientes de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas. Esto es, pueden acogerse al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 las Pymes que obtengan ese tipo de rentas en exceso del porcentaje señalado.

Al respecto, cabe recordar que los ingresos provenientes de la actividad de compraventa de inmuebles se clasifican en el N° 3 o N° 5 del artículo 20²³. La misma calificación, en el N° 3 del artículo 20, reciben los servicios de alojamiento turístico²⁴. En cambio, los ingresos provenientes del arrendamiento de inmuebles se clasifican en el N° 1 del mismo artículo.

- ii) La participación en contratos de asociación o cuentas en participación.
- iii) De la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.

Este requisito se exige al cierre de cada año comercial, esto es, el anterior al ingreso en el régimen²⁵ y cada año para mantenerse en el mismo. Así, por ejemplo, si al 31.12.2021 una empresa no cumple este requisito, deberá dar aviso al Servicio hasta el 30.04.2022, y quedará sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 respecto de las rentas obtenidas a contar del 1.01.2022.

Para determinar el 35% de los ingresos brutos totales de un año comercial, solo deben considerarse los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los activos, valores y participaciones señaladas.

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

En todo caso, el límite del 35% deberá establecerse en relación al total de los ingresos brutos del giro, percibidos por el contribuyente en el año comercial respectivo. Es decir, para estos efectos, dentro de

²² Título precario consiste en aquel sin previo contrato, y por ignorancia o mera tolerancia del dueño, conforme a lo establecido en el artículo 2195 del Código Civil.

²³ Así, por ejemplo, se califica en el N° 3 del artículo 20 la actividad de empresas inmobiliarias cuyos ingresos provengan de la compraventa de inmuebles.

²⁴ Según se ha analizado en el oficio 1034 de 2019.

²⁵ Así, por ejemplo, se exige al 31.12.2019 para ingresar al régimen y al 31.12.2020, para mantenerse en el mismo. Se hace presente que para efectos de la aplicación del régimen en el primer año de vigencia, las empresas que al 31.12.2019 no cumplan con este requisito no podrán ingresar al mismo por las rentas obtenidas en el año 2020.

los ingresos brutos del giro no deberán comprenderse las rentas provenientes de las actividades indicadas en los numerales i), ii) y iii) precedentes.

1.2.2. Requisitos que deben cumplirse en cada uno de los ejercicios comerciales que transcurran desde su ingreso al mismo para mantenerse en el régimen:

1.2.2.1. Límite de ingresos promedio.

El promedio anual de sus ingresos percibidos o devengados en los tres últimos ejercicios comerciales móviles, por ventas y servicios de su giro o actividad determinados conforme a lo dispuesto en el apartado 1.2.1.3 anterior, no deberá superar el límite de 75.000 UF. Para efectos de calcular este límite solo se considerarán los ejercicios que corresponda a aquellos en que la Pyme haya estado acogida a este régimen.

No obstante, la letra b) del número 1 de la letra D) del artículo 14 permite que el contribuyente, por una sola vez, exceda el límite promedio 75.000 UF sin abandonar obligatoriamente el régimen. En caso que el contribuyente exceda por una segunda vez el referido límite promedio en los tres ejercicios correspondientes, de 75.000 UF, deberá abandonar obligatoriamente el régimen²⁶. Además, en ningún caso los ingresos de un ejercicio pueden exceder las 85.000 UF.

En caso de exceder el límite de ingresos promedio, los contribuyentes deberán abandonar el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 a contar del 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, sujetándose a todas las normas comunes de la LIR, dando el respectivo aviso al Servicio entre el 1 de enero y el 30 de abril del año calendario en que se incorporan al nuevo régimen, a través de la aplicación dispuesta para ello en el sitio www.sii.cl.

1.2.2.2. Límite del 35% de ingresos provenientes de actividades que indica la norma.

El conjunto de ingresos en cada año comercial, correspondiente a las actividades indicadas en el apartado 1.2.1.4 anterior, no deberá exceder de un 35% del total de los ingresos brutos del giro. Esto es, no deberán considerarse las rentas provenientes de las actividades señaladas en el apartado 1.2.1.4, para determinar el porcentaje que representan las rentas no activas en los ingresos brutos del giro.

En casos de exceder el monto de los ingresos señalados, los contribuyentes que hubieren ingresado al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, deberán abandonarlo obligatoriamente a contar del 1° de enero del año siguiente.

1.3. Forma de ingresar al régimen del N° 3, de la letra D), del artículo 14

Los contribuyentes que, al inicio de actividades, cumplan los requisitos para ingresar al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, se acogerán de pleno derecho a dicho régimen.

Si el ingreso al régimen no opera automáticamente²⁷ porque al inicio de actividades la empresa optó por acogerse a la letra A) del artículo 14 o al N° 8 de la letra D) del mismo artículo 14, o en el artículo 34, y se cumplen los requisitos para acogerse al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, se deberá manifestar la opción dando el respectivo aviso a este Servicio desde el 1° de enero y hasta el 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, mediante la aplicación dispuesta para ello en el sitio www.sii.cl, en los términos que se instruirá en una resolución dictada al efecto.

1.4. Tributación de la Pyme acogida al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14

Los contribuyentes que se acojan al régimen del N° 3, de la letra D) del artículo 14, se encuentran obligados a llevar contabilidad completa.

²⁶ De acuerdo al N° 7 de la letra D, del artículo 14.

²⁷ Por no tratarse de inicio de actividades.

Con todo la Pyme igualmente deberá determinar los resultados tributarios conforme a lo dispuesto en la letra D) del artículo 14. Por tanto, deberá efectuar los ajustes tributarios que corresponda con el objeto de obtener los resultados tributarios según las reglas que se establecen para este régimen.

Además, estos contribuyentes pueden optar por declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada, de acuerdo con lo establecido en el artículo 68.

Para efectos de determinar la tributación de la Pyme, se aplicarán las siguientes reglas:

- a) El Servicio pondrá a disposición, en el sitio personal del contribuyente, entre el 15 y el 30 de abril del año tributario respectivo, la información digital con la que cuente, en especial aquella contenida en el Registro Electrónico de Compras y Ventas establecido en el artículo 59 de la LIVS, para que la Pyme realice su declaración y el pago de los impuestos anuales a la renta, complementando o ajustando, en su caso, la información que corresponda.
- b) La Pyme estará liberada de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41.
- c) La Pyme depreciará sus activos físicos del activo inmovilizado de manera instantánea e íntegra en el mismo ejercicio comercial en que sean adquiridos o fabricados.

Para efectos de lo anterior, los activos físicos del activo inmovilizado deben encontrarse pagados, por cuanto, en el régimen Pro Pyme la determinación de la base imponible se basa en flujos de caja, de acuerdo a la letra (f) del N° 3 y el N° (iv) de la letra (a) del N° 8, ambos de la letra D) del artículo 14.

- d) La Pyme reconocerá como gasto o egreso, las existencias e insumos del negocio adquiridos o fabricados en el año y no enajenados o utilizados dentro del mismo, según corresponda.

Al igual que en el caso anterior, para rebajar como egreso las existencias, estas deben encontrarse pagadas, por cuanto, en el régimen Pro Pyme la determinación de la base imponible se basa en flujos de caja, de acuerdo a la letra (f) del N° 3 y el N° (iv) de la letra (a) del N° 8, ambos de la letra D) del artículo 14.

- e) La Pyme, independiente que lleve contabilidad completa o simplificada, determinará un capital propio tributario (CPT) simplificado, según las siguientes reglas:

CPT SIMPLIFICADO		
Valor del capital aportado formalizado mediante las disposiciones legales aplicables al tipo de empresa, y sus aumentos posteriores, a valor histórico.	\$	(+)
Más (menos): bases imponibles del IDPC determinadas cada año (o pérdidas), a valor histórico.	\$	(+) (-)
Más: rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas, a valor histórico, independiente de la naturaleza tributaria de estas rentas, esto es, ya sea se trate de rentas afectas a impuestos finales, exentas, ingresos no constitutivos de renta ("INR") o rentas con tributación cumplida.	\$	(+)
Menos: Valor de las disminuciones de capital, formalizado mediante las disposiciones legales aplicables al tipo de empresa.	\$	(-)
Menos: partidas del inciso primero no afectas al impuesto único de 40% y del segundo, ambos del artículo 21, pagadas, a valor histórico.	\$	(-)
Menos: retiros y distribuciones efectuadas a los propietarios en cada año a valor histórico.	\$	(-)
Más/menos: otros ajustes.	\$	(+) (-)
CPT SIMPLIFICADO	\$	(=)

Nota: las pérdidas de los ejercicios anteriores se encuentran rebajadas de los ingresos y por tanto, se encuentran comprendidas dentro de las bases imponibles determinadas cada año.

Para estos efectos:

- La base imponible del IDPC deberá depurarse de aquellas partidas a las que se refiere el inciso primero, en caso que se afecten con el impuesto único que contempla dicho inciso y el inciso tercero, ambos del artículo 21, para mantener la tributación en carácter de única que afecta a estas partidas.
- Las cantidades representativas de ingresos no constitutivos de renta generados por la propia empresa, deben ser incorporados en el CPT porque corresponden a recursos que conforman el patrimonio de la empresa.
- La rebaja que permite la letra E) del artículo 14 de la LIR, no debe ser considerada, para efectos de la determinación del CPT, esto es, para efectos de dicha determinación la base imponible afecta al IDPC debe recomponerse, toda vez que dicha cantidad no constituye una disminución efectiva del CPT del contribuyente.
- Si el resultado del cálculo indicado en el recuadro anterior resulta negativo, el CPT simplificado será \$0.
- Para efectos prácticos, a partir del segundo año en el régimen de la letra D) del artículo 14, para determinar el CPT, se podrá comenzar con el CPT simplificado determinado al 31 de diciembre del año anterior, de modo tal que los demás elementos señalados reflejarán las variaciones anuales de dicho CPT.
- Para aquellas empresas que se cambien al régimen de la letra D) del artículo 14, a efectos de reconocer cada uno de los elementos detallados en el cuadro anterior de esta letra e), se considerará el CPT determinado al 31 de diciembre del último año que estuvo acogido al régimen del cual proviene, el cual, en términos prácticos, para el 1 de enero de 2020, corresponderá a aquel declarado en el formulario 22 por el ejercicio al 31 de diciembre de 2019. En este caso la determinación del CPT al final del primer año en el régimen del N° 3 de la letra D), se efectuará de la siguiente forma:

CPT SIMPLIFICADO		
Capital Propio Positivo (Código 645 F22 AT 2020) o Negativo (Código 646 F22 0AT 2020)		
Aumentos posteriores de capital, a valor histórico.	\$	(+)
Reposición de pérdidas de arrastre	\$	(+)
Más (menos): base imponible del IDPC determinada del año (o pérdidas), a valor histórico.	\$	(+) (-)
Más: rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas durante el año, a valor histórico, independiente si se trata de rentas afectas, exentas, INR o rentas con tributación cumplida.	\$	(+)
Menos: Disminuciones de capital durante el año, formalizado mediante las disposiciones legales aplicables al tipo de empresa.	\$	(-)
Menos: partidas del inciso primero no afectas al impuesto único de 40% y del inciso segundo, ambos del artículo 21, pagadas durante el ejercicio, a valor histórico.	\$	(-)
Menos: retiros y distribuciones efectuadas a los propietarios en el ejercicio a valor histórico.	\$	(-)
Más/menos: otros ajustes.	\$	(+) (-)
CPT SIMPLIFICADO	\$	(=)

Nota: En este caso las pérdidas de arrastre están contenidas en el CPT inicial, por lo cual debe efectuarse una reposición de la misma, y luego, incorporar, la base imponible o pérdida del ejercicio, conceptos que incluyen también la pérdida de ejercicios anteriores.

- f) Para el control de los ingresos y egresos, los contribuyentes que opten por llevar contabilidad simplificada, utilizarán el registro de electrónico de compras y ventas establecido en el artículo 59 de la LIRS. En caso que no se encuentren obligados a llevar el mencionado registro, deberán llevar un libro de ingresos y egresos, según instruya el Servicio mediante resolución.
- g) Además, los contribuyentes que opten por llevar contabilidad simplificada deberán llevar un libro de caja, en el que anotarán cronológicamente el resumen diario del flujo de sus ingresos y egresos, según instruya este Servicio mediante una resolución.

1.5. **Determinación del resultado tributario anual o base imponible afecta a IDPC de las Pymes acogidas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14**

El resultado tributario anual, vale decir, la base imponible afecta a impuesto o la pérdida tributaria que se obtenga en el año comercial respectivo, se determinará considerando la diferencia positiva o negativa que resulte entre los ingresos y egresos conforme lo establece la ley, de acuerdo a su valor nominal, es decir, sin aplicar reajuste o actualización alguna.

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

Para aplicar el beneficio establecido en la letra E) del artículo 14, se deberá recurrir a las instrucciones impartidas en la circular que se emitirá al efecto.

Cuando se produzca un cambio desde el régimen del la letra A) del artículo 14, los ingresos devengados y los gastos adeudados al 31 de diciembre del año anterior a aquel en que el contribuyente ingrese al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, que se perciban o paguen respectivamente durante el período de aplicación de dicho régimen, no deberán ser reconocidos por este como ingresos o egresos al momento de su percepción o pago, según corresponda, pues ya debieron formar parte de la Renta Líquida Imponible de los años correspondientes a su devengo o adeudamiento, respectivamente, sin perjuicio que igualmente deberá llevarse su registro y control, por cuanto, a requerimiento del Servicio, el contribuyente deberá acreditar que dichos ingresos devengados y gastos adeudados conformaron la Renta Líquida Imponible de los años correspondientes a su devengo o adeudamiento, con los registros pertinentes, según se instruye en el apartado 1.8 de la presente circular.

Por el contrario, cuando una Pyme ingrese al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, proveniente del régimen establecido en el N° 8, de la misma norma, sí deberán reconocer durante el periodo de aplicación del régimen del N° 3 señalado, como ingreso o egreso al momento de su percepción o pago, según corresponda, aquellos que perciban o paguen, respectivamente, que se encontraban adeudados en el régimen de transparencia, por cuanto, no formaron parte de la base imponible bajo ese régimen.

Para la determinación del resultado tributario anual, se considerarán como ingresos y egresos del ejercicio, las siguientes partidas²⁸:

²⁸ Según lo dispuesto por el número 3 de la letra D), del artículo 14.

1.5.1. Ingresos

En primer término, debe tenerse presente que la LIR establece un concepto de renta percibida y renta devengada. Conforme a ello, debe entenderse por:

1.5.1.1 Ingresos percibidos: aquellos que han ingresado materialmente al patrimonio de una persona.

También debe entenderse que un ingreso devengado se percibe desde que la obligación se cumple por alguna de las formas equivalentes al pago contempladas en el Código Civil, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc.

No quedan comprendidas bajo este concepto aquellos casos en que no se ha cumplido la obligación, entre otras, la remisión o condonación de la deuda (sin perjuicio del incremento de patrimonio que experimenta el deudor), la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto, la prescripción extintiva, etc.

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

1.5.1.3 Ingresos que deben ser considerados para la determinación de la base imponible del IDPC de los contribuyentes del régimen del N° 3, de la letra D) del artículo 14:

Los contribuyentes acogidos al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, como regla general, solo deben considerar los ingresos percibidos.

a) En términos generales, se considerarán los ingresos percibidos durante el ejercicio respectivo, que provengan de las operaciones de venta, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, como también todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad;

Cabe precisar que no debe incluirse entre los ingresos percibidos el monto correspondiente a IVA u otros impuestos especiales.

b) De igual forma deben considerarse aquellos ingresos que se perciban durante el ejercicio respectivo que correspondan a, o provengan de los conceptos que se señalan a continuación, sin perjuicio que respecto de ellos deba observarse el cumplimiento del requisito de no superar los montos que establece la ley para determinar el promedio de ingresos para ingresar o mantenerse en el régimen, de acuerdo a lo indicado en los apartados 1.2.1.3 y 1.2.1.4 de esta circular:

- La explotación de bienes raíces, conforme al N° 1 del artículo 20;
- Capitales mobiliarios, entendiéndose por estos últimos aquellos activos o instrumentos de naturaleza mueble, corporales o incorporales, que consistan en frutos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de dichos bienes.
- La participación en contratos de asociación o cuentas en participación.

c) También deberán computarse los ingresos devengados cuando dichos ingresos provengan de operaciones con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) del artículo 14, caso en el cual, deberán considerarse tanto los ingresos percibidos como devengados provenientes de dichas operaciones. Cabe señalar que no se considerarán ingresos devengados, sino que en base percibida, si se trata de operaciones con entidades relacionadas sujetas al régimen Pro Pyme, esto es, tanto al N° 3 o al N° 8 de la letra D) del artículo 14.

Para estos efectos se consideran como entidades relacionadas las personas y las entidades que se definen como tales en el número 17 del artículo 8° del Código Tributario, cuyas instrucciones se impartieron en el apartado 1.2 anterior de la presente circular.

En aquellos casos en que el contribuyente realice operaciones con alguna entidad de la letra A) del artículo 14 en la que participe en un porcentaje igual o inferior al 10% y con la que además no se encuentre en ninguna de las otras hipótesis de relación que establece la referida disposición, solo deberá computar los ingresos percibidos.

- d) También deberá considerarse como ingreso la renta percibida proveniente del rescate o enajenación de las inversiones en capitales mobiliarios, o de la enajenación o rescate de derechos sociales, acciones o cuotas de fondos.

A su vez, el desembolso efectuado para la adquisición de los referidos capitales mobiliarios, derechos sociales, acciones o cuotas de fondos, no podrá ser considerado como un egreso en el ejercicio comercial en que se efectúe tal desembolso, sino que será considerado como un egreso en el ejercicio comercial en que se perciba el precio de la enajenación de dichos bienes.^{29 30 31} Si se enajena solo una parte de los activos deberá rebajarse como un egreso el precio de adquisición en la misma proporción que los activos enajenados.

Si el resultado de la enajenación arroja una pérdida, esta podrá ser rebajada como egreso en el mismo o futuros ejercicios.

- e) Reajustes percibidos correspondientes a préstamos otorgados u otros títulos de crédito o de deuda reajustables en moneda extranjera, reajustes por depósitos a plazo en UF. También deberá incorporarse el reajuste de los PPM, según la variación de IPC, y el reajuste del remanente de IVA crédito fiscal.
- f) En ningún caso formarán parte de los ingresos para efectos de determinar la base imponible de la Pyme las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas o entidades sujetas a la letra A) del artículo 14 o al régimen del N° 3 de la letra D) del mismo artículo, como tampoco el crédito por IDPC ni el incremento asociado, sin perjuicio que tales rentas se afectarán con impuestos finales cuando sean retiradas, remesadas o distribuidas. Tampoco formarán parte de la base imponible las rentas exentas, los INR y los ingresos con tributación cumplida percibidos por la empresa.
- g) Deberá incluirse el ingreso diferido que se encuentre pendiente de reconocer correspondiente a las empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) y B) del artículo 14, vigente al 31 de diciembre de 2019, que se incorporaron al régimen de la letra A) del artículo 14 ter, actualmente derogado³². Al respecto, se debe considerar también lo señalado en el apartado 3.

Para los efectos de su imputación, el ingreso diferido se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de incorporación al régimen y el mes anterior al término del ejercicio en que se impute.

- h) Los contribuyentes que ejerzan la opción señalada en el inciso segundo del artículo decimoquinto transitorio de la Ley deberán incorporar a los ingresos, como un ingreso diferido, las rentas que se mantenían pendientes de tributación, determinadas conforme a lo dispuesto en el número 2 de la letra A) del artículo 14 ter según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, conforme se indica en el apartado 3 de esta circular.

²⁹ De acuerdo a lo dispuesto en el numeral i) de la letra f) del N°3 de la letra D) del artículo 14.

³⁰ La misma regla de reservar el desembolso como un egreso a considerar en la fecha de la enajenación se aplica a los bienes que no pueden depreciarse conforme a la LIR, por ejemplo, en el caso de terrenos o de activos intangibles.

³¹ Cabe destacar que la ley 21.256 establece que los contribuyentes que declaren el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva que adquieran, en el período comprendido entre el 1 de junio de 2020 y el 31 de diciembre de 2022, activos intangibles destinados al interés, desarrollo o mantención de la empresa o negocio, podrán depreciar dichos activos de manera instantánea e íntegra, en el mismo ejercicio comercial en que sean adquiridos, los que quedarán valorados en 1 peso. Para estos efectos, sólo se considerarán activos susceptibles de amortización (i) los derechos de propiedad industrial protegidos conforme a la ley N° 19.039; (ii) los derechos de propiedad intelectual protegidos conforme a la ley N° 17.336; y (iii) una nueva variedad vegetal protegida conforme a la ley N° 19.342.

³² Las instrucciones sobre la determinación y reconocimiento del ingreso diferido fueron impartidas a través de la circular N° 43 de 2016.

- i) Cabe hacer presente que la tributación dispuesta en la Ley N° 20.544 sobre instrumentos financieros derivados no modifica el sistema de tributación por flujo o de base de caja del régimen Propyme, por tanto, los respectivos ingresos formarán parte de la base imponible cuando sean percibidos, salvo lo indicado en la letra c).

1.5.2. Egresos

Corresponden a las cantidades efectivamente pagadas por la empresa para cubrir los gastos y costos asociados al interés, desarrollo o mantención de su giro o actividad y que tengan la aptitud para generar ingresos o rentas en el mismo o futuros ejercicios. También se comprenderán en los egresos cuando la obligación sea cumplida por un modo distinto al pago que permita satisfacer al acreedor de su obligación, por ejemplo, por compensación convencional.

Respecto de los bienes del activo inmovilizado, la letra d) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 precisa que éstos se depreciarán de forma instantánea e íntegra en el mismo ejercicio en que sean adquiridos o fabricados³³. En caso que respecto de dichos bienes sea procedente el crédito del artículo 33 bis de la LIR, el monto efectivamente imputado contra el IDPC deberá constituir un menor gasto para efectos de la determinación de la base imponible afecta al IDPC.

Por su parte, las existencias e insumos del negocio adquiridos o fabricados en el año y no utilizados o enajenados dentro del mismo, se deberán reconocer como gasto o egreso.

Cabe aclarar, que tanto el activo fijo como las existencias, para ser rebajados como egreso deben estar pagadas, por cuanto, el régimen Pro Pyme es un régimen basado en el flujo de caja, de acuerdo a la letra (f) del N° 3 y el N° (iv) de la letra (a) del N° 8, ambos de la letra D) del artículo 14.

También se consideran egresos las pérdidas de ejercicios anteriores y los créditos que resulten incobrables, o los préstamos otorgados por la Pyme.

El castigo de los créditos incobrables referidos, solo procederá, en la medida que los ingresos castigados hayan formado parte de la base imponible correspondiente, y conforme a las instrucciones contenidas en las Circulares N° 24 de 2008, N° 34 de 2008, y N° 53 de 2020, según corresponda. Respecto al castigo de los préstamos otorgados por la Pyme debe aplicarse las normas del artículo 31, y las instrucciones contenidas en la Circular N° 53 de 2020.

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

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

Todos los egresos deben cumplir con los requisitos generales establecidos para los gastos a que se refiere el artículo 31. Luego, a partir de esta norma y las instrucciones generales impartidas al respecto, son requisitos generales para deducir los gastos el que:

- a) Se trate de egresos o gastos necesarios para producir la renta, entendiendo por tales, aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio;
- b) No hayan sido rebajados en virtud del artículo 30;
- c) Se encuentren pagados o adeudados³⁴ en el ejercicio comercial correspondiente³⁵;
- d) Se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

³³ Los desembolsos por bienes del activo fijo que no puedan depreciarse conforme a la LIR, no constituyen un egreso del ejercicio en el que se adquiere tal bien, sino que se considera como una rebaja para la determinación del ingreso neto por la enajenación de tales bienes en el ejercicio de su percepción.

³⁴ Gastos adeudados solo aplica respecto de los contribuyentes acogidos a la letra A) del artículo 14.

³⁵ De acuerdo con numeral ii) de la letra f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14, solo se considera egreso los gastos efectivamente pagados.

Lo anterior cumpliendo el mandato de la ley que establece que estos requisitos serán aplicables tendiendo en consideración la naturaleza de Pyme de la empresa.

En caso que un egreso efectivamente pagado no cumpla con uno o más de los requisitos señalados precedentemente y que beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, según dispone el inciso final del artículo 21, o bien, cuando el contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso, será aplicable el impuesto único de 40% que dispone el inciso primero del artículo 21³⁶, o en su reemplazo la tributación señalada en el numeral i) del inciso tercero del mismo artículo, según corresponda.

En tales casos, el gasto igualmente deberá ser rebajado de los ingresos del ejercicio a su valor histórico, para no afectarlos con el IDPC, quedando afectos a un impuesto único con tasa de 40%, sin derecho a crédito por IDPC, o a los impuestos finales incrementada en un monto equivalente al 10% del gasto, según corresponda.

Aquellos gastos que no cumplan con los requisitos que exige el artículo 31 pero que, no les sea aplicable el impuesto único de 40% según contempla el inciso primero del artículo 21³⁷, constituirán un agregado a la base imponible, en conformidad con el artículo 33, N° 1, por lo que deberán tributar con el IDPC.

1.5.3. Otras partidas que deben considerarse como un egreso

La LIR establece que los contribuyentes que se encuentren bajo el régimen de la letra A) del artículo 14 y se acojan al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 deberán considerar como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen, las siguientes cantidades:

- 1.5.3.1** Las pérdidas tributarias acumuladas y determinadas al 31 de diciembre del año anterior a aquel en que se ingrese al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, conforme a las normas del artículo 31, inciso cuarto, N° 3; vale decir, las pérdidas se considerarán a su valor nominal determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen, como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que los contribuyentes se acogen a este régimen.

Al respecto, cabe hacer presente que, resulta aplicable lo establecido en el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley³⁸, por tanto, el IDPC pagado sobre aquellas rentas afectas a impuestos finales que resulten absorbidas por la pérdida tributaria, se considerará como un pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación y devolución que señalan los artículos 93 a 97, en los años que contempla la referida disposición transitoria.

- 1.5.3.2** Los bienes físicos que conforman el activo fijo de la empresa, a su valor neto tributario³⁹ determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14; vale decir, los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los N°s 5 y 5 bis, del inciso cuarto, del artículo 31, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que se acogen al régimen.

Cabe aclarar, que tanto el activo fijo como las existencias, para ser rebajados como egreso deben estar pagadas, por cuanto, el régimen Pro Pyme es un régimen basado en el flujo de caja, de acuerdo a la letra (f) del N° 3 y el N° (iv) de la letra (a) del N° 8, ambos de la letra D) del artículo 14.

³⁶ De acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del artículo 68.

³⁷ El numeral i. del inciso primero del artículo 21 dispone que se gravarán con el impuesto único de 40% las partidas del número 1 del artículo 33, esto es, las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31, o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, cuando consistan en cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, y se cumplan con alguno de los siguientes requisitos alternativos: (i) cuando dichas partidas beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa que efectúa el desembolso, o a los relacionados a los propietarios de dicha empresa; o (ii) cuando el contribuyente no acredite la naturaleza y efectividad del desembolso. Lo anterior conforme se instruye en la circular que trata sobre el artículo 21.

³⁸ El artículo vigésimo noveno de la Ley regula la entrada en vigencia de las modificaciones a los párrafos del artículo 31 N° 3 que se refieren a las normas de imputación de pérdidas de una empresa a las rentas o cantidades que se perciban a títulos de retiros o dividendos afectos a impuestos finales.

³⁹ Descontadas las depreciaciones correspondientes.

1.5.3.3 Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario⁴⁰ determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio comercial en que se acogen al régimen.

Al igual que en el caso anterior, las existencias, para ser rebajadas como egreso deben estar pagadas.

1.6. Tributación que afecta a los contribuyentes sujetos al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, sobre el resultado tributario que determinen al término del año comercial respectivo.

1.6.1. Base imponible afecta a impuestos

1.6.1.1 IDPC que afecta a la empresa.

La base imponible afecta con el IDPC corresponde a la diferencia positiva entre la suma de los ingresos percibidos (y devengados, cuando corresponde) menos la suma de los gastos o egresos efectivamente pagados, de acuerdo con lo indicado en el apartado 1.5 anterior.

El resultado, en caso de ser positivo, estará afecto al IDPC con la tasa de dicho tributo vigente en el año comercial respectivo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 20, para este tipo de empresas. De esta manera, la base imponible obtenida a partir del año comercial 2020 se gravará con una tasa del 25%. Cabe destacar que la Ley N° 21.256 disminuyó transitoriamente la tasa del 25% a 10% para las rentas que se perciban o devenguen durante los ejercicios comerciales 2020, 2021 y 2022 por las empresas acogidas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14⁴¹.

Tratándose de una Pyme organizada como empresa individual, cuando la base imponible no exceda de 1 UTA se encontrará exenta del IDPC, en conformidad a lo dispuesto en el N° 6 del artículo 40.

Lo anterior, sin perjuicio del incentivo al ahorro establecido en la letra E) del artículo 14, conforme al cual la Pyme acogida al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 podrá optar por deducir de la base imponible afecta al IDPC hasta un monto equivalente al 50% de la base imponible que se mantenga invertida en la empresa⁴².

Contra el impuesto de primera categoría determinado serán procedentes todos los créditos que correspondan conforme a las normas de la LIR.

El IDPC se declarará anualmente según lo dispuesto en los artículos 65 N° 1 y 69, mediante la presentación de la declaración anual de impuesto a la renta, a través del Formulario N° 22.

Tratándose del término de giro, y conforme a lo dispuesto en el N° 2 del artículo 69, estos contribuyentes deberán declarar en la oportunidad señalada en el artículo 69 del Código Tributario. En tal caso, deberán dar aviso a este Servicio y pagar el IDPC correspondiente dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.

1.6.1.2 Impuesto del artículo 21 que afecta a la empresa.

Conforme a lo dispuesto en la letra c) del inciso cuarto del artículo 68, a las Pymes que se acojan al N° 3 de la letra D) del artículo 14, les serán aplicables las normas contenidas en el artículo 21.

1.6.1.3 Impuestos finales que afectan a los propietarios de la empresa.

El N° 4 de la letra D) del artículo 14 dispone que los propietarios de la empresa acogida al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 que sean contribuyentes de impuestos finales se afectarán con dichos tributos conforme a las reglas establecidas en la letra A) del mismo artículo. Esto es:

⁴⁰ Costo de reposición según el N° 3 del inciso 1° del artículo 41.

⁴¹ Según se instruirá en una circular sobre las modificaciones de dicha ley.

⁴² Con un tope de 5.000 UF del monto a deducir. Las instrucciones detalladas sobre este beneficio se encuentran contenidas en la circular dictada al efecto.

a) Rentas o cantidades que se gravan con impuestos finales

Los propietarios de una empresa acogida al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 quedarán gravados con impuestos finales sobre todas las rentas o cantidades que, a cualquier título, retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, siempre que no se trate de cantidades que ya han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR, rentas exentas de los impuestos finales o de ingresos no constitutivos de renta.⁴³

b) Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones y momento en que definen su situación tributaria.

La Pyme no aplicará un orden de imputación a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades si no ha obtenido rentas con tributación cumplida, rentas exentas de los impuestos finales o ingresos no constitutivos de renta, que se controlen en el registro REX. En ese caso, todo retiro, remesa o distribución se gravará con impuestos finales, con derecho al crédito por impuesto de primera categoría, cuando proceda, según lo dispuesto en la letra c) siguiente.

En los demás casos, para la aplicación de los impuestos finales, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán conforme a lo dispuesto en el N° 4 de la letra A) del artículo 14 considerando las reglas especiales de este régimen⁴⁴. De acuerdo dicha norma, los retiros, remesas o distribuciones definen su tributación al término del ejercicio del año en que ocurren, imputándose en el orden cronológico en que se realicen, de las rentas o cantidades acumuladas en los registros de rentas empresariales⁴⁵, según sus saldos al término del mismo año. Sin embargo, conforme al párrafo segundo de la letra g) del N° 3 de la letra D) del artículo 14, las Pymes sujetas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 se encuentran liberadas de confeccionar el registro DDAN, por lo tanto, en este caso, el orden de imputación corresponderá a las rentas o cantidades acumuladas en los registros RAI y REX, según sus saldos al término del mismo año⁴⁶.

El mismo orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones señalado en el párrafo anterior se aplicará cuando la Pyme se encuentre liberada de llevar dichos registros de rentas empresariales, debido a que realiza, mediante la emisión de documentos tributarios electrónicos, las modificaciones de capital, retiros o distribuciones y, en general, las operaciones que afecten el CPT o los créditos respectivos, según determine el Servicio mediante una resolución.

c) Crédito por IDPC en contra de los impuestos finales.

Los propietarios de empresas sujetas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 podrán imputar como crédito en contra de los impuestos finales que corresponda sobre las rentas afectas a dichos tributos provenientes desde la empresa aquel establecido en los artículos 56 N° 3 y 63, en su totalidad, es decir, podrán utilizar el 100% de crédito.

Sin embargo, cuando el crédito en contra de los impuestos finales provenga, directa o indirectamente, de participaciones en otras empresas o entidades sujetas a la letra A) del artículo 14, los propietarios deberán restituir a título de débito fiscal una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito, conforme a lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63.⁴⁷

Asimismo, cuando una empresa sujeta al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 distribuya utilidades a otra empresa o entidad sujeta a la letra A) del artículo 14, los propietarios de esta última, afectos a impuestos finales, cuando perciban dichas utilidades, deberán restituir a título de débito fiscal una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito, conforme a lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63.

El crédito por IDPC deberá registrarse en el SAC conforme a la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 y se asignará a los retiros, dividendos y demás cantidades gravadas, conforme a lo dispuesto en la misma norma, esto es, se imputarán en primer término los créditos generados a contar del 1° de enero

⁴³ Según lo dispuesto en el número 4 de la letra D) del artículo 14.

⁴⁴ En el caso del régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, los retiros, remesas o distribuciones se imputan a su valor histórico.

⁴⁵ RAI, DDAN y REX

⁴⁶ Las instrucciones sobre la materia se desarrollan en la Circular que este Servicio dictará sobre el régimen general de tributación.

⁴⁷ Esta obligación no será aplicable en el caso que dichos créditos no tengan obligación de restitución, por ejemplo, en el caso de créditos sin la obligación de restitución generados previo al 01.01.2020, los que en ningún caso cambian su naturaleza producto de las modificaciones que contempla la Ley, conforme al artículo undécimo transitorio de la misma.

de 2017, comenzando por los créditos que se mantengan en el SAC que no tienen la obligación de restitución y, una vez agotados, se imputarán los créditos que se mantengan en el SAC sujetos a tal obligación.

Se hace presente que en el registro SAC se deberá controlar en forma separada aquella parte de los créditos por IDPC que tienen obligación de restitución de aquellos que no, y los que otorgan derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación de aquellos créditos que no otorgan tal derecho, imputándose estos de acuerdo al orden de prelación indicado en el N° 5 de la letra A) del artículo 14, comenzando por la asignación de los créditos sin derecho a devolución, y, una vez agotados estos, se asignarán los créditos con derecho a devolución.

Al respecto, cabe señalar que los créditos por IDPC que no dan derecho a devolución corresponden, entre otros, al IDPC pagado con el crédito por impuesto territorial⁴⁸ o con créditos por impuestos pagados en el extranjero (IPE). Asimismo, el crédito por IPE en aquella parte imputable contra impuestos finales conforme a las reglas del artículo 41 A, tampoco da derecho a devolución.

Del saldo de los créditos sin obligación de restitución deberá rebajarse a todo evento y, como última imputación del año comercial respectivo, el monto de crédito que se determine sobre las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 que correspondan a ese ejercicio, con excepción del propio IDPC. Cuando se establece que la deducción referida se realizará “a todo evento”, debe entenderse que se realizará incluso en el caso que la empresa no mantenga créditos acumulados en el registro SAC, pudiendo originar un saldo negativo. El mismo tratamiento tendrán las partidas del numeral i del inciso primero del artículo 21 en aquellos casos que no resulte aplicable el impuesto único de 40% que contempla dicha norma.⁴⁹

Agotados los créditos determinados a contar del 1° de enero de 2017, se asignarán los créditos por IDPC y los créditos por IPE acumulados al 31 de diciembre de 2016 que permanecían registrados en la empresa al 31 de diciembre de 2019. La asignación de estos créditos a los retiros, remesas o distribuciones afectos a impuestos finales se determinará conforme al N° 9 del artículo undécimo transitorio de la Ley, comenzando por el crédito cuyo excedente no da derecho a devolución y luego por aquel que otorga tal derecho. Las instrucciones sobre la materia se desarrollan en la circular referida al artículo 14 letra A).⁵⁰

En el caso de los contribuyentes que, antes de su incorporación al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, se encontraban sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, el monto del crédito corresponderá al crédito por IDPC establecido en los artículos 56, N° 3) y 63, que se mantenga en el registro SAC a que se refiere la letra d) del N° 4 de la letra A) del artículo 14, el cual podrá seguir siendo imputado a los impuestos finales que deban pagar los propietarios a partir del año de incorporación de la Pyme al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, según lo señalado en esta letra manteniendo en todo caso la obligación de restitución en los casos que corresponda.⁵¹

En resumen, de acuerdo al N° 5 de la letra A) del artículo 14 y los artículos décimo y undécimo transitorio de la Ley, el crédito se asignará de acuerdo a las siguientes reglas:

1. Crédito acumulado a contar del 1° de enero de 2017
 - 1.1. Crédito no sujeto a la obligación de restitución
 - a) Crédito sin devolución
 - b) Crédito con devolución

⁴⁸ Contribuciones de bienes raíces.

⁴⁹ El numeral i. del inciso primero del artículo 21 dispone que se gravarán con el impuesto único de 40% las partidas del número 1 del artículo 33, esto es, las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31, o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, cuando consistan en cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, y se cumplan con alguno de los siguientes requisitos alternativos: (i) cuando dichas partidas beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa que efectúa el desembolso, o a los relacionados a los propietarios de dicha empresa; o (ii) cuando el contribuyente no acredite la naturaleza y efectividad del desembolso. Lo anterior conforme se instruye en la circular que trata sobre el artículo 21.

⁵⁰ Ahora bien, cabe señalar que las Pymes acogidas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 registrarán los créditos en el SAC sin aplicar reajustes, a diferencia de las empresas acogidas a la letra A del artículo 14.

⁵¹ Esta obligación no será aplicable en caso que dichos créditos no tengan obligación de restitución, por ejemplo, en el caso de créditos sin la obligación de restitución generados en forma previa al 01.01.2020, los que en ningún caso cambian su naturaleza producto de las modificaciones que contempla la Ley, conforme al artículo undécimo transitorio de la misma.

⁵¹ Contribuciones de bienes raíces.

1.2. Crédito sujeto a la obligación de restitución

- a) Crédito sin devolución
- b) Crédito con devolución

2. Crédito acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016

- 2.1. Crédito sin devolución
- 2.2. Crédito con devolución

1.6.2. Retención de IA que debe efectuar la empresa⁵²

Los contribuyentes acogidos al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, deberán efectuar una retención de IA con la tasa que corresponda a dicho impuesto, es decir, con tasa 35%, sobre los retiros, remesas o distribuciones realizadas a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile⁵³.

La retención, que tendrá un carácter de provisional, se efectuará incrementando previamente la base, con derecho a los créditos establecidos en los artículos 41 A y 63.

Se otorgará, al momento de la retención, un crédito provisorio por IDPC conforme a los artículos 14 y 63, cuya tasa será la que corresponda asignar en el año del retiro, remesa o distribución. Este crédito provisorio, otorgado en virtud del señalado artículo 74, N° 4, no se encuentra sujeto a la obligación de restitución.

También se otorgará un crédito provisorio por aquel a que se refiere el artículo 41 A, en los términos señalados en el N° 4 del artículo 74.

Al cierre del ejercicio, se determinará la situación definitiva, y si el crédito provisorio resulta improcedente, ya sea total o parcialmente, la empresa deberá declarar y pagar al Fisco, por cuenta de sus propietarios, la diferencia de dicho tributo que se determine al haberse deducido indebidamente todo o parte del mencionado crédito, sin perjuicio del derecho de la empresa de repetir en contra de tales propietarios.

No obstante lo anterior, si al término del ejercicio se determina que los retiros, remesas o dividendos se encuentran afectas a IA y no tienen derecho al crédito por IDPC en atención a que, por ejemplo, no existe saldo en el registro SAC, la empresa podrá optar por pagar el impuesto voluntario que permite a la empresa anticipar a sus propietarios el crédito por IDPC, según el número 6 de la letra A) del artículo 14, el cual podrá reemplazar el crédito provisorio que se haya otorgado en forma indebida, siempre y cuando dichos créditos sean utilizados como tales en el mismo ejercicio de la opción. Este crédito por IDPC anticipado voluntariamente no tiene la obligación de restitución que establecen los artículos 56 número 3) y 63, según corresponda.

Conforme se instruyó en la circular N° 56 de 2020, este crédito puede ser asignado a los repartos de utilidades que beneficien indirectamente a los contribuyentes de los impuestos finales y que participen en la empresa a través de una o varias empresas interpuestas. Sin embargo, como estos créditos deben ser utilizados en igual ejercicio, las mencionadas empresas interpuestas deberán asignarlos en el mismo ejercicio a sus propietarios de los impuestos finales mediante el reparto de utilidades. Si esta asignación no ocurre, el crédito anticipado deberá ser registrado en el registro SAC manteniendo la naturaleza del régimen de la empresa que los pague, es decir, será con restitución si la empresa fuente es una empresa de la letra A) del artículo 14 o sin restitución si la empresa fuente está sujeta al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos anteriores, de acuerdo con las leyes N°20.780, N° 20.899 y N° 21.210, no habrá obligación de retener cuando los retiros, remesas o distribuciones efectuadas por la Pyme sean con cargo a rentas gravadas con el ISFUT, conforme a las instrucciones impartidas en la circular N°56 de 2020.

⁵² Sobre esta materia se imparten instrucciones con mayor detalle en la circular que instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley a la LIR en materia de IA.

⁵³ Conforme al artículo 74 N° 4.

1.7. Tratamiento tributario de la disminución de capital

De acuerdo con lo dispuesto en el N°7 del artículo 17, no constituyen renta las devoluciones de capital, hasta el valor de aporte o de adquisición de su participación y sus reajustes, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de la LIR.

Para imputar estas devoluciones al capital se deben cumplir las formalidades conforme al tipo de empresa que se trate. Para tal efecto, la disminución de capital deberá formalizarse a más tardar en el mes de febrero del año siguiente al del retiro, remesa o distribución y tratándose del empresario individual, para hacer uso de esta imputación, la disminución de capital deberá informarse al Servicio dentro del mismo plazo. En todo caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario, las modificaciones de capital se deben informar a este Servicio dentro del plazo de dos meses contados desde que se efectúe la modificación respectiva o, si fuera procedente, desde la fecha de la inscripción respectiva en el Registro de Comercio correspondiente.

Luego, considerando que una devolución de capital puede comprender rentas o cantidades que no han cumplido con sus obligaciones tributarias, el mismo N° 7 del artículo 17 establece que para determinar la aplicación del IDPC y los impuestos finales, deberá considerarse el orden de imputación señalado en la letra A) del artículo 14.

Al respecto, deberá aplicarse lo dispuesto en el N° 4 de la letra A) del artículo 14, que establece el orden de imputación para los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde una empresa.

En el siguiente cuadro se expone el orden de imputación y régimen de tributación aplicable conforme a lo establecido en el N°7 del artículo 17, en relación con el N°4 de la letra A) del artículo 14 y el N°4 de la letra D) del mismo artículo:

Orden de imputación	Rentas o cantidades imputadas		Régimen de tributación aplicable
1°	Fondo de Utilidades Reinvertidas ⁵⁴ (FUR)	a) Comenzando por las rentas afectas a los IF, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito por IDPC, cuando corresponda.	Afectas a IF
		b) Rentas exentas de los IF anotadas en el citado registro.	No afectas a IF ⁵⁵
		c) INR y rentas gravadas con el IDPC en carácter de único.	No afectas a IF
2°	Rentas contenidas en el registro REX que deben imputarse antes del registro RAI y DDAN	Rentas con tributación cumplida que deben ser <u>repartidas en primer lugar</u> . Rentas atribuidas propias (artículo 10° transitorio Ley), y diferencia determinada por empresas sujetas al artículo 14 ter letra A) al 31.12.2019 que opten por el N° 3 de la letra A del artículo 14 (artículo 14° transitorio Ley)	No afectas a IF
3°	Rentas afectas a impuestos del registro RAI	Estas cantidades corresponden al saldo positivo que resulte al cierre de cada ejercicio comercial respectivo, de los agregados y deducciones que se deben efectuar al CPT, de acuerdo con la letra a) del N° 2 de la letra A) del artículo 14.	Afectas a IF
4°	Rentas Exentas e INR del registro REX	a) Rentas con tributación cumplida sin prioridad en su orden de imputación (no incluidas en la 2° imputación)	No afectas a IF
		b) Rentas exentas de IF anotadas en este registro. En caso que existan rentas exentas con derecho a crédito, éstas se imputarán primero.	No afectas a IF ⁵⁶
		c) INR	No afectas a IF

⁵⁴ Conforme a lo dispuesto en inciso quinto del artículo decimosexto transitorio de la Ley. Cabe señalar, que la imputación de la devolución de capital que se efectúe a las cantidades anotadas en este registro FUR, sólo afectarán al socio o accionista titular de la reinversión.

⁵⁵ No obstante la consideración para la progresividad del IGC del artículo 54, N° 3, y la tributación con el IA, cuando la exención solo favorezca al IGC.

⁵⁶ No obstante la progresividad del IGC del artículo 54 N° 3, y tributación con el IA, cuando la exención solo favorezca al IGC.

Orden de imputación	Rentas o cantidades imputadas		Régimen de tributación aplicable
5°	Utilidades de balance en exceso de las tributables (UBET) Nota: No se deben determinar por las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14	Corresponden a las utilidades de balance o financieras retenidas <u>al término del ejercicio del año de la devolución.</u>	Afectas a IF.
6°	Capital aportado	Correspondiente al monto aportado por parte de los propietarios perceptores de la devolución de capital, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado. Sin considerar en dichas sumas, los valores que hayan sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR (1° orden de imputación).	No afectas a IF
7°	Otras cantidades	El retiro, remesa, distribución o devolución de otras cantidades que excedan de los conceptos señalados anteriormente.	Afectas a IF

Nota: En el caso que la empresa mantenga rentas que hayan sido gravadas con el impuesto sustitutivo (ISFUT) establecido en el N° 11 del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899, o del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley, la devolución de capital podrá ser imputada a dichas cantidades sin atender al orden de prelación indicado en el cuadro anterior⁵⁷. Igual tratamiento tendrán las rentas generadas por empresarios individuales y sociedades de personas hasta el 31 de diciembre de 1983 y los retiros o distribuciones percibidos gravados con el impuesto único del inciso primero del artículo 21, según el N° 9 de la letra A) del artículo 14.

Respecto de las "Otras cantidades" a que se refiere el orden de imputación N° 8, cabe señalar que se refieren a incrementos de patrimonio clasificados en el N° 5, del artículo 20, gravados con los IF. Asimismo, en contra de los IF procede la imputación del crédito por IDPC, de acuerdo al régimen de tributación que corresponda.⁵⁸

La imputación de la devolución de capital y sus reajustes, a las cantidades que correspondan de acuerdo a lo señalado, se efectuará al término del ejercicio en que se efectúe la devolución de capital, considerando el saldo de dichas sumas a esa fecha, una vez descontados los retiros, remesas o distribuciones que deban imputarse en el ejercicio, incluyendo dentro de estos a los retiros en exceso. En el caso de las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, la devolución de capital no se reajustará.

Se hace presente, que cuando una empresa sujeta a las disposiciones de la letra A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14, solo deberá anotar en el registro SAC, al término del ejercicio comercial respectivo, el crédito por IDPC y el crédito por IPE que corresponda a las cantidades afectas a IF percibidas a título de devolución de capital; debiendo distinguir en dicho registro, si se trata de un crédito que da o no derecho a devolución. Además, también deberá indicar si el crédito está o no sujeto a la obligación de restitución.

Por otro lado, si la devolución resulta imputada al registro FUR, independientemente de la tributación que le afecte, o al capital que haya efectivamente aportado el propietario a la empresa o a sus reajustes, el monto imputado al registro FUR, constituirá una deducción al costo de adquisición que mantiene el propietario respecto de los derechos o acciones, según corresponda. En el caso que una empresa reciba una devolución de capital imputada al capital aportado, constituye una disminución del valor de la inversión realizada en la sociedad fuente, ya que consiste en un cambio en la composición de sus activos (cambia la inversión en derechos o acciones por los bienes en que se haya materializado

⁵⁷ Ver Circular N° 17 de 2016 y Circular N° 43 de 2020.

⁵⁸ Si estas otras cantidades son obtenidas por personas que no están obligadas a presentar anualmente una declaración de impuesto a la renta, deberán declarar dicho impuesto como renta esporádica conforme a lo dispuesto por el N°3 del artículo 69.

la devolución). Esto implica que la parte de la devolución imputada al capital social y sus reajustes no debe afectarse con impuesto alguno, y tampoco debe quedar anotada en el registro REX de la empresa que recibe la devolución de capital.

Para los efectos de la empresa fuente, la devolución que se impute efectivamente al capital social, correspondiente al propietario que la percibe, corresponderá al monto inicial efectivamente aportado, incrementado o disminuido, según proceda, por los aportes, aumentos o disminuciones de capital, que se hayan efectuado con posterioridad al aporte inicial, sin incluir dentro de estas sumas, aquellas reinversiones anotadas en el FUR. Las empresas acogidas al N° 3 de la letra D del artículo 14, no deberán aplicar reajuste. No obstante, el artículo 17 N° 7 contempla que constituyen un INR para el propietario las devoluciones que se imputen hasta el valor de aporte o de adquisición de su participación.

1.8. Pagos provisionales mensuales obligatorios (PPMO)

Los contribuyentes acogidos a las disposiciones del régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 deberán efectuar PPMO, a cuenta de los impuestos anuales, para lo cual aplicarán las siguientes normas:

1.8.1. Tasa en el año de inicio de actividades:

De acuerdo con numeral (i) de la letra k) del N° 3 de la letra D) del artículo 14, estos contribuyentes efectuarán un PPMO con una tasa de 0,25% sobre los ingresos mensuales del giro, que sean habituales, esto es, excluyéndose los ingresos extraordinarios o esporádicos.

Para tales efectos, considerarán, como regla general, solo los ingresos percibidos por el contribuyente, sin perjuicio de que deberán también considerar los ingresos devengados en el caso señalado en la letra c) del apartado 1.5.1.3 anterior.

1.8.2. Tasa si los ingresos brutos del año anterior no exceden de 50.000 UF

Conforme al numeral (ii) de la letra k) del N° 3 de la letra D) del artículo 14, si los ingresos brutos del giro del año anterior no exceden de 50.000 UF los PPM se efectuarán con una tasa de 0,25% sobre los ingresos respectivos.⁵⁹

1.8.3. Tasa si los ingresos brutos del año anterior exceden de 50.000 UF

Conforme al numeral (iii) de la letra k) del N° 3 de la letra D) del artículo 14, si los ingresos brutos del giro del año anterior exceden de 50.000 UF se efectuarán con una tasa de 0,5% sobre los ingresos respectivos.⁶⁰

El saldo anual de los pagos provisionales mensuales (PPM) realizados debidamente reajustado se imputará contra el IDPC, y podrá ponerse a disposición de los propietarios, según corresponda, de acuerdo con los artículos 93 a 97. El Servicio instruirá la forma de determinación de los PPM y su puesta a disposición mediante una resolución.

1.8.4. Suspensión del pago de PPMO en caso de pérdidas

Conforme a lo dispuesto en el artículo 90, las Pyme acogidas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 podrán suspender los PPMO correspondientes al primer trimestre del año comercial siguiente cuando obtuvieren pérdidas en el ejercicio anterior.

Si la situación de pérdida se mantiene en el primer, segundo o tercer trimestre de dicho ejercicio comercial, o se produce en uno de los citados trimestres, podrán suspender los PPMO correspondientes a los ingresos brutos del trimestre siguiente a aquél en que la pérdida se produjo.

⁵⁹ Cabe destacar que la ley 21.256 establece que esta tasa de PPMO se disminuirá a 0,125% para los ingresos obtenidos desde octubre de 2020 hasta diciembre de 2022.

⁶⁰ Cabe destacar que la ley 21.256 establece que esta tasa de PPMO se disminuirá a 0,25% para los ingresos obtenidos desde octubre de 2020 hasta diciembre de 2022.

1.8.5. Base imponible para cálculo de PPMO

La base imponible sobre la cual deberá aplicarse la tasa de 0,25% o 0,5%, según corresponda, corresponderá a la suma de los ingresos percibidos durante el periodo mensual, a los cuales deberá agregarse, en caso que sea aplicable, los ingresos devengados proveniente de las operaciones con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) del artículo 14.

Deberán excluirse de la base imponible, los ingresos provenientes del rescate o enajenación de las inversiones en capitales mobiliarios, o de la enajenación de participaciones a que se refiere la letra c) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, señalados en el apartado 1.2.1.4. Así también, deberán excluirse de la base imponible aquellos ingreso extraordinarios o esporádicos.

1.8.6. PPM voluntarios.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 88, las Pymes podrán efectuar PPM voluntarios por cualquier cantidad, de un modo esporádico o permanente.

1.9. Registros y controles que se encuentran obligados a llevar los contribuyentes que se acojan al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14⁶¹.

1.9.1. Contabilidad completa:

La Pyme acogida al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 está obligada a determinar su renta efectiva según contabilidad completa. Sin embargo, podrá optar por declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada de acuerdo con lo establecido en el artículo 68. La opción se ejercerá en la forma y plazo que determine el Servicio mediante una resolución, entre el 1 de enero y el 30 de abril del año en que ejerza dicha opción, o, excepcionalmente hasta el 30 de septiembre de 2020, según corresponda.⁶²

La Pyme que opte por llevar contabilidad simplificada y no se encuentre obligada a llevar el registro indicado en el apartado 1.8.2 siguiente, deberá llevar un libro de ingresos y egresos, y en todo caso un libro de caja, según lo indicado en el apartado 1.4 de esta circular.

Si no se ejerciere la opción señalada, la Pyme deberá llevar contabilidad completa, en cuyo caso la determinación de sus resultados tributarios se realizará igualmente conforme a lo establecido en la letra D) del artículo 14, por lo que deberá realizar los ajustes que corresponda para obtener el resultado de aplicar las reglas de este régimen.

Aún si la Pyme opta por llevar contabilidad simplificada podrá llevar contabilidad completa, sin que ello altere la determinación de sus resultados tributarios conforme a la letra D) del artículo 14.

1.9.2. Registro de compras y ventas

Conforme a lo dispuesto en el artículo 59 del Decreto Ley N° 825 de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, los vendedores y prestadores de servicios afectos a los impuestos que el mencionado artículo indica deberán registrar en un libro especial electrónico denominado "Registro de Compras y Ventas" la información relativa a documentos tributarios no electrónicos y aquella relativa a documentos tributarios electrónicos cuyo detalle no requiere ser informado al Servicio.

1.9.3. Registros tributarios de las rentas empresariales

Las Pymes acogidas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 estarán liberadas de llevar el registro de rentas afectas a los impuestos finales (RAI), registro de diferencias entre la depreciación acelerada y normal (DDAN) y el registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX), salvo que perciban o generen rentas con tributación cumplida, rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o mantengan retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, que permanezcan como tales al 31 de diciembre de 2019 casos en los cuales llevarán RAI y REX, además del registro y control de los retiros en exceso que se mantengan pendientes de imputación.

⁶¹ Conforme al N° 3 de la letra D) del artículo 14.

⁶² De acuerdo al número 6) del artículo 1° del Decreto N° 420, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 01.04.2020 modificado por el Decreto N°1.156, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 07.08.2020.

No obstante, podrán eximirse de llevar dichos registros si las modificaciones de capital, retiros o distribuciones y en general las operaciones que afecten el CPT o los créditos respectivos se realicen mediante la emisión de documentos tributarios electrónicos según determine el Servicio mediante una resolución.

Ahora bien, si la Pyme no emite los documentos tributarios electrónicos respectivos, deberá llevar los registros RAI y REX, en cuyo caso, para la confección del RAI, se considerará el CPT que se determine conforme a la letra (j) del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

En todo caso, la Pyme deberá llevar el registro SAC, para el control y registro del saldo acumulado de créditos por IDPC que establece el artículo 56 N°3 y 63.

Para la confección de los registros de rentas empresariales deberán aplicarse las normas pertinentes de la letra A) del artículo 14 de la LIR. Sin embargo, atendiendo a que los contribuyentes del régimen del N° 3 de la letra D) del mismo artículo no se encuentran sujetos a corrección monetaria, dichos registros no se reajustan según la variación del IPC y sus anotaciones se realizan a valor histórico. Las instrucciones detalladas sobre la confección de estos registros se encuentran contenidas en la circular referida al artículo 14 letra A.

1.10. Permanencia en el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 y retiro voluntario del mismo.

Los contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 no tienen la exigencia de permanecer en el régimen durante un determinado tiempo. En consecuencia, podrán retirarse voluntariamente de dicho régimen, dando el aviso correspondiente a este Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que deseen incorporarse a otro régimen, quedando sujeto a él a partir del 1° de enero del año comercial del aviso.

Para dar el aviso deberán utilizar la aplicación dispuesta para ello en el sitio www.sii.cl

1.11. Casos en los cuales los contribuyentes deberán obligatoriamente abandonar el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

El contribuyente deberá abandonar obligatoriamente el régimen del N° 3 de la letra D), del artículo 14, cuando durante el año comercial respectivo deje de cumplir alguno de los requisitos que establece el N° 1 de la letra D) del artículo 14, vale decir, cuando incumpla alguno de los requisitos mencionados en el apartado 1.2 de esta circular, cualquiera sea el período por el cual se haya mantenido en el mencionado régimen.

Así, cuando deba abandonar el régimen, a contar del 1 de enero del año siguiente al incumplimiento deberá acogerse al régimen de la letra A) del artículo 14.

Para efectos de comunicar esta situación al Servicio también deberán utilizar la aplicación dispuesta para ello en el sitio www.sii.cl.

1.12. Situaciones especiales al ingresar al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 o al salir de este.

A continuación, se instruye respecto de los efectos especiales que se producen en ciertos casos al ingresar al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 o bien al salir de este, sea voluntaria u obligatoriamente.

1.12.1. Al ingresar al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 a contar del 1° de enero de 2020.

A contar del 1° de enero de 2020 entró en vigencia el nuevo régimen general de tributación establecido en la letra A) del artículo 14, al cual deberán incorporarse los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva, según contabilidad completa y balance general, salvo que cumplan con los requisitos

para acogerse al régimen contenido en el N° 3 de la letra D) del referido artículo 14, en cuyo caso se acogerán de pleno derecho a dicho régimen⁶³.

Sin perjuicio de lo anterior, y sujeto a que se cumplan los requisitos para ello, los contribuyentes podrán optar por acogerse al régimen de transparencia tributaria establecido en N° 8 de la letra D) del artículo 14 o a los regímenes de renta presunta del artículo 34, vigentes a contar del 1° de enero de 2020, dando aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de septiembre del año comercial 2020⁶⁴.

Ahora bien, en caso que estos contribuyentes, cumpliendo con los requisitos, se incorporen al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que se indican a continuación, según sus saldos al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al mismo, de acuerdo a lo dispuesto en el número 6 de la letra D) del artículo 14 y los artículos noveno, decimocuarto y cuadragésimo transitorios de la Ley.

1.11.1.1 Contribuyentes sujetos al régimen general de IDPC, según la letra A), del artículo 14.

Las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 que pasen a estar sujetas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según los valores contabilizados o saldos al 31 de diciembre del año anterior al ingreso a este régimen:

- Los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los números 5 y 5 bis del artículo 31, a su valor neto tributario, que se encuentren pagados, deberán considerarse como un gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario, que se encuentren pagadas, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Las pérdidas tributarias determinadas al término del ejercicio anterior, deberán considerarse como un gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Los gastos diferidos que se mantengan en el activo de la empresa al cierre del ejercicio deberán considerarse como un gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Los ingresos devengados y los gastos adeudados hasta antes del término del ejercicio inmediatamente anterior al ingreso al nuevo régimen, no deberán ser reconocidos por el contribuyente al momento de su percepción o pago, según corresponda.
- Deberán registrar como saldo inicial del registro RAI, el saldo del registro RAI que mantenga al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen. Esta obligación aplicará solo en caso que la empresa tenga, al momento de ingreso al régimen, rentas con tributación cumplida, rentas exentas de los impuestos finales o ingresos no constitutivos de renta.
- Registrarán como saldo inicial del registro REX, el saldo del registro REX que mantenga al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen. Esta obligación aplicará solo en caso que la empresa tenga, al momento de ingreso al régimen, rentas con tributación cumplida, rentas exentas de los impuestos finales o ingresos no constitutivos de renta.
- Reconocerán como saldo inicial del registro SAC, el saldo acumulado de crédito en el registro SAC al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen, si tuvieren.
- No obstante lo anterior, la Pyme estará liberada de llevar los registros RAI, REX y SAC, cuando las modificaciones de capital, retiros o distribuciones y en general las operaciones que afecten el CPT o los créditos respectivos se realicen mediante la emisión de documentos tributarios electrónicos, según establece este Servicio mediante una resolución.

⁶³ De acuerdo al inciso primero del artículo noveno transitorio de la ley.

⁶⁴ Según el N° 6 del artículo 1° del Decreto N° 420 de I Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 01.04.2020, modificado por el Decreto N°1.156, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 07.08.2020.

- Las Pymes que ingresen a este régimen deberán informar al Servicio, entre el 1 de enero y el 30 de septiembre del año calendario 2020⁶⁵, o al 30 de abril del año de ingreso al régimen, según corresponda, los saldos que tuvieren en los registros señalados en los párrafos precedentes, según lo determine el Servicio mediante una resolución.
- 1.11.1.2** Contribuyentes sujetos al régimen de IDPC con imputación total de crédito en los impuestos finales o régimen de renta atribuida, según la letra A) del artículo 14 (según norma vigente al 31.12.2019).

Estos contribuyentes, que ingresan al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, deberán determinar el CPT al 31.12.2019, conforme a las reglas de LIR a esa fecha, y de dicho CPT deberán rebajar los saldos registrados en el RAP⁶⁶ y el REX⁶⁷ determinados a dicha fecha, y el capital reajustado al 31.12.2019⁶⁸. La diferencia positiva corresponderá al RAI de inicio.

Asimismo, la Pyme deberá realizar lo siguiente:

- Las pérdidas tributarias determinadas al término del ejercicio anterior conforme a lo dispuesto en el N° 3 del artículo 31, deberán considerarse como un gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los números 5 y 5 bis del artículo 31, a su valor neto tributario⁶⁹ al 31 de diciembre de 2019, que se encuentren pagados, deberán considerarse como un gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario al 31 de diciembre de 2019, que se encuentren pagadas, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Los gastos diferidos que se mantengan en el activo de la empresa deberán considerarse como un gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Los ingresos devengados y no percibidos, así como los gastos adeudados y no pagados, ambos al 31 de diciembre de 2019 y que, en tal condición, formaron parte del resultado tributario conforme al régimen de la letra A del artículo 14 vigente 31 de diciembre de 2019, no se considerarán conforme con las reglas del artículo 14 letra D) vigente a partir del 1° de enero de 2020, es decir, los ingresos no deberán sumarse a la base imponible cuando sean percibidos y los gastos no deberán rebajarse como egresos cuando sean pagados.
- Deberán registrar en el REX el saldo del REX al 31.12.2019. Asimismo, deberán registrar en el registro REX los saldos registrados en el RAP⁷⁰, que corresponderán a utilidades con tributación cumplida que serán imputadas en primer lugar para efectos de su retiro, remesa o distribución, sin considerar las reglas de imputación que establezca la LIR vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución.
- Reconocerán como saldo inicial del registro SAC, el saldo acumulado de crédito en el registro SAC al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen, si tuviere. Cabe recordar que en este registro se debe controlar en forma separada el crédito que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, que se mantenga en el registro SAC correspondiente a los créditos por IDPC proveniente de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016, que con anterioridad se encontraban anotadas en el registro FUT.

⁶⁵ Según el N° 6 del artículo 1° del Decreto N° 420 del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 01.04.2020, modificado por el Decreto N°1.156, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 07.08.2020.

⁶⁶ Registro de rentas atribuidas propias, regulado en la letra a) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR vigente al 31.12.2019. Este registro contiene rentas con tributación cumplida.

⁶⁷ Registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, regulado en la letra c) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente al 31.12.2019.

⁶⁸ Capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial,

⁶⁹ Descontadas las depreciaciones correspondientes.

⁷⁰ Registro de rentas atribuidas propias, regulado en la letra a) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR vigente al 31.12.2019. Este registro contiene rentas con tributación cumplida.

En relación a los registros RAI, REX y SAC, serán aplicables las instrucciones que en detalle se imparten en la circular del régimen de tributación sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, vigente a contar del 1° de enero de 2020, según se resume en el cuadro contenido en el número 1.7., anterior.

- No obstante lo anterior, la Pyme se eximirá de llevar los registros RAI y REX, cuando las modificaciones de capital, retiros o distribuciones y en general las operaciones que afecten el CPT o los créditos respectivos se realicen mediante la emisión de documentos tributarios electrónicos, según establece este Servicio mediante una resolución.
- Las Pymes que ingresen a este régimen deberán informar al Servicio, entre el 1 de enero al 30 de septiembre del año calendario 2020, los saldos que tuvieren en los registros RAP, REX y SAC, según lo determine el Servicio mediante resolución.

1.11.1.3 Contribuyentes sujetos al régimen de IDPC con deducción parcial de crédito en los impuestos finales o régimen semi integrado, según la letra B) del artículo 14 (según la LIR vigente al 31.12.2019).

Conforme al N° 1) del artículo cuadragésimo transitorio de la Ley, las empresas que hasta el 31 de diciembre de 2019 se encontraban acogidas al régimen tributario que establecía la letra B) del artículo 14, y que desde el 1° de enero de 2020 se acojan al régimen establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14, deberán considerar los saldos de los registros señalados en el N° 2 del artículo 14 letra B) vigente al 31 de diciembre de 2019, como los saldos iniciales de los registros a que se refiere la letra D) del artículo 14 de dicha ley vigente a partir del 1 de enero de 2020 y deberán aplicar respecto de ellos las normas establecidas en el N° 3 de la referida letra D) del artículo 14.

Al efecto, les serán aplicables las siguientes reglas:

- Las pérdidas tributarias determinadas al término del ejercicio anterior conforme a lo dispuesto en el N° 3 del artículo 31, deberán considerarse como un gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los números 5 y 5 bis del artículo 31, a su valor neto tributario⁷¹ al cierre del ejercicio anterior, que se encuentren pagados, deberán considerarse como un gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario al cierre del ejercicio anterior, que se encuentren pagadas, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Los gastos diferidos que se mantengan en el activo de la empresa al cierre del ejercicio anterior deberán considerarse como un gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.
- Los ingresos devengados y los gastos adeudados hasta el término del ejercicio inmediatamente anterior al ingreso al nuevo régimen, no deberán ser reconocidos por el contribuyente al momento de su percepción o pago, según corresponda.
- Deberán registrar como saldo inicial del registro RAI, el saldo del registro RAI que mantenga al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen. Esta obligación aplicará solo en caso que la empresa tenga al momento de ingreso al régimen rentas con tributación cumplida, rentas exentas de los impuestos finales o ingresos no constitutivos de renta.
- Registrarán como saldo inicial del registro REX, el saldo del registro REX que mantenga al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen. Esta obligación aplicará solo en caso que la empresa tenga al ingreso al régimen rentas con tributación cumplida, rentas exentas de los impuestos finales o ingresos no constitutivos de renta.

⁷¹ Descontadas las depreciaciones correspondientes.

- Reconocerán como saldo inicial del registro SAC, el saldo acumulado de crédito en el registro SAC al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen, si tuviere.
- No obstante lo anterior, la Pyme se eximirá de llevar los registros RAI y REX, cuando las modificaciones de capital, retiros o distribuciones y en general las operaciones que afecten el CPT o los créditos respectivos se realicen mediante la emisión de documentos tributarios electrónicos, según establece este Servicio mediante una resolución.
- Las Pymes que ingresen a este régimen deberán informar al Servicio, entre el 1 de enero al 30 de septiembre del año calendario 2020, los saldos que tuvieran en los registros señalados en los párrafos precedentes, según lo determine el Servicio mediante una resolución.

1.11.1.4 Contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 ter (según la LIR vigente al 31.12.2019).

Los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2019 se encontraban sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 ter, que cumplan los requisitos, se entenderán incorporados de pleno derecho al régimen de transparencia tributaria dispuesto en el N° 8 de la letra D) del artículo 14, vigente a contar del 1° de enero de 2020. No obstante, estos contribuyentes pueden optar por acogerse al 1° de enero de 2020 al régimen establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14. Esta opción se deberá informar al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de septiembre de 2020⁷², a través de la aplicación dispuesta para ello en el sitio www.sii.cl, en los términos que se instruirá en una resolución dictada al efecto.

En caso que la Pyme opte por incorporarse al régimen establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14, la empresa deberá practicar un inventario inicial de todos sus activos y pasivos a valor tributario y determinar un CPT conforme a las normas de la letra D) del artículo 14. Para estos efectos, los activos fijos depreciables y las existencias del activo realizable que hayan sido considerados como un egreso bajo el régimen del derogado artículo 14 ter letra A y que formen parte del inventario al 31 de diciembre de 2019, deberán considerarse a un valor de un peso y deberá permanecer en los registros contables hasta su venta, castigo, retiro u otra causa que los haga perder la calidad de activos para la empresa.

La diferencia que resulte de restar al CPT que se determine, el monto del capital efectivamente aportado, más sus aumentos y descontadas sus disminuciones posteriores, todos ellos reajustados, deberá registrarse en el registro REX, comprendiéndose como rentas con tributación cumplida, las que se imputarán en primer lugar para efectos de su retiro, remesa o distribución, sin considerar las reglas de imputación que establezca la LIR vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución.

Los ingresos devengados y no percibidos, así como los gastos adeudados y no pagados, ambos al 31 de diciembre de 2019, y que en tal condición no formaron parte del resultado tributario conforme al régimen de la letra A del artículo 14 ter vigente 31 de diciembre de 2019, se considerarán conforme con las reglas del artículo 14 letra D) de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2020, es decir, los ingresos deberán sumarse a la base imponible cuando sean percibidos y los gastos deberán rebajarse como egresos cuando sean pagados.

1.11.1.5 Crédito imputable en contra de impuestos finales en los casos indicados en este apartado 1.11.

En los casos contemplados en los apartados 1.11.1 al 1.11.3, los créditos por IDPC que mantenga la empresa al 31.12.2019, considerados como un saldo total, podrán seguir siendo imputados a los impuestos finales que deban pagar los propietarios de la Pyme a partir del año de incorporación al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

1.11.1.6 Reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas, realizadas a partir del 1.01.2015 y las efectuadas mediante la adquisición de acciones de pago.

De acuerdo al artículo decimosexto transitorio de la Ley, cuando las empresas mantengan reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas

⁷² Según el N° 6 del artículo 1° del Decreto N° 420 de I Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 01.04.2020, modificado por el Decreto N°1.156, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 07.08.2020.

realizadas a partir del 1° de enero de 2015; y las efectuadas mediante la adquisición de acciones de pago, independientemente de la fecha de su adquisición, cuando no se hubieren cedido o enajenado los derechos o acciones respectivas o no se hubiere efectuado una devolución de capital con cargo a dichas cantidades al 31 de diciembre de 2019, y se sujeten al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, las utilidades reinvertidas contenidas en el registro FUR se deberán mantener registradas en la empresa y se mantendrán pendientes de tributación con impuestos finales hasta que se produzcan las situaciones que contempla el referido artículo decimosexto de la Ley, esto es, (i) la enajenación por acto entre vivos de los derechos sociales o acciones respectivas, (ii) una devolución de capital, (iii) término de giro de la empresa o (iv) al optar por un régimen de tributación en que no esté obligada a mantener el registro FUR.⁷³

1.12.2. Al salir del régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, sea voluntaria u obligatoriamente

1.11.2.1 Contribuyentes que opten por retirarse del régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 o que, por incumplimiento de alguno de los requisitos deban abandonarlo.

Deberán dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que deseen cambiar de régimen o del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, según corresponda, quedando, por tanto, sujetos a contar del día 1° de enero del año comercial del aviso, a las normas de la letra A) del artículo 14, o al régimen transparente del N° 8 de la letra D) del artículo 14 si, cumpliendo los requisitos, optan por dicho régimen. Para tales efectos deberán también utilizar la aplicación dispuesta para ello en el sitio www.sii.cl, en los términos ya señalados.

1.11.2.2 Obligaciones de los contribuyentes que abandonen voluntaria u obligatoriamente el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 y se incorporen al régimen de la letra A) del artículo 14.

Junto con incorporarse al régimen general de tributación, deberán considerar además las siguientes reglas:

a) Determinar un CPT

Se considerará como CPT el valor resultante de lo dispuesto conforme a la letra (j) del N° 3 de la letra D) del artículo 14. El monto del CPT determinado conforme a las referidas reglas, constituirá el CPT inicial de la empresa o sociedad al momento de cambiar al régimen general. La forma de determinar este CPT se detalla en el Anexo N° 3.

b) Practicar un inventario inicial para efectos tributarios

Los contribuyentes que abandonen voluntaria u obligatoriamente el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, para incorporarse al régimen general de tributación establecido en la letra A) del artículo 14, deberán practicar un inventario inicial para efectos tributarios, acreditando debidamente las partidas que este contenga. En dicho inventario deberán registrar los siguientes activos que el contribuyente mantenga al 31 de diciembre del último año comercial acogido al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, valorizándolos de la siguiente forma:

i) Maquinarias, vehículos, equipos y enseres

Serán valorizados en un peso, los que no quedarán sometidos a las normas del artículo 41 y deberán permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa.

Sin perjuicio de lo anterior, podrá reconocer el valor neto de adquisición debidamente actualizado, menos una amortización lineal por el plazo transcurrido entre su adquisición y la fecha de cambio de régimen.

ii) Materias primas y productos en diferentes estados

Serán valorizados en un peso, los que no quedarán sometidos a las normas del artículo 41 y deberán permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien, motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa.

⁷³ Las instrucciones sobre el registro FUR se contienen en la circular que instruye sobre el régimen de tributación que contempla el artículo 14 letra A.

Sin perjuicio de lo anterior, podrá reconocer el valor de adquisición o de traspaso de costos o de venta menos el margen de comercialización del respectivo contribuyente, según proceda.

iii) Bienes raíces

Tratándose de bienes raíces depreciables, estos serán valorizados en un peso, los que no quedarán sometidos a las normas del artículo 41 y deberán permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa.

iv) Intangibles tales como marcas, patentes o derechos

El valor de adquisición pagado, o su valor de inscripción a falta de aquel, reajustado.

v) Bienes no depreciables

Se reconocerá el valor de adquisición, reajustado entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior al cierre del ejercicio respectivo.

vi) Otros bienes

Los criterios señalados en los numerales i), ii), iv) o v) serán aplicables según corresponda a la naturaleza del respectivo bien.

El Servicio podrá definir un criterio aplicable distinto en caso de ser requerido por un contribuyente.

vii) Pasivos exigibles

Se reconocerán según el tipo de obligación de que se trate, sean estos reajustables, en moneda extranjera o de otro tipo.

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

Cuando la valorización de los activos que corresponda se realice en un peso o según el valor de adquisición reajustado en caso de bienes no depreciables o intangibles, no procederá efectuar ningún ajuste a los resultados que obtenga la empresa a partir del 1 de enero del año en que se encuentre bajo el régimen de la letra A) del artículo 14.

Cuando se aplique una valorización distinta a la señalada anteriormente, se reconocerán los efectos en la determinación del CPT al término del ejercicio en que se encuentre bajo el régimen de la letra A) de dicho artículo y procederá en su caso la depreciación normal del artículo 31, sin que la empresa deba reconocer un ingreso tributable por el cambio de régimen. En este último caso, las diferencias que se determinen se verán reflejadas en el CPT y, en consecuencia, su efecto se reconocerá en los impuestos finales, a través de la forma de determinación del RAI.

La incorporación al régimen de la letra A) del artículo 14 no podrá generar utilidades o pérdidas distintas a las señaladas en los párrafos anteriores, provenientes de partidas que afectaron o debían afectar el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, por lo cual deberán realizarse los ajustes necesarios a la base imponible para que no se incorporen ingresos doblemente o se dupliquen gastos, como se indica en la letra e) siguiente.

d) Determinación de las rentas acumuladas en el CPT obtenidas durante el período en que el contribuyente se mantuvo en el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

A contar del CPT señalado en la letra a) precedente y del capital efectivamente pagado a la empresa deberá determinarse la cantidad o los ajustes a las utilidades pendientes de tributación, a las rentas exentas de los impuestos finales, a los ingresos no constitutivos de renta, a las rentas con tributación cumplida y el crédito por IDPC que pudiere estar disponible, las que pasarán a formar parte de los saldos iniciales de los registros a que se refiere la letra A) del artículo 14.

- e) Situación de los ingresos devengados y no percibidos y los gastos adeudados no pagados antes del cambio al régimen de la letra A) del artículo 14.

Los ingresos devengados y no percibidos, así como los gastos adeudados y no pagados, al 31 de diciembre del último ejercicio acogido al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, y que en su condición de tales no formaron parte del resultado tributario en dicho régimen, deberán ser considerados por los contribuyentes al momento en que se incorporen al régimen de la letra A) del artículo 14.

Conforme con ello, el contribuyente que abandona el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, deberá agregar o deducir al 1° de enero del año de su incorporación al régimen general de tributación, según corresponda, los ingresos devengados no percibidos y los gastos que se encontraban adeudados al 31 de diciembre del último ejercicio acogido a dicho régimen.

- f) Reincorporación al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

Los contribuyentes que se hayan retirado del régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, ya sea en forma obligatoria o voluntaria, podrán volver a incorporarse a dicho régimen una vez que cumplan los requisitos para ello, por cuanto, la ley no prohíbe la reincorporación a dicho régimen.

Cuando la Pyme se reincorpore al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, deberá reconocer como egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen los bienes del activo fijo de la empresa y las materias primas y productos en diferentes estados, a que se refieren los numerales i) y ii) de la letra b) anterior, solo si representan nuevos egresos efectivos.

1.13. Normas aplicables en caso de término del giro de un contribuyente acogido a lo dispuesto en el N° 3 de la letra D) del artículo 14

El N° 2 del artículo 38 bis, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2020, regula la tributación de las rentas o cantidades acumuladas o retenidas en las empresas acogidas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, cuando pongan término a su giro o cuando el Servicio aplique lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario.

Dichos contribuyentes deberán aplicar las nuevas reglas que el artículo 38 bis establece para la tributación que corresponde a las rentas o cantidades antes señaladas, respecto a la determinación de la base imponible, método de distribución de tales rentas o cantidades a sus propietarios y los impuestos que resulten aplicables.

1.13.1. Rentas sujetas a la tributación que establece el N° 2 del artículo 38 bis

Para establecer la base imponible afecta a la tributación que dispone el N° 2 del artículo 38 bis, los contribuyentes acogidos al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 deberán determinar las rentas o cantidades acumuladas a la fecha término de giro.

Para tales efectos, deberán rebajar del CPT, todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con impuestos finales, según corresponda, o que tengan un tratamiento tributario especial.

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° 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.		(+)

⁷⁴ El N° 10 del artículo 2° de la LIR, dispone que el CPT, es "el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, a valores tributarios, que posee una empresa. Dicho capital se determinará restando al total de activos que representan una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. Para la determinación del capital propio tributario deberán considerarse los activos y pasivos valorados conforme a lo señalado en el artículo 41, cuando corresponda aplicar dicha norma.

Concepto	Monto	
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.	\$	(=)

Para la determinación del CPT deberán considerar el siguiente valor de los activos:

- i) Aquellos que formen parte de su activo realizable, valorados según costo de reposición.
- ii) Aquellos que formen parte de su activo inmovilizado, a su valor actualizado al término de giro, conforme a los artículos 31, N° 5, y 41, aplicando la depreciación normal.
- iii) Los demás activos valorizados conforme a lo dispuesto en el artículo 41.

Como se puede apreciar, lo que se excluye del valor del CPT al término de giro, son las cantidades que conforme a la LIR no deben pagar impuestos finales. De este modo, la diferencia positiva que arroje esta determinación corresponderá a las rentas o cantidades que se encuentran acumuladas en la empresa que mantienen pendiente su tributación con impuestos finales.

También deberá formar parte de esta base imponible el crédito por IDPC y el crédito total disponible contra impuestos finales por concepto de IPE, incorporados en el registro SAC, que dieren derecho a deducirlos de impuestos finales que gravaran a esta renta.

Las rentas o cantidades así determinadas se considerarán retiradas, remesadas o distribuidas a sus propietarios, de acuerdo al porcentaje de participación que les corresponda en las utilidades de la empresa que cesa sus actividades, o en su defecto, en la proporción que hayan pagado efectivamente el capital. En caso que no se hubiere pagado total o parcialmente, según el capital aportado o suscrito, conforme a los antecedentes legales correspondientes y, en el caso de comunidades, que no hayan acordado una forma distinta mediante una escritura pública, la proporción se determinará según sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

Respecto de la base imponible determinada no podrá rebajarse el beneficio establecido en la letra E) del artículo 14, consistente en deducir de la base imponible afecta a IDPC hasta un monto equivalente al 50% de la base imponible que se mantenga invertida en la empresa, por cuanto, al término de giro no se cumple con el presupuesto de que las utilidades se mantengan invertidas en la empresa.

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

Las Pymes sujetas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 que pongan término a su giro tributarán, por las rentas o cantidades determinadas conforme a lo indicado en el N° 2 del artículo 38 bis, con un impuesto del 35%, solo respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los propietarios contribuyentes de impuestos finales o propietarios que no sean contribuyentes acogidos a los regímenes tributarios de las letras A) y D) N° 3 del artículo 14.

De este impuesto de 35% podrán deducir el saldo de crédito por IDPC acumulado a la fecha de término de giro en el registro SAC, establecido en la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 y el crédito total disponible contra impuestos finales por concepto de IPE a que se refiere el artículo 41 A que se mantenga acumulado separadamente en dicho registro. Estos créditos deberán incrementar en un

100% la base imponible del referido impuesto. Tratándose de créditos con obligación de restitución este se imputará solo por el 65% de su monto.

Si, luego de imputar dichos créditos en contra del impuesto de 35% aplicable por el término de giro, se produce un exceso de dichos créditos, tal cantidad no podrá ser imputada a ninguna otra obligación tributaria ni dará derecho a devolución.

Por otra parte, las empresas que ponen término a su giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69, N° 2, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Tributario, deberán declarar y pagar el IDPC que corresponda al ejercicio en el que cesen las actividades. En el mismo plazo indicado, deberán declarar y pagar también el impuesto único con tasa 40% que pudiera resultar aplicable sobre las partidas que establece el inciso primero del artículo 21, así como los demás impuestos anuales que correspondan al ejercicio en el que terminan sus actividades.

De la suma a pagar por el impuesto señalado anteriormente se podrán rebajar los PPM efectuados durante el ejercicio en el cual se realiza el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dicha obligación tributaria, de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95. Podrá solicitarse la devolución de los excedentes producidos por la imputación de los PPM en la forma señalada conforme al inciso cuarto del artículo 97.

El saldo de impuesto no cubierto con los PPM y créditos, deberá pagarse reajustado según la variación del IPC entre el mes anterior al término de giro; esto es, a la fecha del balance o cierre del ejercicio y el mes anterior a aquel en que legalmente deba pagarse el tributo conforme al plazo señalado en el artículo 69 del Código Tributario, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 72.

Finalmente, en caso que la empresa haya optado voluntariamente por anticipar a sus propietarios el crédito por IDPC conforme al N° 6 de la letra A) del artículo 14, podrá deducir de la renta líquida imponible del ejercicio de término de giro la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente la tasa del IDPC que no haya sido ajustada previamente. En caso que se produzca un excedente luego de dicha imputación este se extinguirá.

1.13.3. Rentas determinadas al momento del término de giro cuando los propietarios son contribuyentes sujetos al IDPC.

Cuando los propietarios de la empresa que termina su giro sean, a su vez, otros contribuyentes del IDPC, sea que estén sujetos a las reglas establecidas en las letras A) o D) N° 3 del artículo 14, la parte de las rentas o cantidades que les correspondan deberá considerarse retirada o distribuida a dichos propietarios a la fecha de término de giro, con el crédito por IDPC que les corresponda proporcionalmente.

Así, el crédito por IDPC y el crédito total disponible contra impuestos finales por concepto de IPE que les corresponda deberá ser incorporado en el registro SAC de esa empresa.

1.13.4. Opción por declarar las rentas o cantidades acumuladas en las empresas al término de giro como afectas al IGC aplicando la reliquidación que la LIR establece.

De conformidad al N° 3 del artículo 38 bis, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2020, los propietarios de la empresa que tengan domicilio o residencia en Chile podrán optar por gravar las rentas determinadas a la fecha del término de giro con el IGC de acuerdo a las siguientes reglas:

- La renta o cantidad que le corresponda, se entenderá devengada durante el período de años comerciales en que ha sido propietario, excluyendo el año del término de giro, hasta un máximo de diez años, y aun cuando en dichos años no hubiere obtenido rentas afectas al señalado impuesto o las obtenidas hubieren quedado exentas del mismo. Para tal efecto, las fracciones se considerarán como un año completo.
- La cantidad correspondiente a cada año se obtendrá de dividir el total de la renta o cantidad por el número de años determinados conforme al párrafo anterior.
- Las cantidades correspondientes a cada año se convertirán a UTM, según el valor de esta unidad en el mes de término de giro, y se ubicarán en los años en que se devengaron con el objeto de

liquidar el IGC de acuerdo a las normas vigentes y según el valor de la citada unidad en el mes de diciembre para cada año respectivo.

- Las diferencias de impuesto o reintegros de devoluciones que se determinen por aplicación de las reglas anteriores, según corresponda, se expresarán en UTM del año respectivo y se solucionarán en el equivalente de dichas unidades en el término de giro.
- Aquella porción del impuesto contra el cual se imputen créditos del registro SAC que hayan sido cubiertos con el crédito por impuesto territorial pagado o se originen en el crédito establecido en el artículo 41 A no podrá ser objeto de devolución.
- Esta reliquidación del IGC conforme con los párrafos anteriores, en ningún caso implicará modificar las declaraciones de impuesto a la renta correspondientes a los años comerciales que se tomen en consideración para efectos del cálculo de dicho impuesto.

La reliquidación señalada será efectuada en reemplazo del impuesto del 35% establecido en el número 1 del artículo 38 bis. Para ello, la reliquidación deberá efectuarse en conjunto con el término de giro de la empresa, dentro del plazo establecido para ese efecto en el artículo 69 del Código Tributario, mediante la declaración y pago del IGC que corresponda, sin considerar para la reliquidación el ejercicio en que se efectúa el término de giro. Si solo algunos propietarios ejercen la opción de reliquidar, la empresa deberá pagar el impuesto establecido en el número 1 del artículo 38 bis únicamente respecto de las rentas o cantidades que correspondan a aquellos propietarios que no ejerzan la opción en el mismo momento del término de giro.

Sin perjuicio de lo anterior, el propietario podrá igualmente ejercer la opción de reliquidar en forma posterior, en el mes de abril del año siguiente, dentro del plazo para efectuar su declaración anual de impuesto a la renta que corresponda al año en que se realizó el término de giro, en los mismos términos ya señalados, pudiendo solicitar la devolución del impuesto establecido en el número 1 del artículo 38 bis pagado por la empresa, si este excede del impuesto reliquidado que le corresponda pagar. Esta opción se ejercerá a través de la declaración anual de impuestos a la renta, mediante el formulario 22.

Esta reliquidación solo aplica cuando el término de giro es efectuado por el contribuyente y no aplica cuando el término de giro se efectúe por aplicación del inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario, que faculta al Servicio para, previa citación, liquidar y girar los impuestos correspondientes al término de giro, cuando cuente con antecedentes que permitan establecer que una persona o entidad ha terminado su giro o ha cesado sus actividades sin que haya dado el respectivo aviso al Servicio.

1.13.5. Valor de costo para fines tributarios que corresponde a los bienes que se adjudiquen los propietarios de las empresas que terminan su giro.

Conforme al N° 5 del artículo 38 bis, el valor de costo tributario que deberán considerar los propietarios de la empresa que termina su giro, respecto de los bienes que le sean adjudicados en la liquidación o disolución de la misma, corresponderá al valor para efectos tributarios que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas a la fecha de término de giro, es decir, considerando el valor utilizado para determinar el CPT para la determinación de la base imponible al término de giro, instruido en el apartado 1.12.1.

Dicho valor deberá ser certificado por la empresa, al adjudicatario respectivo, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante una resolución. Respecto del valor de adjudicación, el artículo 38 bis establece que no corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, vale decir el Servicio no podrá aplicar las facultades de tasación que dicha norma establece.

En consecuencia, para que una empresa aplique, respecto de los bienes que se le adjudican, por ejemplo, las normas sobre corrección monetaria del artículo 41, de depreciación del artículo 31 N° 5 y 5 bis deberá considerarse el valor de costo tributario considerado por la empresa en el cálculo del CPT referido anteriormente. También, dicho valor será utilizado para reconocer la utilidad o pérdida de la inversión, según lo contempla el párrafo segundo del N° 5 del artículo 38 bis. Asimismo, la persona natural o empresa a la que se le adjudique el bien, deberá considerar el valor utilizado por la empresa adjudicataria para el cálculo del referido CPT al término de giro, para deducirlo como valor de adquisición al momento de una futura enajenación del bien.

1.14. Obligación de informar al Servicio y de certificar a los propietarios de las empresas acogidas a lo dispuesto en el N° 3 de la letra D) del artículo 14.

Los contribuyentes acogidos a las disposiciones del N° 3 de la letra D) del artículo 14 deberán informar anualmente al Servicio e informar y certificar a sus propietarios, socios, comuneros o accionistas lo siguiente:

- El monto y situación tributaria de los retiros, remesas o distribuciones que se realicen en el año comercial respectivo.
- El monto del crédito que se haya determinado para el ejercicio de acuerdo con los artículos 41 A, 56 N° 3 y 63, con indicación si el excedente que se determine luego de su imputación puede o no ser objeto de devolución.
- Otra información que sea requerida por el Servicio por medio de una resolución.

Este Servicio, mediante una resolución dictada al efecto, instruirá sobre los términos, la forma y el plazo en que estos contribuyentes deberán cumplir con las obligaciones señaladas.

2. RÉGIMEN OPCIONAL DE TRANSPARENCIA TRIBUTARIA DEL N° 8 DE LA LETRA D) DEL ARTÍCULO 14, VIGENTE A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2020.

El Régimen Pro Pyme contempla un régimen opcional de transparencia tributaria, contenido en el N° 8 de la letra D) del artículo 14, conforme al cual los propietarios de la Pyme podrán optar por quedar gravados directamente con los impuestos finales sobre las rentas que genere la empresa.

2.1. Ingreso y requisitos para optar y permanecer en el régimen de tributación establecido en el N° 8 la letra D) del artículo 14.

Para poder acogerse al régimen de transparencia tributaria, además de cumplir los requisitos analizados en el apartado 1 de la presente circular, la Pymes deben estar conformadas exclusivamente por propietarios que sean contribuyentes de impuestos finales, incluyendo a los contribuyentes que se encuentren exentos del IGC, por estar comprendidos en el primer tramo de la escala de dicho impuesto. Es decir, debe tratarse de personas naturales con domicilio o residencia en Chile o personas naturales o jurídicas con domicilio o residencia en el extranjero.

Si un empresario individual hubiera asignado la participación en una Pyme a la contabilidad de la empresa individual, deberá igualmente tributar con impuestos finales sobre la base imponible que determine la Pyme, es decir, la renta que al final del ejercicio le sea asignada por la Pyme, producto de su participación en la empresa, no deberá ser computada en la determinación de la base imponible del IDPC que determina el empresario individual en su calidad de contribuyente de dicho impuesto, sino que en la base imponible del IGC. Por otra parte, los retiros, remesas y distribuciones que se efectúen desde la Pyme constituirán rentas con tributación cumplida para el empresario individual, por lo cual las deberá incorporar en tal calidad en los respectivos registros de rentas empresariales a que se refiere el N° 2 de la letra A) del artículo 14.

2.1.1. Ingreso al régimen de transparencia tributaria.

Las Pymes que al inicio de actividades cumplan con las condiciones para acogerse al régimen de transparencia tributaria contenido en el N° 8 de la letra D) del artículo 14 vigente a partir del 1° de enero de 2020, podrán optar por incorporarse a dicho régimen, entre el 1° de enero y el 30 de abril⁷⁵, del año siguiente a dicho inicio, conforme a lo instruido por el Servicio mediante una resolución.

Tratándose de otros contribuyentes, la opción para acogerse al referido régimen se manifestará dando el respectivo aviso al Servicio, entre el 1° de enero y el 30 de abril⁷⁶ del año calendario en que se

⁷⁵ El N° 6 del Decreto N° 420, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 01.04.2020, modificado por el Decreto N°1.156, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 07.08.2020, prorrogó el plazo para ejercer la opción hasta el 30.09.2020.

⁷⁶ Ídem a nota anterior.

incorporen al régimen de transparencia tributaria, conforme a lo instruido también mediante una resolución.

2.1.2. Formalidades que deberán cumplir.

Las Pymes que no quedaron acogidas de pleno derecho deberán cumplir las siguientes formalidades al momento de ejercer la opción para acogerse al régimen de transparencia tributaria:

- a) Los empresarios individuales y las empresas individuales de responsabilidad limitada deberán presentar al Servicio, una declaración suscrita por la Pyme mediante la aplicación disponible en el sitio web.sii.cl, para tal efecto.
- b) Las comunidades ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración suscrita por todos los comuneros, quienes deben adoptar por unanimidad dicha decisión.

También pueden ejercer la opción mediante la aplicación disponible en el sitio web.sii.cl para tal efecto, en cuyo caso deben contar con la declaración suscrita por la totalidad de los comuneros, la cual deberán presentar cuando el Servicio se los solicite.

- c) Las sociedades de personas y sociedades por acciones ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo unánime de todos los socios o accionistas, según corresponda.

También pueden ejercer la opción mediante la aplicación disponible para tal efecto en el sitio web.sii.cl, en cuyo caso deberán contar con una declaración suscrita por la totalidad de los socios, la que deberán presentar cuando el Servicio se los solicite.

- d) Las sociedades anónimas ejercerán la opción presentando una declaración suscrita por la sociedad, acompañada de la escritura pública donde se haya reducido el acta de la junta extraordinaria en que conste el acuerdo de las dos terceras partes de las acciones emitidas con derecho a voto.

También pueden ejercer la opción mediante la aplicación disponible para tal efecto en el sitio web.sii.cl, en cuyo caso deberán contar con una declaración suscrita por las dos terceras partes de las acciones con derecho a voto, la cual deberán presentar cuando el Servicio se los solicite.

Las formalidades que debe cumplir la declaración que los contribuyentes deberán presentar para el ejercicio de la opción serán establecidas por este Servicio mediante una resolución dictada al efecto.

2.1.3. Situaciones especiales de ingreso al régimen de transparencia tributaria contenido en el N° 8 de la letra D del artículo 14.

2.1.3.1. Contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 ter vigente al 31.12.2019.

Las Pymes que, al 31 de diciembre de 2019, se encontraban acogidas al régimen simplificado que establecía la letra A del artículo 14 ter vigente al 31 de diciembre de 2019, derogado luego de esa fecha, y que cumplan con las condiciones para acogerse al régimen de transparencia tributaria contenido en el N° 8 de la letra D) del artículo 14, vigente a partir del 1° de enero de 2020, se entenderán, a partir de esa fecha, acogidas de pleno derecho a este régimen, según lo dispone el N° 1, del artículo décimo cuarto transitorio de la Ley.

Sin perjuicio de lo anterior, los referidos contribuyentes pueden optar por tributar de acuerdo al régimen establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14, según se señala en el apartado 1.1.2.1. Además, podrá optar por tributar conforme a la letra A) del artículo 14, o si cumple los requisitos respectivos, acogerse al régimen de renta presunta del artículo 34 o según renta efectiva sin contabilidad, según la letra B) del artículo 14.

2.1.3.2. Contribuyentes sujetos al régimen de IDPC con imputación total de crédito en los impuestos finales o régimen de renta atribuida, según la letra A) del artículo 14 (según texto vigente al 31.12.2019).

Estos contribuyentes, que ingresan al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14, deberán determinar el CPT al 31.12.2019, conforme a las reglas de LIR a esa fecha, y de dicho CPT deberán rebajar los saldos registrados en el RAP⁷⁷ y el REX⁷⁸ determinados a dicha fecha, y el capital reajustado al 31.12.2019.⁷⁹

La diferencia positiva se entenderá que constituye un ingreso diferido que se debe agregar a la base imponible determinada en el ejercicio, hasta en diez ejercicios comerciales, incluyendo el derecho al crédito respectivo por aquellas cantidades registradas en el SAC.

Asimismo, la Pyme deberá realizar lo siguiente:

- a) Las pérdidas tributarias acumuladas y determinadas al 31 de diciembre del año anterior a aquel en que se ingrese al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14, conforme a las normas del artículo 31, inciso cuarto, N° 3; vale decir, las pérdidas se considerarán a su valor nominal, como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que los contribuyentes se acogen a este régimen.
- b) Los bienes físicos que conforman el activo fijo de la empresa, a su valor neto tributario⁸⁰ determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14; vale decir, los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los N°s 5 y 5 bis del inciso cuarto del artículo 31, que se encuentren pagados, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que se acogen al régimen. Sólo se considerará como egreso el valor del activo, depurado del crédito por inversiones en activo fijo, contenido en el artículo 33 bis.

El crédito referido se calculará sobre los bienes actualizados al término del ejercicio, en conformidad al artículo 41 y, según se ha indicado, solo constituirá egreso aquella parte de la inversión efectivamente pagada, descontada una suma equivalente al monto del referido crédito. En caso de resultar un excedente de crédito, este no dará derecho a devolución ni a la imputación a otro impuesto y tampoco a la imputación al mismo impuesto de los ejercicios siguientes.

- c) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario⁸¹ determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14, que se encuentren pagadas, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio comercial en que se acogen al régimen.
- d) También formarán parte del ingreso diferido, que se debe agregar a la base imponible determinada en el ejercicio, hasta en diez ejercicios comerciales incluyendo el derecho al crédito que corresponda, el monto de los retiros en exceso de acuerdo a lo establecido en el artículo décimo séptimo transitorio de la Ley en relación al N° 4 del numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.
- e) El saldo del registro RAP y REX, se entenderá retirado, remesado o distribuido al ingreso al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14.

⁷⁷ Registro de rentas atribuidas propias, regulado en la letra a) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR vigente al 31.12.2019. Este registro contiene rentas con tributación cumplida.

⁷⁸ Registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, regulado en la letra c) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente al 31.12.2019.

⁷⁹ Capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial.

⁸⁰ Descontadas las depreciaciones correspondientes.

⁸¹ Costo de reposición según el N° 3, del inciso 1° del artículo 41.

2.1.3.3. Contribuyentes sujetos al régimen de IDPC con deducción parcial de crédito en los impuestos finales o régimen semi integrado, según la letra B) del artículo 14 (según texto vigente al 31.12.2019).

De acuerdo a la Ley⁸², cuando estos contribuyentes se acojan al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14 deberán considerar como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen, las siguientes cantidades:

- a) Las pérdidas tributarias acumuladas y determinadas al 31 de diciembre del año anterior a aquel en que se ingrese al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14, conforme a las normas del artículo 31, inciso cuarto, N° 3; vale decir, las pérdidas se considerarán a su valor nominal, como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que los contribuyentes se acogen a este régimen.
- b) Los bienes físicos que conforman el activo fijo de la empresa, a su valor neto tributario⁸³ determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14; vale decir, los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los N°s 5 y 5 bis del inciso cuarto del artículo 31, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que se acogen al régimen. Sólo se considerará como egreso el valor del activo, depurado del crédito por inversiones en activo fijo, contenido en el artículo 33 bis.

El crédito referido se calculará sobre los bienes actualizados al término del ejercicio, en conformidad al artículo 41 y, según se ha indicado, solo constituirá egreso aquella parte de la inversión efectivamente pagada, descontada una suma equivalente al monto del referido crédito. En caso de resultar un excedente de crédito, este no dará derecho a devolución ni a la imputación a otro impuesto y tampoco a la imputación al mismo impuesto de los ejercicios siguientes.

- c) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario⁸⁴ determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14, que se encuentren pagadas, se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio comercial en que se acogen al régimen.
- d) El saldo de las rentas acumuladas en el registro RAI se entenderá que constituye un ingreso diferido que se debe agregar a la base imponible determinada en el ejercicio, hasta en diez ejercicios comerciales, incluyendo el derecho al crédito respectivo por aquellas cantidades registradas en el SAC. Debiendo distinguir aquellos créditos con derecho a restitución de aquellos que no tienen dicha obligación.
- e) También deberán formar parte del ingreso diferido el monto de los retiros en exceso de acuerdo a lo establecido en el artículo décimo séptimo transitorio en relación al N° 4 del numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.
- f) El saldo del registro REX, se entenderá retirado, remesado o distribuido al ingreso al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14.

2.1.3.4. Reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas, realizadas a partir del 1.01.2015 y las efectuadas mediante la adquisición de acciones de pago.

De acuerdo al artículo decimosexto transitorio de la Ley, cuando las empresas mantengan reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas realizadas a partir del 1° de enero de 2015 y las efectuadas mediante la adquisición de acciones de pago, independientemente de la fecha de su adquisición, cuando no se hubieren cedido o enajenado los derechos o acciones respectivas o no se hubiere efectuado una devolución de capital con cargo a dichas cantidades al 31 de diciembre de 2019, y se sujeten al régimen de transparencia contenido en

⁸² N° 2 del artículo cuadragésimo transitorio de la Ley N° 20.210.

⁸³ Descontadas las depreciaciones correspondientes.

⁸⁴ Costo de reposición según el N° 3, del inciso 1° del artículo 41.

el N° 8 de la letra D) del artículo 14, las utilidades reinvertidas contenidas en el registro FUR se entenderán retiradas y se gravarán con los impuestos finales al ingresar al señalado régimen.

Para la determinación del retiro y del crédito por IDPC que corresponda, las sumas devueltas se reajustarán de acuerdo a la variación del IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición de las acciones o de los aportes y el último día del mes anterior a la disminución del capital. El reajuste señalado debe efectuarse incluso si la empresa está sujeta al Régimen Pro pyme, porque las rentas que forman parte del registro FUR no son propias de dicho régimen.

Finalmente, el propietario podrá imputar el crédito por IDPC pagado en la empresa desde la cual se hizo la reinversión, en contra de sus impuestos finales, conforme a las normas de los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

2.2. Tributación de la Pyme acogida al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14

La Pyme que opte por acogerse al régimen de transparencia tributaria se sujetará a las siguientes reglas:

- a) Quedará liberada del IDPC y sus propietarios se afectarán con impuestos finales sobre la base imponible que determine la empresa.
- b) Estará liberada de llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, aplicar corrección monetaria conforme con el artículo 41 y llevar los registros de rentas empresariales establecidos en el N° 2 de la letra A del artículo 14. Ahora bien, la Pyme podrá también llevar contabilidad completa, sin que por ello se altere la forma de determinación de sus resultados tributarios conforme al régimen de transparencia tributaria.⁸⁵
- c) Realizará el control de los ingresos y egresos de acuerdo al registro electrónico de compras y ventas establecido en el artículo 59 de la LIVS, salvo que no se encuentre obligada a llevar dicho registro, en cuyo caso llevará un libro de ingresos y egresos en el que se registrará el resumen diario, tanto de los ingresos percibidos como devengados que obtenga, así como los egresos pagados o adeudados, según se instruirá mediante una resolución. Adicionalmente deberán llevar un libro caja, según se indica en el apartado 2.6.3 de esta circular.

El Servicio pondrá a disposición, en el sitio personal del contribuyente, entre el 15 y el 30 de abril del año tributario respectivo, la información digital con la que cuente, en especial aquella contenida en el registro electrónico de compras y ventas establecido en el artículo 59 de la LIVS para que la Pyme realice su declaración y el pago de los impuestos anuales a la renta, complementando o ajustando, en su caso, la información que corresponda.

- d) Las Pymes con ingresos que excedan las 50.000 UF durante el ejercicio, determinarán un CPT simplificado al 1 de enero del año siguiente, según la información que dispone el Servicio de acuerdo a lo establecido en la letra (j) del N° 3 de la letra D) del artículo 14, considerando los ajustes correspondientes conforme las disposiciones del régimen de transparencia tributaria, esto es, deberán depurar de la base imponible el crédito por IDPC asociado a las rentas provenientes de participaciones en otras empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 o al régimen del N° 3 de la letra D) del mismo artículo, y sus respectivos incrementos, por cuanto, dichas cantidades no son representativas de un incremento patrimonial para la empresa. Del mismo modo, deberán descontarse aquellas cantidades que correspondan a las partidas señaladas en los incisos 1º, 2º y 3º del artículo 21, por cuanto, si bien los contribuyentes del N° 8 de la letra D) del artículo 14 no se afectan con la tributación del artículo 21, dichos montos no corresponden a rentas o activos que estén disponibles en ella, sino que son partidas representativas de una disminución patrimonial.

Por otra parte, las Pymes cuyos ingresos sean iguales o inferiores a 50.000 UF no se encuentran obligadas a determinar un CPT.

⁸⁵ Esta opción deberá ser informada al Servicio mediante el procedimiento que se establezca mediante resolución.

2.3. Determinación del resultado tributario anual o base imponible afecta a impuestos finales de los contribuyentes acogidos al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14.

Para determinar la base imponible, se incluirán todos los ingresos y egresos, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por la LIR, relacionado o no con el giro o actividad del contribuyente que se perciba durante el ejercicio comercial correspondiente.⁸⁶

Al igual que en el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, el resultado tributario anual se determinará considerando la diferencia positiva o negativa que resulte entre los ingresos que la ley señala, y los egresos efectivamente pagados del ejercicio, ambos de acuerdo con su valor nominal, sin aplicar reajuste o actualización alguna.

BASE IMPONIBLE		
Total ingresos percibidos del ejercicio (y devengados en el caso que la LIR señala), sin reajuste alguno.	\$	(+)
Ingreso Diferido, de acuerdo a los apartados 2.1.3.2 y 2.1.3.3 anteriores, y 2.9 siguiente.	\$	(+)
Total egresos efectivamente pagados del ejercicio, sin reajuste alguno.	\$	(-)
Base imponible o pérdida tributaria	\$	(=)

Para la determinación del resultado tributario anual, en general se consideran como ingresos y egresos del ejercicio las partidas señaladas en el apartado 1.5.1 anterior, con las siguientes diferencias:

2.3.1. Ingresos:

A diferencia del régimen contenido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14, en el régimen de transparencia tributaria las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas o entidades sujetas a la letra A) del artículo 14 o al régimen del N° 3 de la letra D) del mismo artículo deben formar parte de la base imponible. Sin embargo, cuando el empresario individual sujeto al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14, mantenga una participación en una Pyme acogida también al régimen de transparencia, deberá efectuarse una deducción a la base imponible en el empresario individual si las utilidades percibidas se hubieran previamente reconocido como parte de su base imponible, para efectos de no computar dicho ingreso, evitando así que dichas rentas vuelvan a gravarse con los impuestos finales.

Además, para la determinación de la base imponible estas rentas se incrementarán en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 número 3) y 63. Dicho crédito se imputará en contra de los impuestos finales que deban pagar los propietarios en el mismo ejercicio.

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

INGRESOS		
Los ingresos percibidos en el ejercicio, provenientes de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con IVA, sin incluir dicho tributo indirecto cuando se trate de operaciones afectas.	\$	(+)
Los ingresos percibidos en el ejercicio provenientes de las actividades clasificadas en el artículo 20 N° 1 y 2, de la participación en contratos de asociación o cuentas en participación; señalados en el número 1.2.2.2 anterior, de esta circular.	\$	(+)
Por ejemplo, se incluyen las rentas de arrendamiento de bienes raíces agrícolas y no agrícolas, intereses, retiros o dividendos percibidos; renta proveniente de la		

⁸⁶ De acuerdo a lo dispuesto en la letra a) del N°8 de la letra D) del artículo 14.

INGRESOS		
explotación de las inversiones en capitales mobiliarios a que se refiere el número 2º del artículo 20, entendiéndose por estos últimos aquellos activos o instrumentos de naturaleza mueble, corporales o incorporeales, que consistan en frutos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de dichos bienes.		
Ingresos devengados en el ejercicio, provenientes de operaciones con entidades relacionadas, sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14.	\$	(+)
Rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas o entidades sujetas a la letra A) del artículo 14, al régimen del número 3 de la letra D) del mismo artículo o a la letra B) de este artículo, independiente de la naturaleza tributaria de dichas rentas, es decir, deberán sumarse aun cuando correspondan a rentas exentas, INR o rentas con tributación cumplida.	\$	(+)
Incremento por crédito por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56 número 3) y 63, correspondiente a los retiros o distribuciones.	\$	(+)
Cualquier otro ingreso, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por la LIR.	\$	(+)
TOTAL INGRESOS DEL EJERCICIO	\$	(=)

2.3.2. Egresos:

Para los contribuyentes acogidos al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14, los gastos que no cumplan los requisitos señalados en el artículo 31, comentados en el apartado 1.5.2, no pueden ser rebajados de los ingresos. Ahora bien, no les resultará aplicable la tributación dispuesta en el inciso primero del artículo 21. Por tanto, en caso que no resulte pertinente la deducción de un egreso efectivamente pagado, por no cumplir con uno o más de los requisitos del citado artículo, éste se agregará en la determinación de la base imponible en caso que la hubiere disminuido y sin considerar reajuste alguno.

Por otra parte, los ingresos tributables que se consideran para el caso de la Pymes acogidas al N° 8 de la letra D) del artículo 14 son los ingresos percibidos, sin atender a su origen o fuente, o si se trata o no de INR o rentas exentas, situación que se debe considerar al apreciar el cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 31 para la deducción del egreso o gasto.

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

EGRESOS		
Las cantidades pagadas por concepto de compras, importaciones y prestaciones de servicios, afectos, exentos o no gravados con el IVA, sin incluir dicho impuesto cuando se trate de operaciones afectas.	\$	(-)
Los pagos por concepto de remuneraciones y honorarios; de intereses por préstamos o créditos; de impuestos que no sean los de la LIR, como por ejemplo el IVA irre recuperable como crédito fiscal, el Impuesto de Timbres y Estampillas, la patente comercial, entre otros.	\$	(-)
Depreciación instantánea de bienes físicos del activo inmovilizado (tales como maquinarias o equipos) pagados en el ejercicio. En caso que respecto de dichos bienes sea procedente el crédito del artículo 33 bis de la LIR, el monto que efectivamente constituya crédito contra los impuestos finales de los propietarios deberá considerarse un menor gasto o egreso para efectos de la determinación de la base imponible, o dicho de otra forma, dicho monto deberá agregarse a la base imponible que se asigna a los propietarios.	\$	(-)
Las cantidades pagadas en el ejercicio por activo realizable, tales como, existencias e insumos del negocio y no utilizados o enajenados dentro del mismo.		

EGRESOS		
Las pérdidas tributarias determinadas al cierre del ejercicio anterior, de acuerdo con el régimen de transparencia tributaria, del número 8 de la letra D), del artículo 14 .	\$	(-)
Los créditos incobrables castigados durante el ejercicio, correspondientes a ingresos que hayan formado parte de la base imponible ⁸⁷ y no se hayan percibidos efectivamente, y siempre que se cumpla lo establecido en el N° 4, del inciso cuarto, del artículo 31. ⁸⁸	\$	(-)
TOTAL EGRESOS DEL EJERCICIO	\$	(=)

Nota: Las cantidades efectivamente pagadas por concepto de las inversiones efectuadas en inversiones en capitales mobiliarios, tales como valores, títulos o instrumentos, a que se refiere el N° 2 del artículo 20 y en acciones, derechos sociales o cuotas de fondos de inversión no podrá ser considerado como un egreso en el ejercicio comercial en que se efectúe tal adquisición, sino que se será considerado como un egreso en el ejercicio comercial en que se efectúe la enajenación o rescate de dichos bienes. En este caso, se rebaja el valor de la inversión actualizado.

2.3.3. Otras partidas que deben considerarse como un egreso.

Al igual que en el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, los contribuyentes que se acogan al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D), desde el régimen de la letra A) o desde el régimen del N°3 de la letra D), todos del artículo 14, deberán considerar como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen, las siguientes cantidades:

2.3.3.1 Las pérdidas tributarias acumuladas y determinadas al 31 de diciembre del año anterior a aquel en que se ingrese al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14, conforme a las normas del artículo 31, inciso cuarto, N° 3, se considerarán a su valor nominal como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que los contribuyentes se acogen a este régimen.

2.3.3.2 Los bienes físicos que conforman el activo fijo de la empresa, a su valor neto tributario⁸⁹ determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14; vale decir, el valor neto tributario de los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los N°s 5 y 5 bis, del inciso cuarto del artículo 31, se considerará como un egreso del día 1° de enero del ejercicio en que se acogen al régimen.

Al igual que en el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, el Régimen Pro Pyme transparente el egreso corresponderá solo en caso que el activo fijo haya sido pagado, por cuanto, este régimen se basa en el flujo de caja, de acuerdo a la letra (f) del N° 3 y el N° (iv) de la letra (a) del N° 8, ambos de la letra D) del artículo 14.

2.3.3.3 Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario⁹⁰ determinado al 31 de diciembre del año anterior al año de ingreso al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 se considerarán como un egreso del día 1° de enero del ejercicio comercial en que se acogen al régimen.

Al igual que en el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, el Régimen Pro Pyme transparente el egreso corresponderá solo en caso que las existencias hayan sido pagadas, de acuerdo a lo señalado.

⁸⁷ El castigo de los créditos incobrables procederá solo en la medida que los ingresos relacionados con el crédito que se castiga hayan formado parte de la base imponible de acuerdo con las reglas del numeral (ii) de la letra f) del N° 3 del artículo 14, que solo en ciertos casos ordena considerar los ingresos devengados.

⁸⁸ Conforme al N°4 del artículo 31 para que proceda un castigo de créditos debe tratarse de créditos contabilizados oportunamente y haberse agotado los medios de cobro. También, conforme a las modificaciones incorporadas por la Ley, procede el castigo cuando los créditos no se hayan pagado en más de 365 días contados desde su vencimiento, o se permite castigar el valor que resulte de aplicar un porcentaje sobre el monto de los créditos vencidos, según lo determine el Servicio mediante una resolución.

⁸⁹ Descontadas las depreciaciones correspondientes.

⁹⁰ Costo de reposición según el N° 3 del inciso primero del artículo 41.

2.3.3.4 Los gastos diferidos que se mantengan en el activo de la empresa al cierre del ejercicio deberán considerarse como un gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.

2.4. Tributación que afecta a los contribuyentes sujetos al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 sobre el resultado tributario que determinen al término del año comercial respectivo.

2.4.1. Base imponible afecta a impuestos

La Pyme que se encuentre acogida al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 queda liberada del IDPC y la base imponible determinada en la empresa se afectará con los impuestos finales que correspondan a sus propietarios en el mismo ejercicio en que se determine.

En caso que el resultado anual determinado corresponda a una pérdida tributaria, esta podrá ser deducida como un egreso del ejercicio siguiente, a su valor nominal, es decir, sin aplicar reajuste o actualización alguna, conforme a lo señalado en el apartado 2.3.2, anterior.

2.4.2. Impuestos finales que afectan a los propietarios de la empresa.

Los propietarios de la Pyme quedarán afectos a los impuestos finales sobre la base imponible que determine la Pyme, según la forma que ellos hayan acordado repartir sus utilidades de acuerdo con lo estipulado en el pacto social, los estatutos o, si no son procedentes dichos instrumentos por el tipo de empresa de que se trata, en una escritura pública conforme a la letra b) del N° 8 de la letra D) del artículo 14.

En caso que no resulte aplicable lo anterior, la proporción que corresponderá a cada propietario se determinará de acuerdo a la participación en el capital enterado o pagado y, en su defecto, el capital aportado o suscrito. Para el caso de comuneros que no hayan acordado una forma distinta mediante una escritura pública, la proporción se determinará según su cuota en el bien de que se trate.

Para efectos de lo anterior, se deberá considerar la participación que corresponda a cada socio al término del ejercicio al cual corresponden las utilidades que se asigna, conforme a lo dispuesto en el inciso primero del N° 8 de la letra D) del artículo 14.

2.4.2.1 Rentas o cantidades que se gravan con impuestos finales

No obstante que la Pyme se encuentra liberada del IDPC, igualmente deberá determinar la base imponible como si estuviera afecta a dicho impuesto con el solo objeto de establecer la renta que corresponderá asignar a cada propietario de la empresa.

2.4.2.2 Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones y momento en que definen su situación tributaria.

Debido a que las rentas obtenidas por la Pyme se afectan con impuestos finales en el mismo ejercicio en el cual fueron generadas las utilidades, la Pyme no aplicará un orden de imputación a los retiros, remesas o distribuciones que realicen sus propietarios. Esto es, cuando dichas rentas sean efectivamente retiradas de la empresa por sus propietarios, no deberán volver a tributar.

2.4.2.3 Crédito por IDPC en contra de los impuestos finales

Los propietarios de empresas sujetas al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 podrán imputar como crédito en contra de los impuestos finales que corresponda sobre las rentas afectas a dichos impuestos provenientes desde la empresa, aquel establecido en los artículos 56 N° 3 y 63, respecto del IDPC que haya afectado a las rentas percibidas por la participación que le corresponda a la empresa en otras empresas, y el crédito por IDPC asociado al ingreso diferido, generado por el traspaso del régimen de la letra A) del artículo 14 o del régimen del N°3 de la letra D) del mismo artículo, si hubiere, además del crédito asociado al ingreso diferido a que se refería la letra A) del artículo 14 ter de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2019 y el señalado en el artículo décimo quinto transitorio de la Ley.

El monto del crédito asociado al ingreso diferido corresponderá al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63, que se mantenga en el SAC a que se refiere la letra d), del número 2.-, de la letra A), del artículo 14, el cual se imputará a los impuestos finales que deban pagar los propietarios luego de que la empresa se incorpore al régimen Pro Pyme transparente, en la misma proporción que sea asignada la base imponible del ejercicio respectivo. Si el crédito asociado al ingreso diferido tiene obligación de restitución deberá imputarse descontando la parte sujeta a restitución, es decir, solo podrá imputarse el 65% de dicho crédito.

El crédito asociado al ingreso diferido deberá reajustarse según la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo.

En caso de resultar un excedente por el crédito por IDPC este no dará derecho a devolución ni tampoco podrá ser imputado a otros impuestos, no obstante podrá ser imputado en la misma forma, vale decir reajustado en los mismos términos, en el ejercicio siguiente y en los posteriores hasta su total extinción, para lo cual el propietario deberá declarar en su formulario 22 dicho excedente, conforme a las instrucciones que se impartan por este Servicio para el respectivo año tributario. Así también, cuando las pérdidas del ejercicio consuman, total o parcialmente, el ingreso diferido, el crédito asociado deberá ser asignado a cada propietario, y, en caso que en el mismo ejercicio los propietarios no obtengan otras rentas afectas a IGC, podrán imputar el crédito que corresponda en los ejercicios siguientes.

Con todo, el crédito asociado al ingreso diferido que se impute en el ejercicio respectivo, no deberá exceder de la cantidad que se determine al aplicar la tasa efectiva de impuestos finales de cada propietario sobre el ingreso diferido incrementado que les corresponda reconocer en dicho ejercicio.

Para estos efectos, la tasa efectiva corresponderá al monto del impuesto final dividido por la base imponible afecta a los impuestos finales en el mismo ejercicio, resultado que se multiplicará por 100, y expresará como porcentaje.

Tratándose del crédito establecido en los artículos 56 N° 3 y 63, correspondiente a las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas o entidades sujetas a la letra A) del artículo 14 o al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del mismo artículo, cuando la Pyme determine una pérdida al cierre del ejercicio, dicho crédito podrá ser utilizado, por los propietarios de la empresa, solo en el mismo ejercicio, respetando la naturaleza del crédito, esto es, con o sin derecho a devolución, según correspondiere, y con o sin la obligación de restitución, según procediera.

Cuando el crédito en contra de los impuestos finales tenga obligación de restitución, los propietarios deberán restituir a título de débito fiscal una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito conforme a lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63.

Además, podrá deducirse el crédito establecido en el artículo 33 bis. Este crédito se entenderá que corresponde a un crédito por IDPC y, por tanto, su asignación a los propietarios se realizará en la misma proporción en que se asignan los créditos por IDPC. Por su parte, este crédito no podrá exceder del monto del impuesto que hubiere gravado a la base imponible que determine la empresa durante el ejercicio si esta hubiere estado afecta conforme a la tasa establecida en el artículo 20. Por lo anterior, atendido el tope establecido en la ley, en caso de que la empresa tenga pérdida tributaria en el ejercicio, los propietarios no tendrán derecho a usar el crédito del artículo 33 bis.

No podrá deducirse ningún otro crédito a los señalados en los párrafos anteriores.

El Servicio entregará a la empresa la información que tenga a su disposición respecto de los créditos a que se refiere este apartado 2.4.2.3, para su complementación o rectificación si correspondiere, según determine mediante una resolución.

2.4.2.4 Retención de IA que debe efectuar la empresa.

Los contribuyentes acogidos al régimen de transparencia tributaria, contenido en el N° 8 de la letra D) del artículo 14 deberán efectuar la retención del IA, la que se efectuará sobre la renta asignada que corresponda con la tasa de dicho impuesto, esto es, de 35%, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 74 N° 4, en concordancia con lo establecido en la letra B) del artículo 14. Sin embargo, en este caso no corresponderá otorgar el crédito provisorio a que se refiere el artículo 74, por cuanto, estos contribuyentes se encuentran liberados del IDPC. A su vez, por la misma razón, tampoco

corresponderá la opción de la empresa de anticipar a sus propietarios el crédito por IDPC, que señala el N° 6 del artículo 14.

2.5. Tratamiento tributario de la disminución de capital

De acuerdo con lo dispuesto en el N°7 del artículo 17, no constituyen renta las devoluciones de capital, hasta el valor de aporte o de adquisición de su participación y sus reajustes, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de la LIR.

Estas devoluciones deben cumplir las formalidades conforme al tipo de empresa que se trate y conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario, se deben informar a este Servicio dentro del plazo de dos meses contados desde que se efectúe la modificación respectiva o, si fuera procedente, desde la fecha de la inscripción respectiva en el Registro de Comercio correspondiente.

Considerando que en el régimen transparente las rentas percibidas por la Pyme completan su tributación con los impuestos finales en el mismo ejercicio, una devolución de capital no comprenderá rentas o cantidades que no han cumplido con sus obligaciones tributarias, y por tanto, no resulta aplicable el orden de imputación señalado en la letra A) del artículo 14.

2.6. PPMO

2.6.1. Tasa de PPMO

Para determinar los PPMO aplicará lo señalado en el apartado 1.7 de esta circular, pero aplicando una tasa de 0,2% en el ejercicio de su inicio de actividades y en los ejercicios posteriores, en la medida que los ingresos brutos del giro del año anterior no excedan de 50.000 UF. En caso que, sus ingresos brutos del ejercicio anterior excedan de 50.000 UF, aplicarán la tasa de 0,5%.

Los PPMO pagados por la Pyme serán puestos a disposición de los socios en la misma proporción en que sea asignada la base imponible del ejercicio, y deberán ser informados al Servicio según lo establezca mediante una resolución.

2.6.2. Base imponible para cálculo de PPMO

La base imponible sobre la cual deberá aplicarse la tasa de 0,2% corresponderá a la suma de los ingresos del giro percibidos durante el periodo mensual, que sean habituales, esto es, excluyéndose los ingresos extraordinarios y esporádicos, a los cuales deberá agregarse en caso que sea aplicable, los ingresos devengados proveniente de las operaciones con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) del artículo 14, y los dividendos y retiros percibidos. Cabe señalar que no se consideran en forma devengada, sino que percibida, los ingresos provenientes de operaciones con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen del N° 3 o del N° 8 de la letra D) del artículo 14.

Respecto de los ingresos provenientes del rescate o enajenación de las inversiones en capitales mobiliarios, o de la enajenación de participaciones a que se refiere la letra c) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, señalados en el apartado 1.2.1.4, solo deberá considerarse el mayor valor, es decir, del ingreso total deberá deducirse el valor de la inversión efectivamente realizada, reajustada de acuerdo a la variación de IPC en el período comprendido entre el mes que antecede al del egreso o inversión y el mes anterior al de su enajenación o rescate, según corresponda.

2.7. Registros y controles que se encuentran obligados a llevar los contribuyentes que se acojan al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14⁹¹.

Los contribuyentes que se acojan al régimen de transparencia tributaria y que no opten por llevar contabilidad completa, deberán llevar los siguientes registros:

⁹¹ Conforme al N° 8, de la letra D) del artículo 14.

2.7.1. Registro de compras y ventas:

Las Pymes que se acojan al régimen de transparencia tributaria realizarán el control de los ingresos y egresos de acuerdo con registro electrónico de compras y ventas establecido en el artículo 59 de la LIVS, conforme a lo dispuesto en el numeral iii) de la letra a) del N°8 de la letra D) del artículo 14.

Este registro debe llevarse aun cuando la Pyme opte por llevar contabilidad completa, conforme a lo dispuesto en el artículo 59 de la LIVS.

2.7.2. Libro de ingresos y egresos:

Las Pymes que no se encuentren obligadas a llevar el registro de compras y ventas señalado en la letra c) del apartado 2.2 anterior, deberán llevar un libro de ingresos y egresos, en el que registrarán el resumen diario, tanto de los ingresos percibidos como devengados que obtenga, así como de los egresos pagados o adeudados, según instruya este Servicio, mediante una resolución.

2.7.3. Libro de caja:

Las Pymes deberán llevar un libro de caja para reflejar cronológicamente el resumen diario del flujo de sus ingresos y egresos, según instruya este Servicio, mediante una resolución.

2.8. Permanencia en el régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 y retiro voluntario del mismo.

Los contribuyentes acogidos al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 no tienen la exigencia de permanecer en el régimen durante un determinado tiempo. Podrán retirarse voluntariamente de dicho sistema, debiendo dar aviso a este Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que deseen incorporarse al nuevo régimen, quedando sujetos a dicho nuevo régimen a partir del 1° de enero del año comercial del aviso. Para efectuar dicha comunicación deberán utilizar la aplicación dispuesta para ello en el sitio www.sii.cl.

Las empresas que se hayan retirado del régimen de transparencia podrán volver a incorporarse después de transcurridos cinco años comerciales consecutivos acogidos a las reglas de la letra A) o a las del N° 3 de la letra D) del artículo 14, pudiendo para estos efectos sumar el plazo en cualquiera de dichos regímenes.

2.9. Casos en los cuales los contribuyentes abandonen el régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14.

Las empresas que opten por abandonar el régimen de transparencia tributaria o que deban abandonarla obligatoriamente por incumplir alguno de los requisitos, les serán aplicables las mismas reglas que aquellas aplicables al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, cuando pasen al régimen de la letra A) (ver apartado 1.11.2.2. de esta circular).

En aquellos casos en que pasen al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, solo deberán preparar los registros tributarios de rentas empresariales, si corresponde, y determinar su CPT simplificado, conforme a lo dispuesto en la letra j) del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

Por el cambio de régimen no se producirán utilidades o pérdidas provenientes de partidas que afectaron o debían afectar el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen de transparencia.

Cabe aclarar que, cuando el abandono del régimen ocurra por incumplimiento del requisito consistente en que sus propietarios sean contribuyentes de impuestos finales durante el ejercicio respectivo, producto, por ejemplo, de la enajenación que hubiere hecho un socio de su participación en la empresa a una persona jurídica u otra entidad, la salida del régimen transparente se producirá a contar del 1 de enero del año comercial de la enajenación. Por cuanto, al ingresar una persona jurídica o entidad a la propiedad de la empresa no podrá aplicarse la tributación de los propietarios de la Pyme acogida a la transparencia tributaria señalada en la letra b) del N° 8 de la letra D) del artículo 14.

2.10. Traslado desde el régimen de la letra A) del artículo 14 o desde el régimen del N° 3 de la letra D) al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D).

En estos casos, con algunos ajustes, se aplicarán las normas señaladas en el N° 6 de la letra D) del artículo 14, que se instruyen en el apartado 1.11.1.1 de esta circular. Dichas reglas se refieren al traslado desde el régimen contenido en la letra A) del artículo 14 al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

Los ajustes son los siguientes:

- a) No determinarán los registros RAI, REX y SAC, según lo señalan las letras (e), (f) y (g) del N° 6 de la letra D) del artículo 14, sin perjuicio de informar al Servicio el saldo de dichos registros al cierre del año anterior al ingreso al régimen, según se establece mediante una resolución.
- b) Deberán considerar como un ingreso diferido, conforme a lo siguiente:

INGRESO DIFERIDO		
Valor positivo del CPT, determinado conforme a las normas del artículo 41.	\$	(+)
Aportes de capital efectivamente pagados o enterados, más los aumentos y descontadas las disminuciones del mismo, todos reajustados según la variación del IPC entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución y el último mes del año anterior al cambio de régimen.	\$	(-)
Cantidades anotadas en el registro REX (positivo), establecido en el N° 2 de la letra A) o de acuerdo a la letra (g) del N° 3 de la letra D) ambos del artículo 14	\$	(-)
Incremento por crédito por IDPC establecido en los artículos 56 número 3) y 63, que mantenga la empresa registrados en el SAC.	\$	(+)
Ingreso diferido	\$	(=)

El ingreso diferido se computará dentro de los ingresos percibidos o devengados, según corresponda, del ejercicio, en un periodo de hasta diez ejercicios comerciales consecutivos, contados desde el ingreso al régimen de transparencia tributaria. Para esos efectos se computará como mínimo una décima parte del ingreso en cada ejercicio, hasta su total incorporación independientemente que abandonen o no el régimen de transparencia. Esto es, sea que se mantengan en el régimen de transparencia o que lo abandonen deberán computar este ingreso, o la parte que no haya sido computada, como tributable para efectos de impuestos finales.

En caso que la empresa termine sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente se computará como un ingreso del ejercicio del término de giro. Para efectos de su cómputo, el ingreso diferido se reajustará de acuerdo con la variación del IPC entre el mes anterior al cierre del año que precede al de incorporación al régimen y el mes anterior al término del ejercicio en que se compute.

El ingreso diferido no se considerará para efectos del cálculo de los PPM ni para computar el límite de ingresos establecido para ingresar o mantenerse en el régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14.

2.11. Obligación de informar al Servicio y de certificar a los propietarios de las empresas acogidas a lo dispuesto en el N° 8 de la letra D) del artículo 14⁹².

Los contribuyentes acogidos a las disposiciones del N° 8 de la letra D) del artículo 14 deberán informar anualmente al Servicio e informar y certificar a sus propietarios lo siguiente:

- a) La base imponible total y la parte que le corresponda a cada propietario.

⁹² Letra (f) del N°8 de la letra D) del artículo 14.

- b) El monto de los PPMO traspasado a cada propietario.
- c) El monto de créditos que corresponda a cada propietario declarar e imputar, según sea aplicable al régimen de transparencia tributaria, incluyendo los créditos provenientes de empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N°3 de la letra D) del artículo 14, y sujetas al régimen de la letra A) de dicho artículo, con indicación de aquellos créditos con o sin obligación de restituir y aquellos con o sin derecho a devolución.
- d) Los retiros efectivos, conforme se establece mediante una resolución.

2.12. Normas aplicables en caso de término del giro de un contribuyente acogido a lo dispuesto en el N° 8 de la letra D) del artículo 14

El inciso segundo del N° 2 del artículo 38 bis establece las reglas para determinar las rentas que deben afectarse con los impuestos finales en el caso de las empresas que se encuentren acogidas al régimen de transparencia tributaria establecido en el N° 8 de la letra D) del artículo 14, cuando pongan término a su giro o cuando el Servicio aplique lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario

Para tales efectos, los contribuyentes deberán practicar un inventario final en el que registrarán los bienes conforme a lo siguiente:

- a) Aquellos que formen parte de su activo realizable, valorados según costo de reposición.
- b) Los bienes físicos de su activo inmovilizado, a su valor actualizado al término de giro, conforme al artículo 31 número 5 y artículo 41, aplicando la depreciación normal.
- c) Los demás activos valorizados conforme a lo dispuesto en el artículo 41.

La diferencia de valor que se determine entre la suma de las partidas antes señaladas y el monto de las pérdidas determinadas conforme a la LIR al término de giro, se gravará con el respectivo impuesto final, entendiéndose percibida por los propietarios en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa.

Adicionalmente, se gravará al término de giro el ingreso diferido pendiente de tributación generado en el traslado desde el régimen de la letra A) del artículo 14 o desde el régimen del número 3 de la letra D), al régimen de transparencia tributaria, como también, si lo hubiera, el ingreso diferido generado desde el traspaso del 14 ter, el ingreso diferido generado en el traspaso del régimen de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, vigente al 31.12.2019 y el ingreso diferido generado por aplicación de lo dispuesto en el artículo décimo quinto transitorio de la Ley, cuyo origen se instruye en los apartados 1.12 y 2.9, de esta circular.

El valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen a los propietarios de la Pyme acogida al régimen de transparencia tributaria establecido en el N° 8 de la letra D) del artículo 14 que efectúe término de giro corresponderá al utilizado para la determinación del CPT para la determinación de la base al término de giro, en los mismos términos instruidos en el apartado 1.12.5 de esta circular.

Dicho valor deberá ser certificado por la empresa, al adjudicatario respectivo, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante una resolución. Respecto del valor de adjudicación, el artículo 38 bis establece que no corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, vale decir el Servicio no podrá aplicar las facultades de tasación que dicha norma establece.

3. RÉGIMEN TRANSITORIO PARA EL INGRESO DIFERIDO GENERADO AL INGRESAR AL RÉGIMEN DE LA LETRA A) DEL ARTÍCULO 14 TER, VIGENTE AL 31.12.2019

3.1. Ingreso diferido según opción contenida en el artículo décimo quinto transitorio de la Ley.

Los contribuyentes que se acogieron al régimen simplificado de tributación de la letra A) del artículo 14 ter⁹³, a contar del 1 de enero de 2015 o 2016, que no optaron por determinar el ingreso diferido por las utilidades pendientes de tributación a la fecha del referido cambio de régimen y que tampoco hubieren cumplido con la obligación de pago que hubiere emanado de la aplicación de la referida norma, ya sea porque no se declararon los impuestos respectivos o, habiéndose declarado, estos se encuentran pendientes de pago, podrán considerar como un ingreso diferido las rentas o cantidades que se mantenían pendientes de tributación, determinadas conforme a lo dispuesto en el N° 2 de la letra A) del artículo 14 ter, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016⁹⁴.

En este caso, el ingreso diferido deberá computarse considerándose dentro de los ingresos percibidos o devengados, según corresponda, del ejercicio respectivo, en un periodo de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contando como primer ejercicio el año comercial 2020, e incorporando como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total computación, independientemente que abandonen o no el régimen de transparencia. Esto es, sea que se mantengan en el régimen de transparencia o que lo abandonen deberán computar este ingreso, o la parte que no haya sido computada, como tributable para efectos de impuestos finales.

Si el contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente de cómputo, deberá incorporarse dentro de los ingresos del ejercicio de término de giro.

Para los efectos de su cómputo en el primer ejercicio, el ingreso diferido deberá reajustarse según la variación del IPC entre el mes anterior al cierre del año que precede al de su incorporación al régimen simplificado de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR y el mes anterior al término del año comercial 2019. Para los ejercicios siguientes, el ingreso diferido se deberá computar reajustado de la misma forma, de acuerdo con porcentaje de variación del IPC con respecto a su último cómputo. Este reajuste deberá aplicarse incluso respecto de los contribuyentes acogidos al régimen del N° 3 y N°8 de la letra D) del artículo 14, por cuanto el artículo transitorio no los excluye de su aplicación.

El ingreso diferido se computará incrementando una cantidad equivalente al crédito por IDPC establecido en el artículo 56 número 3 y 63, a que tienen derecho a las utilidades acumuladas en el FUT que establecía el N° 3 de la letra A) del N° 1 del artículo 14 vigente al 31 de diciembre de 2016, y en el FUR que establecía la letra b) del número 3° de la letra A) del N° 1) del artículo 14, vigente al 31 de diciembre de 2016.⁹⁵

Este crédito podrá imputarse al IDPC que deba pagar el contribuyente a partir del año comercial 2020 y siguientes. Para tal efecto, en el primer ejercicio, el crédito se reajustará según la variación del IPC en el periodo comprendido entre el mes anterior al cierre del año que precede al de incorporación al régimen simplificado y el mes anterior al término de año comercial 2019. Para los ejercicios siguientes, el crédito se deberá imputar reajustado de la misma forma, según la variación del IPC con respecto a su última imputación. Tratándose de los contribuyentes acogidos al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14, el crédito por IDPC deberá ser puesto a disposición de los propietarios en la misma proporción en que les sea asignada la base imponible del ejercicio respectivo, quienes podrán imputar el crédito contra el impuesto final respectivo.

En caso de resultar un excedente de crédito, este se imputará en la misma forma en el ejercicio siguiente y en los posteriores. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni dará derecho a su devolución. Con todo, el crédito que se impute por este concepto en el ejercicio respectivo no podrá exceder de una cantidad equivalente a la suma que se determine al aplicar la tasa vigente del IDPC sobre el monto del ingreso diferido incrementado que corresponda reconocer en dicho ejercicio.

⁹³ Derogado a contar del 01.01.2020, por el N° 8 del artículo segundo de la Ley.

⁹⁴ Conforme al artículo décimo quinto transitorio de la Ley.

⁹⁵ Fijado por el artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.780.

El ingreso diferido no se considerará para los efectos del cálculo de los PPMO, dispuestos en el artículo 84 ni en la letra (k) del número 3 de la letra D) del artículo 14.

El Servicio informará a la empresa que cumpla con los requisitos para ejercer esta opción mediante aviso incorporado en el sitio personal del contribuyente y a través de correo electrónico si tuviere conocimiento de este.

3.2. Forma y plazo para ejercer la opción

La opción que contempla el artículo décimo quinto transitorio de la Ley, deberá ser manifestada de manera expresa, en la declaración anual de impuestos a la renta del año tributario 2021, en el mismo plazo en que esta debe ser presentada, según disponga este Servicio mediante una resolución.

Si no se ejerciere la opción dentro del plazo señalado, se mantendrán los efectos tributarios establecidos en el número 2 de la letra A) del artículo 14 ter, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, esto es, se mantendrán vigentes los efectos tributarios establecidos en el número 2, de la letra A) del artículo 14 ter, según su texto vigente al 31.12.2016.

3.3. Solicitud de anulación de liquidaciones o giros

Si la empresa ejerce la opción, los propietarios podrán solicitar la anulación de la liquidación o giro pendiente de pago, que se les hubiere notificado fundado en el cobro de un mayor IGC o IA producto de considerar retiradas, remesadas o distribuidas el saldo de rentas o cantidades determinadas al 31 de diciembre del año anterior del ingreso al régimen simplificado que establecía la letra A) del artículo 14 ter.

La solicitud deberá presentarse a través del formulario 2117, debiendo el Servicio aprobar dicha solicitud con la sola verificación que se cumplen los presupuestos de hecho indicados en este número 3. A excepción que la respectiva liquidación o giro se encuentren reclamados, en cuyo caso será aplicable lo establecido en el artículo 6 letra B N° 5 del Código Tributario.

4. ACCESO AL FINANCIAMIENTO DE LA PYME

El Servicio, previa solicitud del contribuyente, entregará un informe de la situación tributaria de la empresa, con la información que mantenga a su disposición y sea relevante para facilitar el acceso al financiamiento de la Pyme. Esta información estará disponible en el sitio personal de la Pyme, conforme a lo dispuesto en el N° 2 de la letra D) del artículo 14, vigente a contar del 1° de enero de 2020.

La Pyme podrá utilizar este informe para efectos de obtener financiamiento u otros que les parezcan necesarios, siendo de su exclusiva responsabilidad la veracidad de la información que contenga y entrega a terceros.

5. EXENCIÓN DE IMPUESTO ADICIONAL (IA) POR CIERTOS PAGOS AL EXTRANJERO, A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2020⁹⁶.

La letra F) del artículo 14, prescribe a contar del 1° de enero de 2020, que estarán exentos del IA establecido en el número 2 del artículo 59, los pagos realizados por empresas sujetas a lo establecido en el artículo 14 letra A) o D) cuyo promedio anual de ingresos de su giro no exceda de 100.000 UF en los tres años comerciales anteriores a aquel en que se realiza el pago respectivo, por la prestación de servicios de publicidad en el extranjero y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de Internet, a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile.

⁹⁶ La misma exención de IA se estableció a contar del 1° de enero de 2015. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia están contenidas en la Circular N° 43 de 2016.

III VIGENCIA

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo octavo transitorio de la Ley las normas comentadas en esta Circular rigen a partir del 1° de enero de 2020, aplicándose sus disposiciones a los hechos ocurridos a partir de esa fecha, a excepción de lo instruido en el apartado 3, que por disposición del artículo décimo quinto transitorio se aplica a hechos ocurridos antes de la publicación de la Ley, según se indica en dicho apartado.

La presente circular entrará en vigencia a contar de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR

CFS/MYG

DISTRIBUCIÓN:

- Internet
- Oficina de Gestión Normativa
- Al Diario Oficial en extracto

ANEXO 1: NORMA LEGAL MODIFICADA.

Se transcribe a continuación la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

D) Régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes)

Se aplicará un régimen especial para incentivar la inversión, capital de trabajo y liquidez de las Pymes, denominado Régimen Pro Pyme, según lo que se establece a continuación:

1 Concepto de Pyme

Para efectos de este artículo, se entenderá por Pyme, aquella empresa que reúna las siguientes condiciones copulativas:

(a) Que el capital efectivo al momento del inicio de sus actividades no exceda de 85.000 unidades de fomento, según el valor de esta al primer día del mes de inicio de las 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 que corresponda a los que realice sus 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.

Para efectos de realizar el cómputo, se considerarán ingresos del giro los que provienen de la actividad que realiza habitualmente el contribuyente, incluyendo ventas, exportaciones, prestaciones de servicios y otras operaciones; y, excluyendo aquellos ingresos extraordinarios, como en el caso de ganancias de capital, o esporádicos, como los obtenidos en la venta de activo inmovilizado.

Para el cómputo de los ingresos brutos del giro no se considerará el impuesto al valor agregado ni otros impuestos adicionales o específicos que se recarguen al precio o remuneración ni las rentas señaladas en la letra (c) siguiente.

Para los cálculos y límites que establece esta letra se utilizará el valor de la unidad de fomento que corresponda al último día del respectivo ejercicio.

El cálculo del promedio de ingresos brutos se determinará en base a la información de ventas contenida en el registro electrónico de compras y ventas, establecido en el artículo 59 de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios, contenida en el decreto ley 825 de 1974. Dicha información será puesta a disposición en el sitio personal del contribuyente por el Servicio de Impuestos Internos y deberá ser complementada o ajustada por la empresa, según corresponda. El Servicio mediante una o más resoluciones establecerá la forma en que se llevará a cabo la determinación del ingreso bruto y la forma de poner a disposición la información.

Los créditos incobrables que correspondan a ingresos devengados que se castiguen durante el ejercicio, se descontarán para efectos del cómputo del promedio anual de ingresos brutos.

Adicionalmente, para el cálculo del promedio de ingresos brutos se deberá sumar los ingresos brutos del giro percibidos o devengados por las empresas o entidades relacionadas, y además, sumar las rentas de dichas empresas o entidades relacionadas provenientes de la tenencia, rescate o enajenación de inversiones en 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.

Para efectos de este artículo, se considerarán empresas o entidades relacionadas según se establece

en el artículo 8° número 17 del Código Tributario y los ingresos de las entidades relacionadas se sumarán, en su totalidad, en los casos de la letra a) y b) de dicho artículo; en tanto que, en los casos de las letras c), d) y e) del artículo referido se considerará la proporción que corresponda a la participación en el capital, utilidades, ingresos o derechos a votos, según resulte mayor.

Las empresas o entidades relacionadas deberán informar anualmente a la empresa respectiva, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, el monto total de los ingresos que deban sumarse para efectos de determinar la aplicación de este régimen, los que se expresarán en unidades de fomento conforme a lo señalado en el párrafo sexto de esta letra (b).

(c) Que el conjunto de los ingresos que percibe la Pyme en el año comercial respectivo, correspondientes a las siguientes actividades, no excedan de un 35% del total de sus ingresos brutos del giro:

(i) Cualquiera de las descritas en los números 1° y 2° del artículo 20. Con todo, no se computarán para el cálculo del límite del 35% las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas.

(ii) Participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación.

(iii) De la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.

Para los efectos señalados en esta letra, se considerarán sólo los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los bienes y participaciones señaladas. No se considerarán las enajenaciones de tales bienes que generen una renta esporádica o la cesión a título oneroso de los derechos reales constituidos sobre dichos bienes.

2 Acceso al financiamiento de la Pyme

El Servicio de impuestos Internos, previa solicitud, entregará, en el sitio personal de la Pyme, un informe de la situación tributaria de la empresa, con la información que mantenga a su disposición y sea relevante para facilitar el acceso al financiamiento de la Pyme, según lo determine mediante resolución. La Pyme podrá utilizar este informe para efectos de obtener financiamiento u otros que les parezcan necesarios, siendo de su exclusiva responsabilidad la veracidad de la información que contenga y entregarlo a terceros.

Con el propósito de promover el emprendimiento e innovación tecnológica, no se entenderán entidades relacionadas con la Pyme, aquellas que participen en ella o la financien con ese fin. Para estos efectos, el acuerdo en que conste la participación o financiamiento de la entidad en la Pyme, deberá estar previamente certificado por la Corporación de Fomento a la Producción y tener por finalidad apoyar la puesta en marcha, el desarrollo o crecimiento de emprendimientos o de proyectos de innovación tecnológica.

Mediante resolución conjunta con el Servicio de Impuestos Internos, la Corporación de Fomento a la Producción determinará los procedimientos de certificación y requisitos que deben cumplir los acuerdos entre las entidades y la Pyme. Dicha resolución deberá exigir, al menos, que el acuerdo contenga: (a) un plan de ejecución y desarrollo del emprendimiento o del proyecto de innovación tecnológica por un plazo no menor a 2 años, que refleje adecuadamente los costos en que incurrirá la Pyme para el logro de su objetivo, los que deberán ajustarse a las condiciones observadas en el mercado, (b) una prohibición de efectuar disminuciones de capital que afecten el aporte de la entidad que participa o financia la Pyme, durante el plazo de su plan de ejecución y desarrollo y (c) una declaración jurada de no encontrarse la entidad y la Pyme relacionadas de manera previa o coetánea al acuerdo en cuestión, a menos que esto ocurra únicamente por uno o más acuerdos previamente certificados en éstos términos.

3 Tributación de la Pyme

La Pyme acogida al régimen de esta letra D) podrá optar por declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada de acuerdo a lo establecido en el artículo 68, entre el 1 de enero y el 30 de abril del año en que ejerza dicha opción, la que se ejercerá en la forma y plazo que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. La Pyme que no ejerza dicha opción deberá llevar

contabilidad completa en cuyo caso, la determinación de sus resultados tributarios se realizará igualmente conforme a lo establecido en esta letra D, mediante los ajustes que corresponda realizar. Aún en el caso que la Pyme opte por llevar contabilidad simplificada, podrá llevar contabilidad completa, sin que ello altere la determinación de sus resultados tributarios conforme a esta letra D).

Para efectos de llevar la contabilidad simplificada y determinar la tributación de la Pyme, se aplicarán las siguientes reglas:

(a) El Servicio de Impuestos Internos pondrá a disposición, en el sitio personal del contribuyente, entre el 15 y el 30 de abril del año tributario respectivo, la información digital con la que cuente, en especial aquella contenida en el registro electrónico de compras y ventas establecido en el artículo 59 de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios, contenida en el decreto ley N° 825 de 1974, para que la Pyme realice su declaración y el pago de los impuestos anuales a la renta, complementando o ajustando, en su caso, la información que corresponda. Lo anterior no liberará a la empresa de realizar una rectificación de su declaración en caso que dicha empresa o terceros hayan entregado información inexacta o fuera de plazo al Servicio, siendo aplicables en ese caso los intereses y multas que correspondan de conformidad a la ley, sin perjuicio de lo establecido en el número 7 de la letra A) de este artículo que resultará aplicable a la Pyme.

Lo dispuesto en esta letra (a) también será aplicable respecto de las Pymes que opten por el régimen del número 8 de esta letra D).

(b) Deberá tributar anualmente con impuesto de primera categoría, con la tasa establecida en el artículo 20 para este tipo de empresas. Serán procedentes todos los créditos que correspondan conforme a las normas de esta ley a las Pymes sujetas a este régimen.

(c) Estará liberada de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41.

(d) Depreciará sus activos físicos del activo inmovilizado de manera instantánea e íntegra en el mismo ejercicio comercial en que sean adquiridos o fabricados.

(e) Reconocerá como gasto o egreso, las existencias e insumos del negocio adquiridos o fabricados en el año y no enajenados o utilizados dentro del mismo, según corresponda.

(f) Determinará la base imponible, sumando los ingresos del giro percibidos en el ejercicio y deduciendo los gastos o egresos pagados en el mismo, salvo en operaciones de la Pyme con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) de este artículo, en cuyo caso la Pyme deberá determinar la base imponible y los pagos provisionales computando los ingresos percibidos o devengados y los gastos pagados o adeudados, conforme con las normas generales.

Para la determinación de la base imponible se aplicarán además las siguientes reglas:

(i) Normas especiales respecto de los ingresos

Para determinar los ingresos provenientes del rescate o enajenación de las inversiones en capitales mobiliarios, o de la enajenación de participaciones a que se refiere la letra c), del número 1 de esta letra D), o en general, en la enajenación de bienes que no pueden depreciarse conforme a esta ley, se rebajará del ingreso percibido, y en el mismo ejercicio en que ocurra, el valor de la inversión efectivamente realizada, reajustada de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes que antecede al del egreso o inversión y el mes anterior al de su enajenación o rescate, según corresponda.

En ningún caso formarán parte de los ingresos para efectos de determinar la base imponible de la Pyme las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas o entidades sujetas a la letra A) de este artículo o al régimen del número 3 de la letra D) de este artículo.

(ii) Normas especiales respecto de los egresos o gastos

Se entenderá por gastos pagados o egresos aquellas cantidades efectivamente pagadas por concepto de compras, importaciones, prestaciones de servicios, remuneraciones, honorarios, intereses e impuestos que no sean los de esta ley. Asimismo, corresponderá a un egreso o gasto las pérdidas de ejercicios anteriores y los créditos incobrables castigados durante el ejercicio que previamente hayan

sido reconocido en forma devengada o por préstamos otorgados por la Pyme.

En el caso de adquisiciones de bienes o servicios pagaderos en cuotas o a plazo, podrán rebajarse sólo aquellas cuotas o parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente.

Tratándose de la enajenación o rescate de inversiones en capitales mobiliarios, o en participaciones a que se refiere la letra c), del número 1 de esta letra D), o en general, en bienes que no pueden depreciarse conforme a esta ley, el egreso respectivo, correspondiente al valor de la inversión efectivamente realizada, se deducirá en el ejercicio en que se perciba el valor de rescate o enajenación, reajustada de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes que antecede al de la inversión y el mes anterior al de su enajenación o rescate, según corresponda.

Para la deducción de los egresos o gastos, aplicará el artículo 31, con las modificaciones que establece este artículo y considerando la naturaleza de Pyme de las empresas acogidas a este régimen.

(g) Estará liberada de mantener y preparar los registros de rentas empresariales establecido en las letras (a), (b) y (c) el número 2 de la letra A) de este artículo, salvo que perciba o genere rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida. En este último caso, podrá eximirse de esta obligación en caso que las modificaciones de capital, retiros o distribuciones y en general las operaciones que afecten el capital propio o los créditos respectivos se realicen mediante la emisión de documentos tributarios electrónicos según determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución y de acuerdo a las reglas que se establecen a continuación.

Si la empresa no emitiera los documentos electrónicos respectivos, la Pyme preparará y mantendrá los registros de rentas empresariales a que se refieren las letras (a), (c) y (d) del número 2 de la letra A) de este artículo, para lo cual considerará el capital propio tributario que se determine conforme a la letra (j) del número 3 de esta letra D).

(h) No aplicará un orden de imputación a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades si la Pyme no obtiene rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida que se controlen en el registro REX, gravándose, en ese caso, todo retiro, remesa o distribución con impuestos finales, con derecho al crédito por impuesto de primera categoría, cuando proceda, según lo dispuesto en la letra (i) siguiente.

En los demás casos, para la aplicación de los impuestos finales, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán conforme a lo dispuesto en el número 4 de la letra A) de este artículo.

(i) Para efectos de asignar los créditos establecidos en los artículos 56 N° 3, 63 y 41 A, deberán mantener y preparar el registro SAC, conforme a lo dispuesto en la letra d) del N° 2 de la letra A) de este artículo, registrando en forma separada los créditos por impuesto de primera categoría sin la obligación de restitución y aquellos con la obligación de restitución. Los créditos con obligación de restitución corresponden a aquellos que, directa o indirectamente, provienen de empresas acogidas al régimen establecido en la letra A) de este artículo.

La asignación del crédito del registro SAC se realizará conforme a lo dispuesto en el número 5 de la letra A) de este artículo. En caso que se mantengan registrados créditos por impuesto de primera categoría sin la obligación de restitución y con la obligación de restitución, se asignarán en primer lugar los créditos sin obligación de restitución, y una vez agotados estos, se asignarán los créditos con obligación de restitución.

Para efectos de lo establecido en la letra (h) y en la letra (i) precedentes, podrá aplicarse a la empresa acogida al N° 3 de esta letra D), lo señalado en la letra a) del N° 8 de la letra A), según determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

(j) Reglas especiales para determinar un capital propio tributario simplificado.

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

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

El capital propio tributario será informado por el Servicio de Impuestos Internos a la empresa, para que proceda a su complementación o rectificación en caso que corresponda, en la forma en que lo establezca mediante resolución.

(k) Reglas especiales para determinar los pagos provisionales mensuales

Las empresas acogidas al Régimen Pro Pyme efectuarán un pago provisional conforme a lo siguiente:

- (i) En el año del 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.

El saldo anual debidamente reajustado se imputará y podrá ponerse a disposición de los propietarios, según corresponda, de acuerdo a los artículos 93 a 97. El Servicio de Impuestos Internos instruirá la forma de determinación de los pagos provisionales y su puesta a disposición mediante resolución.

4 Tributación de los propietarios contribuyentes de impuestos finales de la Pyme

Los propietarios de la Pyme quedarán afectos a los impuestos finales, conforme a las reglas establecidas en la letra A) de este artículo, considerando las disposiciones de esta letra D).

5 Procedimiento para acogerse al Régimen Pro Pyme

Las empresas que cumplan con las condiciones establecidas en el número 1 de esta letra D), y que no opten por otro régimen al momento de iniciar sus actividades, quedarán acogidas por el solo ministerio de la ley al Régimen Pro Pyme sin necesidad de efectuar una declaración expresa. Lo anterior será informado por el Servicio de Impuestos Internos en el sitio personal del contribuyente al momento del inicio de actividades.

Tratándose de contribuyentes que hayan iniciado actividades en ejercicios anteriores, o respecto de los cuales no haya operado el Régimen Pro Pyme por el ministerio de la ley, la opción de acogerse al mismo se manifestará dando el respectivo aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporen al referido régimen, en la forma y plazo que establezca dicho Servicio mediante resolución.

No obstante lo anterior, serán reclasificadas por el Servicio de Impuestos Internos al Régimen Pro Pyme aquellas Pymes que se encuentren sujetas a la letra A) del artículo 14, que al término del año comercial del inicio de sus actividades obtengan ingresos que no excedan de 1.000 unidades de fomento y que cumplan los requisitos que el Servicio establezca mediante resolución. En estos casos el Servicio de Impuestos Internos deberá realizar un aviso en el sitio personal del contribuyente, incluyendo información con las implicancias de este cambio.

6 Traslado desde el régimen de la letra A) de este artículo al Régimen Pro Pyme

Las empresas sujetas al régimen de la letra A) de este artículo que pasen a estar sujetas al Régimen Pro Pyme, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según los valores contabilizados o saldos al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen, sin perjuicio de la tributación que afecte en dicho período a la empresa y a sus propietarios:

- (a) Reconocerán como gasto o egreso del primer día del ejercicio sujeto a este régimen los activos fijos depreciables conforme a lo dispuesto en el número 5 o 5 bis del artículo 31, según su valor neto

determinado conforme a esta ley.

(b) Reconocerán como gasto o egreso del primer día del ejercicio sujeto a este régimen las existencias e insumos que formen parte del activo realizable.

(c) Considerarán como un gasto o egreso del primer día del ejercicio sujeto a este régimen las pérdidas tributarias determinadas conforme a las disposiciones de esta ley.

(d) No deberán reconocer nuevamente, al momento de su percepción o pago, según corresponda, los ingresos devengados y los gastos adeudados hasta el término del ejercicio inmediatamente anterior al del ingreso al presente régimen, sin perjuicio de la obligación de mantenerlos registrados y controlados.

(e) Registrarán como saldo inicial del registro RAI, el saldo del registro RAI que mantenga al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen.

(f) Registrarán como saldo inicial del registro REX, el saldo del registro REX que mantenga al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen.

(g) Reconocerán como saldo inicial del registro SAC, el saldo acumulado de crédito en el registro SAC al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen.

Lo dispuesto en las letras (e) y (f) de este número aplicará sólo en caso que la empresa que ingresa al Régimen Pro Pyme tenga a esa fecha rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida.

El Servicio de Impuestos Internos mediante resolución señalará la forma de preparar y mantener la información y los registros respectivos.

Las Pymes que ingresen al régimen informarán al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporen al mismo, si tuvieren saldos en los registros señalados en las letras (e), (f) y (g), según lo determine el Servicio mediante resolución.

7 Retiro o exclusión del Régimen Pro Pyme

Las empresas que opten por abandonar el Régimen Pro Pyme o que, por incumplimiento de alguno de los requisitos, deban abandonarla obligatoriamente, darán aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial en que decidan abandonarlo o del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, según corresponda, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. En este caso, las empresas quedarán sujetas a las normas de la letra A) de este artículo a contar del día 1 de enero del año comercial del aviso.

Con motivo del cambio de régimen, los ingresos devengados y los gastos adeudados que no hayan sido computados en virtud de las disposiciones de esta letra D) deberán ser reconocidos y deducidos, respectivamente por la empresa, al momento de su incorporación al régimen de la letra A) de este artículo.

Adicionalmente, cuando la empresa decida o deba abandonar el Régimen Pro Pyme y corresponda aplicar el régimen de la letra A) de este artículo, se estará a las siguientes reglas:

(a) Capital propio tributario

Se considerará el valor resultante de lo dispuesto en el capital propio tributario determinado conforme a la letra (j) del número 3 de este Régimen Pro Pyme.

(b) Valoración del inventario inicial de activos y pasivos

Se deberá preparar un inventario inicial, aplicando las siguientes reglas:

(i) Maquinarias, vehículos, equipos y enseres

Serán valorizados en un peso, los que no quedarán sometidos a las normas del artículo 41 y deberán

permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa.

Sin perjuicio de lo anterior, podrá reconocer el valor neto de adquisición reajustado de acuerdo al N°2 del artículo 41, menos una amortización lineal por el plazo transcurrido entre su adquisición y la fecha de cambio de régimen.

(ii) Materias primas y productos en diferentes estados

Serán valorizados en un peso, los que no quedarán sometidos a las normas del N° 3 del artículo 41 y deberán permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa. Sin perjuicio de lo anterior, podrá reconocer el valor de adquisición o de traspaso de costos o de venta menos el margen de comercialización del respectivo contribuyente, según proceda.

(iii) Bienes raíces

Tratándose de bienes raíces depreciables, éstos serán valorizados en un peso, los que no quedarán sometidos a las normas del artículo 41 y deberán permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa.

(iv) Intangibles tales como marcas, patentes o derechos

El valor de adquisición pagado, o su valor de inscripción a falta de aquel, reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al desembolso y el mes anterior al cierre del año comercial respectivo.

(v) Bienes no depreciables

Se reconocerá el valor de adquisición, reajustado de acuerdo al N°2 del artículo 41 entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior al cierre del ejercicio respectivo.

(vi) Otros bienes

Los criterios señalados en los literales i), ii), iv) o v) serán aplicables según corresponda a la naturaleza del respectivo bien.

El Servicio de Impuestos Internos podrá definir un criterio aplicable distinto en caso de ser requerido por un contribuyente.

(vii) Los pasivos exigibles se reconocerán según el tipo de obligación de que se trate, sean éstos reajustables, en moneda extranjera o según el reajuste acordado, según corresponda.

Cuando la valorización de los activos que corresponda se realice en un peso o según el valor de adquisición reajustado en caso de bienes no depreciables o intangibles, no procederá efectuar ningún ajuste a los resultados que se obtengan a partir del 1 de enero del año en que se encuentre bajo el régimen de la letra A) de este artículo. En aquellos casos en que se aplique una valorización distinta a la señalada anteriormente en este inciso, se reconocerán los efectos en la determinación del capital propio tributario al término del ejercicio en que se encuentre bajo el régimen de la letra A) de este artículo y procederá en su caso la depreciación normal del artículo 31, sin que se deba reconocer un ingreso tributable por el cambio de régimen.

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

(c) Registro de las utilidades acumuladas al cambio de régimen

A contar del capital propio señalado en la letra (a) precedente y del capital efectivamente pagado, deberá determinarse la cantidad o los ajustes a las utilidades pendientes de tributación, a las rentas exentas de los impuestos finales, a los ingresos no constitutivos de renta, a las rentas con tributación cumplida y el crédito de primera categoría que pudiere estar disponible, las que pasarán a formar parte

de los saldos iniciales de los registros a que se refiere la letra A) de este artículo. El Servicio establecerá mediante resolución la forma y plazo para dar cumplimiento a estos registros.

8 Régimen opcional de transparencia tributaria

Las Pymes podrán optar por acogerse a un régimen de transparencia tributaria, en caso que, además de los requisitos establecidos en el número 1 anterior, sus propietarios sean contribuyentes de impuestos finales durante el ejercicio respectivo, incluyendo a los contribuyentes que se encuentren en el tramo exento de impuesto global complementario. Para estos efectos, aquel empresario individual que haya asignado la participación en la Pyme a la contabilidad de la empresa individual deberá igualmente tributar con impuestos finales sobre la base imponible que determine la Pyme, en la forma que señala la letra (b) siguiente.

(a) Tributación de la Pyme en el régimen de transparencia tributaria

La Pyme que opte por el régimen se sujetará a las siguientes reglas:

(i) Quedará liberada del impuesto de primera categoría y sus propietarios se afectarán con impuestos finales sobre la base imponible que determine la empresa, en la forma que señala la letra (b) siguiente.

(ii) Estará liberada, para efectos tributarios, de llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, aplicar corrección monetaria conforme con el artículo 41 y llevar los registros de rentas empresariales establecidos en el número 2 de la letra A.

(iii) Realizará el control de los ingresos y egresos de acuerdo al registro electrónico de compras y ventas establecido en el artículo 59 de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios, contenida en el decreto ley N° 825 de 1974, salvo en caso que no se encuentre obligada a llevar dicho registro, en que llevará un libro de ingresos y egresos, en el que se registrará el resumen diario, tanto de los ingresos percibidos como devengados que obtenga, así como los egresos pagados o adeudados, según instruya el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

Adicionalmente, las Pymes acogidas a este régimen deberán llevar un libro de caja que reflejará cronológicamente el resumen diario del flujo de sus ingresos y egresos, según instruya el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

La Pyme podrá también llevar contabilidad completa, sin que se altere la forma de determinación de sus resultados tributarios conforme a este número 8.

(iv) Determinará la base imponible, aplicando lo establecido en las letras (d), (e) y (f) del número 3, con los siguientes ajustes:

Para efectos de determinar la base imponible, se incluirán todos los ingresos y egresos, sin considerar su fuente u origen ni si se trata de cantidades no afectas o exentas conforme a la ley.

Formarán también parte de los ingresos para efectos de determinar la base imponible, las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas o entidades sujetas a la letra A o B del artículo 14 o sujetas al régimen del número 3 de esta letra D).

Estas rentas se incorporarán a la base imponible incrementándose previamente en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56 número 3) y 63. Dicho crédito se imputará en contra de los impuestos finales que deban pagar los propietarios en el mismo ejercicio. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará según la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

(v) La base imponible se afectará con los impuestos finales en el mismo ejercicio en que se determine, de la que no podrá deducirse ningún crédito o rebaja, salvo los que se establecen en este número 8 y en el artículo 33 bis, no siendo aplicable lo señalado en la letra (i) del número 3 de esta letra D.

El crédito del artículo 33 bis, se imputará a los impuestos finales que afecten a los propietarios, y se asignará en la forma dispuesta en la letra (b) siguiente. Para todos los efectos, este crédito se entenderá que corresponde a un crédito por impuesto de primera categoría y no podrá exceder del

monto del impuesto que hubiere gravado a la base imponible que determine la empresa durante el ejercicio si está hubiere estado afecta.

El Servicio de Impuestos Internos entregará a la empresa la información que tenga a su disposición respecto de los créditos a que se refiere este número (v), para su complementación o rectificación, según determine mediante resolución.

(vi) No aplicará un orden de imputación a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades.

(vii) Las Pymes con ingresos que excedan las 50.000 unidades de fomento determinadas en conformidad a la letra (b) del número 1 de esta letra D), y estén sometidas a este régimen opcional de transparencia tributaria, determinarán un capital propio tributario simplificado según la información que dispone el Servicio de Impuestos Internos de acuerdo a lo establecido en la letra (j) del número 3 de la letra D) de este artículo, considerando las disposiciones de esta letra (a).

(viii) Para determinar los pagos provisionales mensuales aplicará lo señalado en la letra (k) del número 3 de esta letra D), aplicando una tasa de 0,2% en el ejercicio de su inicio de actividades, y en los ejercicios posteriores en la medida que los ingresos brutos del giro del año anterior no exceden de 50 mil unidades de fomento.

(b) Tributación de los propietarios de la Pyme acogida a la transparencia tributaria

Los propietarios de la Pyme quedarán afectos a los impuestos finales, conforme a las reglas establecidas en la letra A) de este artículo, considerando las disposiciones de este número 8 de la letra D).

La tributación de los propietarios sobre la base imponible que determine la Pyme corresponderá según la forma que ellos hayan acordado repartir sus utilidades de acuerdo a lo estipulado en el pacto social, los estatutos o, si no son procedentes dichos instrumentos por el tipo de empresa de que se trata, en una escritura pública. En caso que no resulte aplicable lo anterior, la proporción que corresponderá a cada propietario se determinará de acuerdo a la participación en el capital enterado o pagado, y en su defecto, el capital aportado o suscrito. Para el caso de comuneros que no hayan acordado una forma distinta mediante una escritura pública, la proporción se determinará según su cuota en el bien de que se trate.

(c) Procedimiento para acogerse a la transparencia tributaria

Tratándose de contribuyentes que inicien sus actividades, la opción de acogerse al régimen de transparencia tributaria se manifestará hasta el 30 de abril del año calendario siguiente a dicho inicio. En este caso, transcurrido el primer año calendario acogido a este régimen, podrán excepcionalmente optar por abandonarlo a contar del 1 de enero del año calendario siguiente, debiendo avisar tal circunstancia al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del año en que se incorporan al régimen de la letra A) o del número 3 de la letra D) de este artículo.

El Servicio de Impuestos Internos informará de la opción del régimen de transparencia tributaria a las empresas que realicen un inicio de actividades.

Tratándose de otros contribuyentes, la opción de acogerse se manifestará dando el respectivo aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporen al referido régimen, en la forma y plazo que establezca dicho Servicio mediante resolución.

Para ejercer la opción, los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes del artículo 58, número 1), deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos, en la oportunidad que este señale mediante resolución, una declaración suscrita por la Pyme, en la que contenga la decisión de acogerse a la transparencia tributaria. Tratándose de comunidades, la declaración en que se ejerce el derecho a esta opción deberá ser suscrita por todos los comuneros, quienes deben adoptar por unanimidad dicha decisión. En el caso de sociedades de personas y sociedades por acciones, la opción se ejercerá presentando la declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo unánime de todos los socios o accionistas. Tratándose de sociedades anónimas, la opción se ejercerá presentando la declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública de la junta extraordinaria en que conste el acuerdo de las dos terceras partes de las acciones emitidas con derecho a voto.

(d) Traslado desde el régimen de la letra A) de este artículo o desde el régimen del número 3 de esta letra D) al régimen de transparencia tributaria

Las empresas que opten por ingresar desde el régimen de la letra A) o desde el régimen del número 3 de esta letra D), al régimen de transparencia tributaria, aplicarán lo señalado en el número 6 de esta letra D), con los siguientes ajustes:

(i) No determinarán los registros RAI, REX y SAC, según lo señalan las letras (e), (f) y (g) del número 6 de esta letra D), sin perjuicio de informar el saldo de dichos registros al cierre del año anterior al ingreso al régimen, al Servicio de Impuestos Internos, según lo determine mediante resolución.

(ii) Deberán considerar como un ingreso diferido, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia entre el valor positivo del capital propio tributario y las cantidades que se indicación a continuación:

- El monto de los aportes de capital efectivamente pagados o enterados, más los aumentos y descontadas las disminuciones del mismo, todos reajustados según la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución y el último mes del año anterior al cambio de régimen.

- Las cantidades anotadas en el registro REX, establecido en el número 2 de la letra A) o de acuerdo a la letra (g) del número 3 de la letra D).

El ingreso diferido se computará incrementado en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3) y 63, que mantenga la empresa registrados en el SAC establecido en el número 2 de la letra A) o según la letra (g) del número 3 de la letra D). Tal crédito se imputará a los impuestos finales que deban pagar los propietarios luego de que la empresa se incorpore al régimen de transparencia tributaria. Para tal efecto, el crédito se reajustará según la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo. En caso de resultar un excedente de crédito, este se imputará contra los impuestos finales en la misma forma en los ejercicios siguientes. Este crédito no dará derecho a devolución, o a imputación contra impuestos distintos a los impuestos finales. Con todo, el crédito que se impute en el ejercicio respectivo, no excederá de la cantidad que se determine al aplicar la tasa efectiva de impuestos finales de cada propietario sobre el ingreso diferido incrementado que les corresponda reconocer en dicho ejercicio.

El Servicio de Impuestos Internos entregará a la empresa la información que tenga a su disposición respecto de los créditos a que se refiere este número (ii), para su complementación o rectificación, según determine mediante resolución.

El ingreso diferido se computará dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo, en un periodo de hasta diez ejercicios comerciales consecutivos, contados desde el ingreso al régimen de transparencia tributaria. Para esos efectos se computará como mínimo una décima parte del ingreso en cada ejercicio, hasta su total computación independientemente que abandonen o no el régimen de transparencia. En caso que la empresa termine sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente se computará como un ingreso del ejercicio del término de giro. Para efectos de su cómputo, el ingreso diferido se reajustará de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al cierre del año que precede al de incorporación al régimen y el mes anterior al término del ejercicio en que se compute.

El ingreso diferido no se considerará para efectos del artículo 84 ni para computar el límite de ingresos establecido en la letra (b) del número 1 de esta letra D).

(e) Retiro o exclusión del régimen de transparencia tributaria

Las empresas que opten por abandonar el régimen de transparencia tributaria o que, por incumplimiento de alguno de los requisitos, deban abandonarla obligatoriamente, les será aplicable lo señalado en el número 7 de esta letra D), cuando pasen al régimen de la letra A). En aquellos casos en que pasen al régimen del número 3 de la letra D), sólo deberán preparar los registros respectivos en los casos que corresponda, y determinar su capital propio tributario conforme con la letra (a) este número 8, sin que se produzcan utilidades o pérdidas, provenientes de partidas que afectaron o debían afectar el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen de transparencia.

Las empresas que se hayan retirado del régimen de transparencia tributaria podrán volver a incorporarse después de transcurridos cinco años comerciales consecutivos acogidos a las reglas de la letra A) o a las del número 3 de la letra D) de este artículo, pudiendo para estos efectos sumar el plazo en cualquiera de dichos regímenes.

(f) Obligación de informar y certificar

Las empresas acogidas al régimen de transparencia tributaria deberán informar anualmente al Servicio de Impuestos Internos y certificar a sus propietarios, en la forma y plazo que el Servicio determine mediante resolución, la base imponible y la parte que le corresponda a los propietarios, el monto de los pagos provisionales y el monto de los créditos que conforme a este régimen le corresponda a cada propietario declarar e imputar, según corresponda al régimen de este número 8, con indicación de aquellos créditos por impuesto de primera categoría con obligación de restitución por provenir, directa o indirectamente, de empresas acogidas al régimen establecido en la letra A) de este artículo.

ANEXO 2: EJEMPLOS DE CASOS DE RELACIÓN

A continuación, se explicarán y ejemplificarán las situaciones que abarca el concepto de relacionados del N° 17 del artículo 8 del Código Tributario para efectos de aplicar la norma contenida en la letra b) del N°1 de la letra D) del artículo 14:

a) Controlador y controlada (art. 8 N° 17 letra a) del Código Tributario)

La norma establece que la calidad de controlador de una entidad, que se denomina controlada, se adquiere por mantener más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, derecho a utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad, en calidad de dueño, usufructuario o a cualquier otro título. El controlador podrá ser una persona, entidad o grupo con acuerdo explícito de actuación conjunta.

Debe tenerse presente que la relación puede darse de manera directa o indirecta, de manera que se deberá considerar la calidad de controlador independiente del número y tipo de vehículos de inversión que utilicen los contribuyentes.

Conforme a lo dispuesto en el inciso décimo de la letra b) del N°1 de la letra D) del artículo 14, los ingresos entre controlador y controladas se sumarán en su totalidad.

Así, por ejemplo, se considerarán relacionados y se deberá sumar el 100% los ingresos en los siguientes casos:

- i. Sociedad XX, que tiene ingresos por 30.000 UF y cuyo propietario que tenga 60% de los derechos sociales o acciones, el cual tiene ingresos por 40.000 UF.

Todas las sociedades son contribuyentes de la primera categoría.

La suma de los ingresos en cada caso será:

- Sociedad XX: 30.000 UF (ingresos propios) + 40.000 UF (ingresos controlador) = 70.000 UF.-
- Propietario: 40.000 UF (ingresos propios) + 30.000 UF (ingresos controlada) = 70.000 UF.-

- ii. Sociedad YY con ingresos por 30.000 UF y que tiene 4 propietarios con 20% de participación, cada uno, que en conjunto representan el 80% de los derechos sociales o acciones. Los 4 propietarios tienen un acuerdo explícito de actuación conjunta, y, cada uno posee ingresos propios por 15.000 UF;

Todas las sociedades son contribuyentes de la primera categoría.

La suma de los ingresos en cada caso será:

- Sociedad YY: 30.000 UF (ingresos propios) + 60.000 UF (ingresos controladores) = 90.000 UF.-
- Propietarios: 15.000 UF (ingresos propios) + 15.000 UF x 3 (ingresos de los otros controladores) + (30.000 UF (ingresos controlada) = 90.000 UF.-

b) Entidades bajo un controlador común (art. 8 N° 17 letra b) del Código Tributario)

Las entidades que se encuentren bajo un controlador común se considerarán relacionadas entre sí, de manera que no solo la relación vertical de dominio o control descrita precedentemente en la letra a) genera relación, sino que también encontrarse bajo el mismo dominio o dirección, en los términos que contemplan el LIR.

Conforme a lo dispuesto en el inciso décimo de la letra b) del N°1 de la letra D) del artículo 14, los ingresos de las entidades que se encuentren bajo un controlador común se sumarán en su totalidad.

Así, por ejemplo, se considerarán relacionados y se deberá sumar el 100% los ingresos en los siguientes casos:

- i. Sociedad AA con ingresos por 30.000 UF, que es propietaria de dos sociedades, en la Sociedad XX con participación de 60% de los derechos sociales o acciones, la cual tiene ingresos por 40.000 UF; y de la Sociedad YY, con un 80% de participación en los derechos sociales o acciones, la que tiene ingresos por 20.000 UF.

La Sociedad YY, a su vez, es propietaria de un 70% de los derechos sociales o acciones de la Sociedad ZZ, la cual tiene ingresos de 30.000 UF.

Todas las sociedades son contribuyentes de la primera categoría.

La suma de los ingresos en cada caso será:

- Sociedad AA: 30.000 UF (ingresos propios) + 40.000 UF (ingresos controlada Soc. XX) + 20.000 UF (ingresos controlada Soc. YY) + 30.000 UF (ingresos controlada indirectamente Soc. ZZ) = 120.000 UF.-
- Sociedad XX: 40.000 UF (ingresos propios) + 30.000 UF (ingresos controladora Soc. AA) + 20.000 UF (ingresos Soc. YY) + 30.000 UF (ingresos Soc. ZZ) = 120.000 UF.-
- Sociedad YY: 20.000 UF (ingresos propios) + 30.000 UF (ingresos controladora Soc. AA) + 40.000 UF (ingresos Soc. XX) + 30.000 UF (ingresos Soc. ZZ) = 120.000 UF.-
- Sociedad ZZ: 30.000 UF (ingresos propios) + 30.000 UF (ingresos controladora Soc. AA) + 40.000 UF (ingresos Soc. XX) + 20.000 UF (ingresos Soc. YY) = 120.000 UF.-

- c) Entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas (art. 8 N° 17 letra c) del Código Tributario)

Se considerarán relacionadas todas las entidades y aquellas personas que posean como dueños, usufructuarios o bajo cualquier otro título, más del 10 % de las acciones, derechos, cuotas, derecho a las utilidades o ingresos, o de los derechos a votos de las juntas de accionistas o de tenedores de cuotas.

Conforme a lo dispuesto en el inciso décimo de la letra b) del N°1 de la letra D) del artículo 14, los ingresos entre relacionados bajo esta hipótesis se sumarán según la proporción que corresponda a la participación en el capital, derecho a las utilidades, ingresos o derechos a votos, según resulte mayor.

Así, por ejemplo, se considerarán relacionados y se deberá sumar los ingresos según la proporción que corresponda a la participación en el capital, derecho a las utilidades, ingresos o derechos a votos, según resulte mayor, en los siguientes casos:

- i. Sociedad AA con ingresos por 70.000 UF, es propietaria de dos sociedades: de la Sociedad XX, con participación de 30% de los derechos sociales o acciones, la que tiene ingresos por 40.000 UF y de la Sociedad YY, con participación de 20% de los derechos sociales o acciones, la que tiene ingresos por 20.000 UF.

La Sociedad YY, a su vez, es propietaria de la Sociedad ZZ, con una participación de 15% de los derechos sociales o acciones, la que tiene ingresos de 30.000 UF.

Todas las sociedades son contribuyentes de la primera categoría.

La suma de los ingresos en cada caso será:

- Sociedad AA: 70.000 UF (ingresos propios) + 40.000 UF x 30% (ingresos propietaria Soc. XX) + 20.000 UF x 20% (ingresos Soc. YY) = 86.000 UF.-

En este caso, los ingresos de la Soc. ZZ no se consideran, por cuanto, la participación indirecta de la Soc. AA sobre esa sociedad es de 3% (20% x 15%), esto es, inferior al 10%.

- Sociedad XX: 40.000 UF (ingresos propios) + 70.000 UF x 30% (ingresos Soc. AA) = 61.000 UF.-

En este caso, los ingresos de Soc. YY y Soc. ZZ no se consideran, por cuanto al aplicar la proporción de participación que la Soc. AA tiene sobre la Soc. XX, por la participación que a su vez tiene la Soc. AA sobre la Soc. YY, la participación es inferior al 10%. Más aún la participación indirecta de la Soc. AA sobre la Soc. ZZ es inferior al 10%,

- Sociedad YY: 20.000 UF (ingresos propios) + 30.000 UF x 20% (ingresos propietaria Soc. AA) + 30.000 UF x 15% (ingresos Soc. ZZ) = 30.500 UF.-

En este caso, los ingresos de Soc. XX no se consideran, por cuanto, al aplicar la proporción de participación que la Soc. AA tiene sobre la Soc. XX, por la participación que a su vez tiene la Soc AA sobre la Soc. YY, la participación es inferior al 10%.

- Sociedad ZZ: 30.000 UF (ingresos propios) + 20.000 UF x 15% (ingresos Soc. YY) = 33.000 UF.-

En este caso, los ingresos de Soc. AA no se consideran, por cuanto, al aplicar la proporción de participación que la Soc. YY tiene sobre la Soc ZZ por la participación que la Soc AA tiene sobre la Soc YY, la participación es menor a 10%. Por la misma razón, tampoco se consideran los ingresos de la Soc. XX.

- ii. Sociedad YY participa en un 30% de los derechos sociales o acciones en Sociedad AA, la Sociedad ZZ también participa en un 30% de los derechos sociales o acciones en Sociedad AA y la Sociedad XX participa en un 40% de la Sociedad AA.

En este caso las sociedades YY, XX y ZZ, no se encuentran relacionadas entre sí. Por lo cual, la Sociedad AA sumará a sus ingresos propios la proporción de ingresos que corresponda a la participación que en ella tienen estas sociedades. Sin embargo, cada una de las sociedades propietarias de la Sociedad AA no sumará los ingresos de las otras. Así, la Sociedad YY, no sumará a sus ingresos los de la Sociedad ZZ ni los de la Sociedad XX. Lo mismo, respecto del cómputo de ingresos de las otras propietarias para la Sociedad XX y para la Sociedad ZZ.

- d) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades y los partícipes o beneficiarios, respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades (art. 8 N° 17 letra d) del Código Tributario)

Tanto el gestor como los partícipes y los beneficiarios se considerarán relacionados a la asociación o encargo fiduciario en que participan, en tanto tengan derecho a más del 10% de las utilidades de una u otra.

Conforme al tenor de la norma, la relación se establece entre el gestor y la asociación o encargo y entre los partícipes o beneficiarios y la asociación o encargo, mas no entre el gestor y los partícipes o beneficiarios, ni entre estos últimos, en forma similar a las normas de relación entre empresas u otras entidades.

Así, una asociación que desarrolla actividades clasificadas en la primera categoría se encontrará relacionada con su gestor y con sus partícipes o beneficiarios, sin que, en base a esta hipótesis de relación, se debe evaluar la relación entre estos últimos.

- e) Entre las entidades relacionadas a una persona natural por ser dueños, usufructuarios o poseer a cualquier otro título, directa o indirectamente, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas, que no sean controlador, controlada ni se encuentren bajo un controlador común (art. 8 N° 17 lera e) del Código Tributario).

Como se indicó precedentemente, habrá relación entre una persona natural y otras entidades, en tanto más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, derechos a las utilidades o ingresos, o el 10% de los derechos a voto en la junta de accionistas o tenedores de cuota, pertenezcan a dicha persona natural en calidad de dueña, usufructuaria o cualquier otro título.

- i. Por ejemplo, Juan tiene derecho a las utilidades de 30% de la Sociedad AAA, la que tiene ingresos por 30.000 UF, y el 80% de participación en BBB, con ingresos por 50.000 UF. Por su parte, la Sociedad AAA tiene un 100% de participación en la sociedad CCC, con ingresos por 10.000 UF y un 100% de participación en la Sociedad DDD, con ingresos por 20.000 UF.

En este caso la Sociedad AAA está relacionada con la Sociedad BBB, pero por la situación descrita en la letra c) del artículo 8 ° N° 17 del Código Tributario, y no por la norma contenida en la letra e) del mismo artículo.

Así, la Sociedad AAA deberá sumar 30.000 UF (ingresos propios) + 10.000 UF (Ingresos de Sociedad CCC) + 20.000 UF (ingresos de Sociedad DDD) + 50.000 UF x 100% x 30% (Ingresos proporcionales a participación de Juan) = 64.500 UF

ANEXO 3: ESQUEMAS DE DETERMINACIONES TRIBUTARIAS

A. RÉGIMEN DEL N° 3 DE LA LETRA D) DEL ARTÍCULO 14.

I.- DETERMINACIÓN BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA SEGÚN LETRA F) DEL N° 3 DE LA LETRA D) DEL ARTÍCULO 14

INGRESOS PERCIBIDOS Y GASTOS PAGADOS A VALOR HISTÓRICO	MONTO
1.- Ingresos percibidos en el ejercicio del giro habitual provenientes de operaciones de venta, exportaciones o prestación de servicios afectas, exentas o no gravadas con el IVA u otros impuestos adicionales, sin incluir tales impuestos indirectos cuando corresponda, a valor histórico	\$(+)
2.- Ingresos devengados en operaciones con empresas relacionadas acogidas al Régimen de la letra A) del artículo 14, determinados conforme a las normas generales de la LIR, a valor histórico	\$(+)
3.- Ingresos percibidos provenientes del N° 1 del artículo 20, consistentes en el desarrollo de una actividad agrícola o del arrendamiento de bienes raíces agrícolas y no agrícolas, excepto la renta efectiva de bienes raíces no agrícolas obtenida por personas naturales la que está exenta del IDPC, conforme al N° 3 del artículo 39 de la LIR, a valor histórico	\$(+)
4.- Ingresos percibidos provenientes del dominio, posesión o tenencia a título precario de capitales mobiliarios (tales como, intereses de depósitos o instrumentos financieros, mayor valor en el rescate de cuotas de fondos mutuos o de inversión, participación en contratos de asociación o cuentas en participación); excluidos los ingresos percibidos provenientes de participaciones en otras empresas acogidas al régimen de la letra A) del artículo 14 o N° 3 de la letra D) del artículo 14 (tales como retiros o dividendos), a valor histórico	\$(+)
5.- Ingresos percibidos producto de la enajenación de inversiones en capitales mobiliarios, de participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación y, en general, de bienes que no puedan depreciarse conforme a las normas de la LIR (tales como, enajenación de acciones; derechos sociales en sociedades o en contratos de asociación o cuentas en participación, de terrenos, de bienes intangibles, etc.), a valor histórico	\$(+)
6.- Ingresos percibidos provenientes de la enajenación de bienes que sean depreciables conforme a las normas de la LIR (tales como la enajenación de bienes del activo inmovilizado, etc.), a valor histórico	\$(+)
7.- Ingreso diferido pendiente de imputación al 31.12.2019 provenientes de empresas acogidas a la letra A) del artículo 14 ter de la LIR vigente a esa fecha, que se acogen a contar del 01.01.2020 al régimen de tributación del N° 3 de la letra D) del artículo 14, debidamente incrementado en el crédito por IDPC asociado a dicho ingreso; imputando en cada ejercicio la parte que corresponda hasta completar su total imputación; todo ello de acuerdo a lo establecido por los N°s 4 y 5 del artículo 14 transitorio de la Ley.	\$ (+/-)
8.- Ingreso diferido pendiente de tributación al 31.12.2019 proveniente de empresas acogidas al régimen de tributación de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR vigente a esa fecha, a contar de los años 2015 y 2016, que no se acogieron a la opción de tributación establecida en el N° 8 del numeral III del artículo 3 transitorio de la Ley N° 20.780 por haber vencidos los plazos para tales efectos, debidamente incrementado en el crédito por IDPC asociado a dicho ingreso diferido; imputando en cada ejercicio 1/5 de su monto hasta su total imputación; todo ello de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 15 transitorio de la Ley.	\$(+)
9.- Otros ingresos no contemplados en situaciones anteriores.	\$ (+)
10.- Egresos o gastos pagados necesarios para generar los ingresos percibidos del giro habitual , tales como, adquisición o fabricación o importación de bienes del activo realizable, insumos o prestación de servicios, a valor histórico	\$(-)

INGRESOS PERCIBIDOS Y GASTOS PAGADOS A VALOR HISTÓRICO	MONTO
11.- Gastos pagados o adeudados necesarios para la generación de los ingresos percibidos o devengados en operaciones con empresas relacionadas acogidas al Régimen de la letra A) del artículo 14, determinados conforme a las normas generales de la LIR, a valor histórico	\$(-)
12.- Egresos o sumas pagadas por concepto de la adquisición o fabricación de bienes del activo inmovilizado depreciados en forma instantánea , descontando de dichas cantidades la parte que constituya un crédito del artículo 33 bis a que se tenga derecho a deducir del IDPC, a valor histórico	\$(-)
13.- Egresos o sumas pagadas por concepto de remuneraciones, honorarios, intereses por préstamos contratados, impuestos que no sean de la LIR, etc., a valor histórico	\$(-)
14.- Egresos o sumas pagadas correspondiente al valor efectivamente desembolsado en la inversión en capitales mobiliarios, participación en contratos de asociación o cuentas en participación o en bienes que sean o no depreciables conforme a las normas de la LIR, a rebajar en el mismo ejercicio en que se percibe el ingreso respectivo según lo indicado en los N°s 5 y 6 anteriores con motivo de la enajenación de tales inversiones, reajustado según la variación del IPC entre el mes anterior al de la inversión y el mes anterior al de la enajenación de dicha inversión.	\$(-)
15.- Partidas a que se refieren los incisos primero y tercero del artículo 21, que constituyan retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero afectas a la tributación que establecen dichos preceptos legales, con la deducción autorizada por la letra c) del N° 2 del artículo 33 de la LIR, a valor histórico	\$(-)
16.- Partidas a que se refiere el inciso primero e inciso segundo del artículo 21, no afectas a la tributación única que establece dicho precepto legal, a valor histórico	\$(-)
17.- Partidas a que se refiere el inciso primero e inciso segundo del artículo 21, no afectas a la tributación única que establece dicho precepto legal, a valor histórico	\$(+)
18.- Créditos incobrables castigados durante el ejercicio por ventas o préstamos otorgados por la Pyme acogida al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, siempre y cuando el ingreso proveniente de dicha venta se hubiera reconocido en forma devengada.	\$(-)
19.- Pérdidas de ejercicios anteriores determinadas de acuerdo con las normas del N° 3 del artículo 31 a deducir en los ejercicios siguientes, a valor histórico	\$(-)
20.- Partidas reconocidas como egreso o gasto al comienzo del ejercicio en el caso de empresas acogidas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR vigente al 31.12.2019 , que se acojan a partir del 01.01.2020 al “Régimen Pro Pyme” del N° 3 de la letra D) del artículo 14; todo ello de acuerdo a lo establecido por el N° 1 del artículo 40 transitorio de la Ley. i) Valor neto de los bienes físicos del activo inmovilizado existentes al 31.12.2019, depreciados conforme a las normas de los N°s 5 y 5 bis del artículo 31; a valor histórico.	\$(-)
(ii) Costo de reposición de los bienes del activo realizable existentes al 31.12.2019, valorizados de acuerdo con las normas del N° 3 del artículo 41; a valor histórico, y	\$(-)
(iii) Pérdida tributaria existente al 31 de diciembre del año 2019, determinada conforme a las normas del N° 3 de artículo 31, a valor histórico.	\$(-)

INGRESOS PERCIBIDOS Y GASTOS PAGADOS A VALOR HISTÓRICO	MONTO
<p>21.- Partidas reconocidas como egreso o gasto al comienzo del ejercicio en el caso de empresas acogidas al régimen de la letra A) del artículo 14 vigente que se acojan al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 (en régimen); todo ello de acuerdo a lo dispuesto por el N° 6 de la referida letra D):</p> <p>(i) La existencias e insumos pagados que formen parte del activo realizable, a valor histórico.</p> <p>(ii) Valor neto tributario de los bienes físicos del activo inmovilizado, depreciados conforme a las normas de los N°s 5 o 5 bis del artículo 31, a valor histórico; y</p> <p>(iii) Las pérdidas tributarias determinadas conforme a las normas del N° 3 del artículo 31, a valor histórico.</p>	<p>\$(-)</p> <p>\$(-)</p> <p>\$(-)</p>
<p>22.- Pérdida tributaria existente al 31.12.2019 en empresas acogidas al régimen de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR vigente a esa fecha, que a contar del 01.01.2020 se acogen al régimen de tributación del N° 3 de la letra D) del artículo 14; todo de acuerdo a lo establecido por el N° 5 del artículo 14 transitorio de la Ley.</p>	<p>\$(-)</p>
<p>23.- Rebaja equivalente al 50% de la renta líquida invertida en la empresa, con tope de 5.000 UF vigente al término del ejercicio, conforme a lo establecido en la letra E) del artículo 14.</p>	<p>\$(-)</p>
<p>24.- Otros egresos no considerados en las situaciones anteriores.</p>	<p>\$(-)</p>
<p>25.- BASE IMPONIBLE DEL IDPC O PÉRDIDA TRIBUTARIA DETERMINADA AL TÉRMINO DEL EJERCICIO</p>	<p>\$ (+/-)</p>
<p>NOTAS:</p> <p>1) En el caso indicado en el N° 20, los ingresos devengados y los gastos adeudados al 31.12.2019, en la fecha de su percepción o pago, según corresponda, no deberán reconocerse como tales en el nuevo régimen, ya que fueron considerados en esa condición en el régimen anterior, de acuerdo a lo establecido por la letra e) del N° 1 del artículo 40 transitorio de la Ley.</p> <p>2) En el caso indicado en el N° 21, los ingresos devengados y los gastos adeudados al término del ejercicio anterior al cambio de régimen, en la fecha de su percepción o pago, según corresponda, no deberán reconocerse como tales en el nuevo régimen, ya que fueron considerados en esa condición en el régimen anterior; sin perjuicio de mantenerlos registrados y controlados, conforme a lo establecido por la letra d) del N° 6 de la letra D) del artículo 14.</p> <p>3) En el caso de la adquisición de bienes o la contratación de servicios pagaderos en cuotas o a plazo, solo deberá considerarse como egreso aquellas cuotas o parte del precio efectivamente pagado en el ejercicio, conforme a lo establecido por el numeral (ii) de la letra f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14.</p> <p>4) Las partidas a que se refieren los incisos primero y tercero del artículo 21 indicados en el N° 16, se deducen de la base imponible conforme a lo dispuesto por la letra c) del No 2 del artículo 33, con el fin de no afectarlas con el IDPC y de esta manera preservar la calidad tributación única que afecta a tales partidas, de acuerdo a lo establecido por el artículo 21.</p> <p>5) Por su parte, las partidas a que se refiere el inciso primero y segundo del artículo 21 indicadas en el N° 17 anterior, al constituir un gasto rechazado y no afectarse con la tributación única que establece la norma legal antes mencionada, se deben agregar a la base imponible, en caso que hayan sido rebajadas, con el fin de afectarlas solo con el IDPC.</p> <p>6) Si el resultado del N° 25 anterior, es positivo constituye la base imponible del IDPC, la que debe afectarse con una la tasa establecida en el artículo 20. Si dicha base imponible es inferior o igual a 1 UTA vigente al término del ejercicio se encuentra exenta del IDPC, conforme a lo dispuesto por el N° 6 del artículo 40, siempre y cuando se trate de una Pyme que sea una empresa individual.</p>	

INGRESOS PERCIBIDOS Y GASTOS PAGADOS A VALOR HISTÓRICO	MONTO
<p>Por el contrario, si el resultado del Nº 25 anterior es negativo, constituye una pérdida tributaria del ejercicio, la que se puede deducir en los ejercicios siguientes a valor nominal hasta su total recuperación, conforme a las normas del Nº 3 del artículo 31, de acuerdo a lo establecido en el numeral (ii) de la letra f) del Nº 3 de la letra D) del artículo 14.</p>	

II.- DETERMINACIÓN DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO SIMPLIFICADO SEGÚN LETRA J) DEL Nº 3 DE LA LETRA D) DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR

PARTIDAS	MONTO
1.- Capital efectivamente aportado o pagado a valor nominal	\$ 10.000 (+)
2.- Aumentos efectivos de capital efectuados a valor nominal	\$ 5.000 (+)
3.- Base imponible del IDPC determinada en el ejercicio, incluye partidas del inciso segundo del artículo 21 a valor nominal (o pérdida tributaria)	\$ 7.000 (+)
4.- Rentas percibidas de otras empresas (Ej. retiros, dividendos o participaciones afectos o no a los IGC o IA) a valor nominal	\$ 12.000 (+)
5.- Disminuciones efectivas de capital efectuadas a valor nominal	\$ (2.000) (-)
6.- Partidas del inciso segundo del artículo 21 a valor nominal	\$ (1.000) (-)
7.- Retiros o distribuciones del ejercicio a valor nominal	\$ (6.000) (-)
8.- Otros ajustes	\$ (0)(+/-)
9.- CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO SIMPLIFICADO AL TÉRMINO DEL EJERCICIO	\$ 25.000 (=)
<p>NOTA: Si el resultado da un valor negativo no se considera para ningún efecto tributario.</p>	

III.- DETERMINACIÓN DEL RAI AL TÉRMINO DEL EJERCICIO DE UNA PYME ACOGIDA AL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DEL Nº 3 DE LA LETRA D) DEL ARTÍCULO 14

PARTIDAS	MONTO
1.- Capital Propio Tributario Simplificado determinado al término del ejercicio	\$ 25.000 (+)
2.- Disminuciones efectivas de capital efectuadas a valor histórico	\$ 2.000 (+)
3.- Retiros o distribuciones del ejercicio a valor histórico	\$ 6.000 (+)
4.- Saldo Negativo Registro REX	\$ 0 (+)
5.- Pérdida Tributaria determinada en el ejercicio	\$ (0) (-)
6.- Saldo Positivo Registro REX	\$ (0) (-)
7.- Capital efectivamente aportado o pagado a valor histórico	\$(10.000)(-)
8- Aumentos efectivos de capital efectuados a valor histórico	\$ (5.000) (-)
9.- DETERMINACIÓN RAI AL TÉRMINO DEL EJERCICIO	\$ 18.000 (=)
<p>NOTA: 1) El saldo del RAI de \$18.000 corresponde a la suma de la base imponible del IDPC de \$7.000 y las rentas percibidas de otras empresas de \$12.000 las que se encuentran afectas a los IGC o IA,</p>	

PARTIDAS	MONTO
ya que el registro REX posee saldo \$0; todo ello según determinación de CPTS según el cuadro anterior, menos las partidas del inciso 2º del artículo 21 (no afectas al impuesto único).	
2) Al saldo positivo del RAI se le imputan, en primer lugar, los retiros o distribuciones efectivas efectuadas en el ejercicio, y si aún quedare un remanente de RAI se le imputan los excesos de retiros que puedan existir.	

IV.- DETERMINACIÓN DE RENTAS PENDIENTES DE TRIBUTACIÓN A LA FECHA DE TÉRMINO DE GIRO EN EL CASO DE PYMES ACOGIDAS AL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DEL N° 3 DE LA LETRA D) DEL ARTÍCULO 14

PARTIDAS	MONTO
1.- CPT Positivo determinado de acuerdo a las normas del artículo 41 a la fecha de término de giro	\$ (+)
2.- Saldo Negativo Registro REX existente a la fecha de término de giro	\$ (+)
3.- Retiros en excesos pendientes de tributación a la fecha de término de giro	\$ (+)
4.- Saldo Positivo Registro REX existente a la fecha del término de giro	\$ (-)
5.- Capital efectivamente enterado o pagado a la empresa, reajustado a la fecha del término de giro	\$ (-)
6.- Aumentos efectivos de capital efectuadas, reajustados a la fecha del término de giro	\$ (-)
7.- Disminuciones efectivas de capital efectuadas, reajustadas a la fecha del término de giro	\$ (+)
8.- Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) pendientes de tributación a la fecha de término de giro.	\$ (-)
9.- Incremento por crédito por IDPC anotado en el registro SAC existente a la fecha del término de giro	\$ (+)
10.- RENTAS PENDIENTES DE TRIBUTACIÓN A LA FECHA DE TÉRMINO DE GIRO	\$ (=)

NOTAS:

1. Los bienes del activo realizable, del activo inmovilizado y otros activos incluidos en el CPT indicado en el N° 1 anterior, deben valorizarse de acuerdo a las normas del N° 3 del artículo 41, N° 5 del artículo 31 (depreciación normal) y N° 2 artículo 41.
2. El capital, los aumentos y disminuciones de capital deben considerarse reajustados según la variación del IPC entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución de capital, según corresponda, y el mes anterior al término de giro.

El saldo del FUR se deduce, cuando no esté considerado en el capital aportado, ya que dichas utilidades reinvertidas a la fecha del término de giro se entienden retiradas o distribuidas por el propietario o dueño que realizó la reinversión y se afectan con los IGC o IA, por lo que no quedan gravadas con el impuesto único de 35% que establece el artículo 38 bis.

B. RÉGIMEN DEL N° 8 DE LA LETRA D) DEL ARTÍCULO 14

I.- DETERMINACIÓN BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

INGRESOS PERCIBIDOS Y GASTOS PAGADOS A VALOR HISTÓRICO	MONTO
1.- Ingresos percibidos en el ejercicio del giro habitual provenientes de operaciones de venta, exportaciones o prestación de servicios afectas, exentas o no gravadas con el IVA u otros impuestos adicionales, sin incluir tales impuestos indirectos cuando corresponda, a valor histórico	\$ (+)
2.- Ingresos devengados en operaciones realizadas con empresas relacionadas acogidas al Régimen de la letra A) del artículo 14, determinados conforme a las normas generales de la LIR, a valor histórico	\$ (+)
3.- Ingresos percibidos provenientes del N° 1 del artículo 20, consistentes en el desarrollo de una actividad agrícola o del arrendamiento de bienes raíces agrícolas y no agrícolas, excepto la renta efectiva de bienes raíces no agrícolas obtenida por personas naturales la que está exenta del IDPC, conforme al N° 3 del artículo 39, a valor histórico	\$ (+)
4.- Ingresos percibidos provenientes del dominio, posesión o tenencia a título precario de capitales mobiliarios (tales como, intereses de depósitos o instrumentos financieros, mayor valor en el rescate de cuotas de fondos mutuos o de inversión, participación en contratos de asociación o cuentas en participación), a valor histórico	\$ (+)
5.- Ingresos percibidos provenientes de participaciones en otras empresas acogidas a los regímenes de tributación de las letras A) , B) o N° 3 de la letra D) del artículo 14; tales como retiros, dividendos o participaciones afectos a los IGC o IA, a valor histórico	\$ (+)
6.- Incremento por crédito por IDPC a que dan derecho los retiros o dividendos percibidos de otras empresas, según lo indicado en el N° 5 anterior, a valor histórico	\$ (+)
7.- Ingresos percibidos producto de la enajenación de inversiones en capitales mobiliarios, de participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación y, en general, de bienes que no puedan depreciarse conforme a las normas de la LIR (tales como, enajenación de acciones; derechos sociales en sociedades o en contratos de asociación o cuentas en participación, de terrenos, de bienes intangibles, etc.), a valor histórico	\$ (+)
8.- Ingresos percibidos provenientes de la enajenación de bienes que sean depreciables conforme a las normas de la LIR (tales como la enajenación de bienes del activo inmovilizado, etc.), a valor histórico	\$ (+)
9.- Ingreso diferido equivalente a las rentas pendientes de tributación en empresas acogidas a los regímenes de tributación de la letra A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14 que a contar del 01.01.2020 (en régimen) se acogen al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14; imputando en cada ejercicio 1/10 de dicho ingreso diferido ; todo ello de acuerdo a lo dispuesto en el numeral (ii) de la letra d) del N° 8 de la letra D) del artículo 14.	\$ (+)
10.- Incremento por crédito por IDPC a que da derecho el ingreso diferido indicado en el N° 9 anterior según registro SAC de la empresa que se acoge al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14; imputando en cada ejercicio 1/10 de dicho crédito por IDPC ; todo ello de acuerdo a lo dispuesto por el numeral (ii) de la letra d) del N° 8 de la letra D) del artículo 14.	\$ (+)
11.- Ingreso diferido pendiente de imputación al 31.12.2019 provenientes de empresas acogidas a la letra A) del artículo 14 ter de la LIR vigente a esa fecha, que se acogen a contar del 01.01.2020 al régimen de tributación del N° 8 de la letra D) del artículo 14, debidamente incrementado en el crédito por IDPC asociado a dicho ingreso; imputando en cada ejercicio la parte que corresponda hasta completar su total imputación; todo ello de acuerdo a lo establecido por los N° 4 y 5 del artículo 14 transitorio de la Ley.	\$ (+/-)

INGRESOS PERCIBIDOS Y GASTOS PAGADOS A VALOR HISTÓRICO	MONTO
12.- Ingreso diferido pendiente de imputación al 31.12.2019 provenientes de empresas acogidas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR vigente a esa fecha, que a contar del 01.01.2020 se acogen al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14; imputando en cada ejercicio 1/10 de dicho ingreso diferido debidamente incrementado en el crédito por IDPC asociado según registro SAC; todo ello de acuerdo a lo establecido en la letra b) del N° 2 del artículo 40 transitorio de la Ley.	\$ (+)
13.- Otros ingresos no considerados en las situaciones anteriores.	\$ (+)
14.- Egresos o gastos pagados necesarios para generar los ingresos percibidos del giro habitual , tales como, adquisición o fabricación o importación de bienes del activo realizable, insumos o prestación de servicios, a valor histórico	\$ (-)
15.- Gastos pagados o adeudados necesarios para la generación de los ingresos percibidos o devengados en operaciones con empresas relacionadas sujetas al Régimen de la letra A) del artículo 14, determinados conforme a las normas generales de la LIR, a valor histórico	\$ (-)
16.- Egresos o sumas pagadas por concepto de la adquisición o fabricación de bienes del activo inmovilizado depreciados en forma instantánea , descontando de dichas cantidades la parte que constituya un crédito del artículo 33 bis a que se tenga derecho a deducir de los IGC o IA, a valor histórico	\$ (-)
17.- Egresos o sumas pagadas por concepto de remuneraciones, honorarios, intereses por préstamos contratados, impuestos que no sean de la LIR, etc., a valor histórico	\$ (-)
18.- Egresos o sumas pagadas correspondiente al valor efectivamente desembolsado en la inversión en capitales mobiliarios, participación en contratos de asociación o cuentas en participación o en bienes que sean o no depreciables conforme a las normas de la LIR, a rebajar en el mismo ejercicio en que se percibe el ingreso respectivo según lo indicado en los N°s. 5 y 6 anteriores con motivo de la enajenación de tales inversiones, reajustado según la variación del IPC entre el mes anterior al de la inversión y el mes anterior al de la enajenación de dicha inversión.	\$ (-)
19.- Partidas a que se refieren los incisos primero, segundo y tercero del artículo 21, que constituyan retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero no afectas a la tributación única que establece dicho precepto legal, a valor histórico	\$ (-)
20.- Partidas a que se refieren los incisos primero, segundo y tercero del artículo 21, que constituyan retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero no afectas a la tributación única que establece dicho precepto legal, a valor histórico	\$ (+)
21.- Créditos incobrables castigados durante el ejercicio por ventas o préstamos otorgados por la Pyme acogida al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14, siempre y cuando el ingreso proveniente de dicha venta se hubiera reconocido en forma devengada.	\$ (-)
22.- Pérdidas de ejercicios anteriores determinadas de acuerdo con las normas del N° 3 del artículo 31, a valor histórico	\$ (-)
23. - Partidas reconocidas como egreso o gasto al comienzo del ejercicio en el caso de empresas acogidas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR vigente al 31.12.2019 , que se acojan a partir del 01.01.2020 al "Régimen Pro- Pyme" del N° 8 de la letra D) del artículo 14; todo ello de acuerdo a lo establecido por el N° 2 del artículo 40 transitorio de la Ley.	
(i) Valor neto de los bienes físicos del activo inmovilizado pagados existentes al 31.12.2019, depreciados conforme a las normas de los N°s 5 y 5 bis del artículo 31; a valor histórico.	\$ (-)
(ii) Costo de reposición de los bienes del activo realizable pagados existentes al 31.12.2019, valorizados de acuerdo con las normas del N° 3 del artículo 41; a valor histórico , y	\$ (-)

INGRESOS PERCIBIDOS Y GASTOS PAGADOS A VALOR HISTÓRICO	MONTO
(iii) Pérdida tributaria existente al 31 de diciembre del año 2019, determinada conforme a las normas del N° 3 de artículo 31, a valor histórico.	\$ (-)
<p>24.- Partidas reconocidas como egreso o gasto al comienzo del ejercicio en el caso de empresas acogidas al régimen de la letra A) del artículo 14 (vigente) que se acojan al régimen Pro-Pyme del N° 8 de la letra D) del artículo 14 (en régimen); todo ello de acuerdo a lo dispuesto por el N° 6 de la norma legal antes mencionada:</p> <p>(i) La existencias e insumos pagados que formen parte del activo realizable, a valor histórico</p> <p>(ii) Valor neto tributario de los bienes físicos del activo inmovilizado, depreciados conforme a las normas de los N°s 5 o 5 bis del artículo 31, a valor histórico; y</p> <p>(iii) Las pérdidas tributarias determinadas conforme a las normas del N° 3 del artículo 31, a valor histórico.</p>	\$ (-)
<p>25.- Pérdida tributaria existente al 31.12.2019 a valor histórico en empresas acogidas al régimen de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR vigente a esa fecha, que a contar del 01.01.2020 se acogen al régimen de tributación del N° 8 de la letra D) del artículo 14; todo ello de acuerdo a lo establecido en el N° 5 del artículo 14 transitorio de la Ley.</p>	\$ (-)
<p>26.- Otros egresos no considerados en situaciones anteriores.</p>	\$ (-)
<p>27.- BASE IMPONIBLE O PÉRDIDA TRIBUTARIA DETERMINADA AL TÉRMINO DEL EJERCICIO</p>	\$ (+/-)
<p>NOTAS:</p> <p>1) En el caso indicado en el N° 23, los ingresos devengados y los gastos adeudados al 31.12.2019, en la fecha de su percepción o pago, según corresponda, no deberán reconocerse como tales en el nuevo régimen, ya que fueron considerados en esa condición en el régimen anterior, de acuerdo a lo establecido por la letra a) del N° 2 del artículo 40 transitorio de la Ley.</p> <p>2) En el caso indicado en el N° 24, los ingresos devengados y los gastos adeudados al término del ejercicio anterior al cambio de régimen, en la fecha de su percepción o pago, según corresponda, no deberán reconocerse como tales en el nuevo régimen, ya que fueron considerados en esa condición en el régimen anterior; sin perjuicio de mantenerlos registrados y controlados, conforme a lo establecido por la letra d) del N° 6 de la letra D) del artículo 14.</p> <p>3) En el caso de la adquisición de bienes o la contratación de servicios pagaderos en cuotas o a plazo, solo deberá considerarse como egreso aquellas cuotas o parte del precio efectivamente pagado en el ejercicio, conforme a lo establecido por el numeral (ii) de la letra f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14.</p> <p>4) Las partidas a que se refiere los incisos primero, segundo y tercero del artículo 21 indicadas en el N° 19 y 20, al constituir un gasto rechazado y no afectarse con la tributación única que establece la norma legal antes mencionada, se deben agregar a la base imponible afecta al a los IGC o IA.</p> <p>5) Si el resultado del N° 27 es positivo constituye la base imponible afecta a los IGC o IA, la que debe distribuirse a los propietarios o dueños bajo las normas que hayan acordado, con derecho al crédito por IDPC asociado a las rentas que integran dicha base imponible que dan derecho a tal rebaja. En caso contrario, si dicho resultado fuera negativo constituye una pérdida tributaria, que podrá ser rebajada como gasto en los ejercicios siguientes.</p>	

II.- DETERMINACIÓN DE RENTA PENDIENTE DE TRIBUTACIÓN A LA FECHA DE TÉRMINO DE GIRO DE EMPRESA ACOGIDA AL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA TRIBUTARIA DEL N° 8 DE LA LETRA D) DEL ARTÍCULO 14, SEGÚN INCISO FINAL DEL N° 2 DEL ARTÍCULO 38 BIS

PARTIDAS	MONTO
1.- Valor neto de los bienes físicos del activo inmovilizado a la fecha del término de giro, según normas de los artículos 31 N° 5 (depreciación normal) y N° 2 del artículo 41	\$(+)
2.- Costo de reposición de los bienes del activo realizable a la fecha del término de giro, según normas del N° 3 del artículo 41	\$(+)
3.- Demás activos valorizados a la fecha de término de giro, según normas del artículo 41.	\$(+)
4.- Ingreso diferido que se encuentre pendiente de imputación a la fecha del término de giro, debidamente incrementado en el crédito por IDPC asociado, según lo establecido en la letra d) del N° 8 de la letra D) del artículo 14.	\$(+)
6.- Pérdidas tributarias existentes a la fecha del término de giro, determinada según normas del N° 3 del artículo 31.	\$(-)
7.- RENTAS DETERMINADAS A LA FECHA DEL TÉRMINO DE GIRO	\$(=)
<p>NOTA: Las rentas determinadas a la fecha del término de giro se entenderán percibidas por los propietarios o dueños de la Pyme, de acuerdo al porcentaje de participación en las utilidades de la empresa para los efectos de su afectación con los IGC o IA, con derecho al crédito por IDPC asociado al ingreso diferido según N° 4. No obstante lo anterior, los propietarios o dueños de la Pyme que sean contribuyentes del IGC, por las rentas que les correspondan, podrán reliquidar dicho tributo bajo las normas del N° 3 del artículo 38 bis.</p>	

ANEXO 4: EJERCICIOS

I. Determinación Base Imponible Régimen Propyme (Art. 14 letra D) N°3 de la LIR

1.- Antecedentes

DETERMINACIÓN BASE IMPONIBLE RÉGIMEN PRO PYME (ART. 14 LETRA D) N° 3)

ANTECEDENTES

I. La sociedad EC & GET Ltda., que hasta el 31.12.2019 estuvo sujeta al régimen de renta atribuida, a partir del 01.01.2020 se acogió al régimen Pro Pyme establecido en el artículo 14 letra D) N° 3, optando por determinar su renta efectiva según contabilidad simplificada.

II. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la sociedad aportaron el capital social conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan reajustados al 31.12.2019:

	Participación	Histórico (\$)	Reajustado al 31.12.2019 (\$)
Socio 1: Sr. Ortiz contribuyente del IGC.....	50%	15.000.000	15.300.000
Socio 2: Sr. Escudero contribuyente del IGC.....	50%	15.000.000	15.300.000
Total capital social aportado.....		30.000.000	30.600.000

III. Para el año 2020 la sociedad presenta los siguientes movimientos que forman parte del registro caja:

INGRESOS DEL GIRO	Neto factura (\$)	No Percibido (\$)	Percibido (\$)
Saldo inicial			
Ventas netas año 2020 a entidades NO relacionadas	70.000.000		70.000.000
Ventas netas año 2020 a entidades relacionadas sujetas al régimen pro pyme (art. 14 letra D) N° 3)	8.000.000	8.000.000	0
Ventas netas año 2020 a entidades relacionadas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos (art. 14 letra A)	5.000.000	5.000.000	0
Cobro factura emitida en diciembre de 2019	8.000.000		8.000.000
TOTAL INGRESOS DEL GIRO	91.000.000	13.000.000	78.000.000

OTROS INGRESOS	Percibidos (\$)
Ingresos netos por venta computador	200.092
Crédito otorgado por Banco	8.000.000
TOTAL OTROS INGRESOS DEL EJERCICIO	8.200.092

DIVIDENDOS PERCIBIDOS	Régimen empresa fuente	Factor	Monto del crédito (\$)	Percibidos \$
Dividendo 1, afectos a impto. finales con crédito por IDPC sujeto a restitución con D° dev.	Art. 14 letra A)	0,369863	92.466	250.000
Dividendo 2, afecto a Imptos finales con crédito por IDPC NO sujeto a restitución con D° dev.	Art. 14 letra D) N°3	0,333333	66.667	200.000
Dividendo 3, afecto a imptos. finales con crédito por IDPC acumulado al 31.12.2016 con D° dev.	Art. 14 letra D) N° 3	0,239113	35.867	150.000
Dividendo 4, afecto a imptos. Finales sin crédito				30.000
Dividendo 5, Ingreso No Constitutivo de Renta				80.000
TOTAL DIVIDENDOS PERCIBIDOS			195.000	710.000

EGRESOS	Neto (\$)	Adeudados (\$)	Pagados (\$)
Compras netas existencias 2020	20.000.000	4.000.000	16.000.000
Compra neta camioneta de reparto usada	2.000.000	0	2.000.000
Remuneraciones del ejercicio monto Bruto \$ 8.350.000		350.000	8.000.000
Honorarios del ejercicio Monto Bruto \$ 1.120.448		120.448	1.000.000
Gastos generales			201.000
Arriendos			860.000
Cotizaciones previsionales diciembre de 2019			320.000
Retenciones Impuesto diciembre 2019			185.000
Pago proveedores 2019			2.000.000
Amortización ejercicio crédito otorgado por Banco Capital \$ 220.000 Interés por préstamo \$ 280.000			500.000
Pago intereses y multas fiscales			140.000
Pago IDPC AT. 2020			3.500.000
PPM pagados			207.500
Retiros del ejercicio socios 1 y 2			14.000.000
TOTAL EGRESOS DEL EJERCICIO	22.000.000	4.470.448	48.913.500

IV. El CPT determinado al 31.12.2019 fue el siguiente:

	(\$)	(\$)
Total activo		44.600.000
Banco	13.100.000	
Cientes	8.000.000	
Existencias	12.500.000	
Activo fijo (descontada la depreciación acumulada)	6.000.000	
Acciones	5.000.000	
Pasivo exigible		(2.000.000)
Proveedores (por gastos)	(2.000.000)	
CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO		42.600.000

V. Los saldos de los registros de renta empresariales al 31.12.2019 fueron los siguientes:

Detalle	Rentas atribuidas propias (RAP)	Saldo acumulado de créditos		Saldo total de utilidades tributarias (STUT)
		Hasta el 31.12.2016		
		0,00000		
		Con D° devolución		
1.-RLI del ejercicio 2019	14.000.000			
2.- Retiros del ejercicio 2019	(8.000.000)			
3.- IDPC dividendos	0			
4.- Gastos rechazados	0			
Saldo final al 31.12.2019	6.000.000			0

VI Otros antecedentes

i) VIPC anual 2020 estimada para los siguientes meses:

Octubre 2020	0,5%
Noviembre 2020	0,1%

ii) Valor UF al 31.12.2020 estimado \$29.000

i) Tasa IDPC	25,0% (1)
Factor IDPC	0,333333 (2)

iii) Retiros actualizados al 31.12.2020:

DETALLE DE LOS RETIROS DEL EJERCICIO		Históricos (\$)	Factor	Actualizados (\$)
Socio Sr. Ortiz	20-10-2020	7.000.000	1,005	7.035.000
Socio Sr. Escudero	20-11-2020	7.000.000	1,001	7.007.000
TOTAL RETIROS DEL EJERCICIO		14.000.000		14.042.000

iv) PPM actualizado al 31.12.2020:

DETALLE DE LOS PPM PAGADOS DEL EJERCICIO		Históricos (\$)	Factor	Actualizados (\$)
Octubre 2020		175.000	1,005	175.875
Noviembre 2020		32.500	1,001	32.533
TOTAL PPM PAGADO DEL EJERCICIO (3)		207.500		208.408

(1) La ley N° 21.256 reduce transitoriamente la tasa de IDPC para las empresas acogidas al régimen Pro Pyme contemplado en la letra D) del artículo 14, de 25% a 10%, por la rentas percibidas o devengadas que deban formar parte de su base imponible durante los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

(2) De acuerdo a lo instruido en la Circular N°2, de 2015

(3) El monto del reajuste del PPM ascendió a \$908 el cual debe ser reconocido al 31 de diciembre (\$208.408 - \$207.500)

2.- Desarrollo Base Imponible Régimen Propyme (Art. 14 letra D) N°3 de la LIR

1.- Determinación base imponible al 31.12.2020		
INGRESOS DEL EJERCICIO		(\$)
Ventas netas año 2020 a entidades NO relacionadas		70.000.000
Ventas netas año 2020 a entidades relacionadas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos (art. 14 letra A)		5.000.000
TOTAL INGRESOS DEL GIRO		75.000.000
Ingresos netos por venta computador		200.092
Reajuste PPM Pagados		908
TOTAL OTROS INGRESOS		201.000
TOTAL INGRESOS		\$75.201.000
EGRESOS DEL EJERCICIO		(\$)
Compras netas existencias 2020		(16.000.000)
Compra neta camioneta de reparto usada		(2.000.000)
Remuneraciones del ejercicio monto Bruto		(8.000.000)
Honorarios del ejercicio		(1.000.000)
Gastos generales		(201.000)
Arriendos		(860.000)
Interés por préstamo		(280.000)
Pago intereses y multas fiscales		(140.000)
Pago IDPC AT. 2020		(3.500.000)
TOTAL EGRESOS DEL GIRO (1)		(31.981.000)
EGRESOS POR CAMBIO DE RÉGIMEN		(\$)
Existencias		(12.500.000)
Activo fijo (descontada la depreciación acumulada)		(6.000.000)
TOTAL EGRESOS POR CAMBIO DE RÉGIMEN (2)		(18.500.000)
TOTAL DE EGRESOS ANUALES [suma (1) y (2)]		\$(50.481.000)
Pago intereses y multas fiscales		140.000
Pago IDPC AT. 2020		3.500.000
TOTAL GASTOS RECHAZADOS INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 21		\$ 3.640.000
BASE IMPONIBLE ANTES DE BENEFICIO INCENTIVO AL AHORRO		\$ 28.360.000
Deducción incentivo al ahorro art. 14 letra E)		\$(5.360.000)
BASE IMPONIBLE		\$ 23.000.000
IDPC , tasa	25,0%	\$ 5.750.000

2.- Determinación incentivo al ahorro (art.14 letra E) LIR	
(=) Sub total Base Imponible	28.360.000
(-) Retiros del ejercicio históricos	(14.000.000)
(-) Intereses y multas fiscales históricos	(140.000)
(-) Pago IDPC AT 2020 históricos	(3.500.000)
(=) RLI Invertida	10.720.000
Deducción incentivo al ahorro art. 14 letra E) LIR (cantidad menor entre 50% RLI Invertida o 5.000 UF)	5.360.000

3.- Determinación capital propio tributario simplificado al 31.12.2020	
	Monto \$
(+) Capital propio tributario al 01.01.2020	42.600.000
(+) Base imponible ejercicio	23.000.000
(+) Total Dividendos percibidos	710.000
(-) Retiros del ejercicio históricos	(14.000.000)
(-) Intereses y multas fiscales históricos	(140.000)
(-) Pago IDPC AT 2020 históricos	(3.500.000)
(+) Incentivo al ahorro art. 14 letra E)	5.360.000
(=) Capital Propio Tributario Simplificado	54.030.000

4.- Determinación RAI al 31.12.2020	
	Monto \$
(+) Capital propio tributario simplificado al 31-12-2020	54.030.000
(+) Retiros del ejercicio históricos al 31-12-2020	14.000.000
(-) Saldo registro REX positivo antes de imputación	(2.580.000)
(-) Capital social aportado reajustado al 31.12.2019	(30.600.000)
(=) Rentas afectas del ejercicio	34.850.000

5.- Determinación registro RAI al 01.01.2020	
	Monto \$
(+) Capital propio tributario al 31.12.2019	42.600.000
(-) Saldo registro REX positivo al 31-12-2019	(6.000.000)
(-) Capital social aportado reajustado al 31.12.2019	(30.600.000)
(=) Rentas afectas del ejercicio al 01.01.2020	6.000.000

6.- Registros de rentas empresariales al 31.12.2020

DETALLE	CONTROL	RAI	REX			SAC			STUT
			RAP	ISFUT Ley N° 20.780 Ley N° 20.899	INGRESOS NO RENTA	Acumulado a contar del 01.01.2017		Acumulado hasta el 31.12.2016	
						Crédito por IDPC			
						Factor	0,333333	0,239113	
No sujeto Restitución Con devolución	Sujeto a Restitución Con devolución	Con devolución							
Remanente ejercicio anterior	12.000.000	6.000.000	6.000.000	0	0	0	0	0	0
(-) Pago IDPC AT.2020	(3.500.000)		(3.500.000)						
(-) Reverso RAI	(6.000.000)	(6.000.000)							
(+) RAI del ejercicio	34.850.000	34.850.000							
(+/-) REX percibidos	80.000				80.000				
(+) Crédito por IDPC sobre RLI 23.000.000	0					5.750.000			
(+) Crédito por IDPC sobre dividendo percibido	0					66.667	92.466	35.867	150.000
Subtotal antes de imputaciones	37.430.000	34.850.000	2.500.000	0	80.000	5.816.667	92.466	35.867	150.000
(-) Retiros del ejercicio e IDPC	0	0	0						
Socio Sr. Ortiz 20-10-2020 7.000.000	(7.000.000)	(4.500.000)	(2.500.000)			(1.499.999)			
Socio Sr. Escudero 20-11-2020 7.000.000	(7.000.000)	(7.000.000)				(2.333.331)			
(-) Crédito IDPC por gastos rechazados 140.000	0					(46.667)			
Remanentes ejercicio siguiente	23.430.000	23.350.000	0	0	80.000	1.936.670	92.466	35.867	150.000

II. Determinación Base Imponible Régimen Transparente (Art. 14 letra D) N°8 de la LIR

1.- Antecedentes

DETERMINACIÓN BASE IMPONIBLE RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA TRIBUTARIA (ART. 14 LETRA D) N° 8)

ANTECEDENTES

I. La sociedad E y E Ltda., que hasta el 31.12.2019 estuvo sujeta al régimen de renta atribuida, a partir del 01.01.2020 se acogió al régimen de transparencia tributaria establecido en el artículo 14 letra D) N° 8.

II. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la sociedad aportaron el capital social conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan reajustados al 31.12.2019:

	Participación	Histórico (\$)	Reajustado al 31.12.2019 (\$)
Socio 1: Sr. Estrada contribuyente del IGC.....	50%	15.000.000	15.300.000
Socio 2: Sr. Escudero contribuyente del IGC.....	50%	15.000.000	15.300.000
Total capital social aportado.....		30.000.000	30.600.000

III. Para el año 2020 la sociedad presenta los siguientes movimientos que forman parte del registro caja:

INGRESOS DEL GIRO	Neto factura (\$)	No Percibido (\$)	Percibido (\$)
Saldo inicial			
Ventas netas año 2020 a entidades no relacionadas	70.000.000		70.000.000
Ventas netas año 2020 a entidades relacionadas sujetas al régimen pro pyme (art. 14 letra D) N° 3)	8.000.000	8.000.000	0
Ventas netas año 2020 a entidades relacionadas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos (art. 14 letra A)	5.000.000	5.000.000	0
Cobro factura emitida en diciembre de 2019	8.000.000		8.000.000
TOTAL INGRESOS DEL GIRO	91.000.000	13.000.000	78.000.000

OTROS INGRESOS	Percibidos (\$)
Ingresos netos por venta computador	200.092
Crédito otorgado por Banco	8.000.000
TOTAL OTROS INGRESOS DEL EJERCICIO	8.200.092

DIVIDENDOS PERCIBIDOS	Régimen empresa fuente	Factor	Monto del crédito (\$)	Percibidos \$
Dividendo 1, afectos a impto.finales	con crédito por IDPC sujeto a restitución con D° dev.	Art. 14 letra A)	0,369863	92.466
Dividendo 2, afecto a Imptos finales	con crédito por IDPC NO sujeto a restitución con D° dev.	Art. 14 letra D) N°3	0,333333	66.667
Dividendo 3, afecto a imptos. finales	con crédito por IDPC acumulado al 31.12.2016 con D° dev.	Art. 14 letra D) N° 3	0,239113	35.867
Dividendo 4, afecto a imptos. finales	sin crédito			30.000
Dividendo 5, INR				80.000
TOTAL DIVIDENDOS PERCIBIDOS			195.000	710.000

EGRESOS	Neto (\$)	Adeudados (\$)	Pagados (\$)
Compras netas existencias 2020	20.000.000	4.000.000	16.000.000
Compra neta camioneta de reparto usada	2.000.000	0	2.000.000
Remuneraciones del ejercicio monto bruto \$ 8.350.000		350.000	8.000.000
Honorarios del ejercicio Monto Bruto \$ 1.120.448		120.448	1.000.000
Gastos generales			201.000
Arriendos			860.000
Cotizaciones previsionales diciembre de 2019			320.000
Retenciones impuesto diciembre 2019			185.000
Pago proveedores 2019			2.000.000
Amortización ejercicio crédito otorgado por Banco Capital \$ 220.000 Interés por préstamo \$ 280.000			500.000
Pago intereses y multas fiscales			140.000
Pago IDPC AT 2020			3.500.000
PPM pagados			207.500
Retiros del ejercicio socios 1 y 2			14.000.000
TOTAL EGRESOS DEL EJERCICIO	22.000.000	4.470.448	48.913.500

IV. El CPT determinado al 31.12.2019 fue el siguiente:

	(\$)	(\$)
Total activo		44.600.000
Banco	13.100.000	
Clientes	8.000.000	
Existencias	12.500.000	
Activo fijo (descontada la depreciación)	6.000.000	
Acciones	5.000.000	
Pasivo exigible		(2.000.000)
Proveedores (por gastos)	(2.000.000)	
CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO		42.600.000

V. Los saldos de los registros de renta empresariales al 31.12.2019 fueron los siguientes:

Detalle	Rentas atribuidas propias (RAP)	Saldo acumulado de créditos		Saldo total de utilidades tributarias (STUT)
		Hasta el 31.12.2016		
		0,00000		
		Con D° devolución		
1.-RLI del ejercicio 2019	14.000.000			
2.- Retiros del ejercicio 2019	(8.000.000)			
3.- IDPC dividendos	0			
4.- Gastos rechazados	0			
Saldo final al 31.12.2019	6.000.000			0

VI. Otros antecedentes

i) VIPC anual 2020 estimada para los siguientes meses:

Octubre 2020	0,5%
Noviembre 2020	0,1%

ii) Valor UF al 31.12.2020 estimado \$29.000

iii) Retiros actualizados al 31.12.2020:

DETALLE DE LOS RETIROS DEL EJERCICIO		Históricos (\$)
Socio Sr. Estrada	20-10-2020	7.000.000
Socio Sr. Escudero	20-11-2020	7.000.000
TOTAL RETIROS DEL EJERCICIO		14.000.000

iv) PPM actualizado al 31.12.2020:

DETALLE DE LOS PPM PAGADOS DEL EJERCICIO	Históricos (\$)	Factor	Actualizados (\$)
Octubre 2020	175.000	1,005	175.875
Noviembre 2020	32.500	1,001	32.533
TOTAL PPM PAGADO DEL EJERCICIO (1)	207.500		208.408

(1) El monto del reajuste del PPM ascendió a \$908 el cual debe ser reconocido al 31 de diciembre (\$208.408 - \$207.500)

2.- Desarrollo Base Imponible Régimen Transparente (Art. 14 letra D) N°8 de la LIR

1.-

Determinación base imponible al 31.12.2020

INGRESOS DEL EJERCICIO		(\$)
Ventas netas año 2020 a entidades NO relacionadas		70.000.000
Ventas netas año 2020 a entidades relacionadas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos (art. 14 letra A)		5.000.000
TOTAL INGRESOS DEL GIRO		75.000.000
Ingresos netos por venta computador	(\$)	200.092
Dividendo 1, afectos a impto.finales	250.000	
Dividendo 2, afecto a Imptos finales	200.000	
Dividendo 3, afecto a imptos. finales	150.000	
Dividendo 4, afecto a imptos. finales	30.000	
Dividendo 5, INR	80.000	
Total Dividendos Percibidos		710.000
Crédito por IDPC, dividendo 1 sujeto a restitución con D° devolución.	92.466	
Crédito por IDPC, dividendo 2 NO sujeto a restitución con D° devolución.	66.667	
Crédito por IDPC, dividendo 3 acumulado al 31.12.2016 con D° devolución.	35.867	
Total crédito por IDPC recibidos		195.000
Reajuste PPM Pagados		908
TOTAL OTROS INGRESOS		1.106.000
INGRESO DIFERIDO IMPUTADO EN EL EJERCICIO		600.000
TOTAL DE INGRESOS ANUALES		\$76.706.000

EGRESOS DEL EJERCICIO		(\$)
Compras netas existencias 2020		(16.000.000)
Compra neta camioneta de reparto usada		(2.000.000)
Remuneraciones del ejercicio monto bruto		(8.000.000)
Honorarios del ejercicio		(1.000.000)
Gastos generales		(201.000)
Arriendos		(860.000)
Interés por préstamo		(280.000)
TOTAL EGRESOS DEL GIRO (1)		(28.341.000)
EGRESOS POR CAMBIO DE RÉGIMEN		(\$)
Existencias		(12.500.000)
Activo fijo (descontada la depreciación)		(6.000.000)
TOTAL EGRESOS POR CAMBIO DE RÉGIMEN (2)		(18.500.000)
TOTAL DE EGRESOS ANUALES [suma (1) y (2)]		\$(46.841.000)

BASE IMPONIBLE A ASIGNAR A LOS PROPIETARIOS	\$ 29.865.000
----------------------------------------------------	----------------------

2.-

Determinación ingreso diferido al 01.01.2020

	Monto \$
(+) Capital propio tributario al 31.12.2019	42.600.000
(-) Saldo registro RAP positivo al 31-12-2019	(6.000.000)
(-) Capital social aportado reajustado al 31.12.2019	(30.600.000)
(=) Ingreso diferido determinado	6.000.000
Ingreso diferido a imputar en el ejercicio (1/10)	600.000
Ingreso Diferido a imputar en los ejercicios siguientes	5.400.000

3.-

Determinación capital propio tributario simplificado al 31.12.2020 (Ver nota 1)

	Monto \$
(+) Capital propio tributario al 01.01.2020	42.600.000
(+) Base imponible ejercicio	29.865.000
(-) Créditos por IDPC por dividendos percibidos	(195.000)
(-) Retiros del ejercicio históricos	(14.000.000)
(-) Intereses y multas fiscales históricos	(140.000)
(-) Pago IDPC AT 2020 históricos	(3.500.000)
(-) Ingreso diferido	(600.000)
(=) Capital propio tributario simplificado	54.030.000

Nota 1: Las empresas sujetas al régimen de transparencia contenido en el artículo 14 D) N° 8 no se encuentran obligadas a determinar un CPT, salvo que sus ingresos determinados en conformidad a la letra (b) del número 1 de esta letra D) de dicho artículo sean mayores de 50.000 UF. Por lo tanto, esta determinación se realiza solo para efectos de mejor entendimiento de este ejemplo.

4.- Certificación rentas y créditos asignadas a los propietarios											
Socio	% Asignación	Base imponible a tributar con impuesto finales	DATOS INFORMATIVOS		CRÉDITOS PARA IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O ADICIONAL						PPM puesto a disposición de los propietarios, socios,
			Monto de ingreso diferido contenido en la base imponible a tributar con impuestos finales	Retiros, remesas o distribuciones del ejercicio	Crédito Impuesto de Primera Categoría				Crédito por ingreso diferido imputado en el ejercicio (ver nota 2)		
					No sujetos a restitución		Sujetos a restitución		No sujeto a restitución	Sujeto a restitución (castigado, 65%)	
					Sin derecho a devolución	Con derecho a devolución	Sin derecho a devolución	Con derecho a devolución			
Socio Sr. Estrada	50,0%	\$14.932.500	\$300.000	\$7.000.000		\$51.267		\$46.233			\$104.204
Socio Sr. Escudero	50,0%	\$14.932.500	\$300.000	\$7.000.000		\$51.267		\$46.233			\$104.204
	100,0%	\$29.865.000	\$600.000	\$14.000.000	\$0	\$102.534	\$0	\$92.466	\$0	\$0	\$208.408

Nota 2 : Dado que al momento de cambio de régimen no existían créditos acumulados en el SAC, no existen créditos por IDPC asociados al Ingreso Diferido imputado en el ejercicio ni por imputar en ejercicios futuros.

Otras notas al régimen de transparencia tributaria

- i- No aplica incentivo al ahorro del artículo 14 de la letra E).
- ii.-No está obligado a llevar los registros de rentas empresariales (art. 14 letra D) N° 8 letra (a) (ii)).