

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° .- 13-2016 I.D. 3-2016 S.N.
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA:
MATERIA: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017. Deja sin efecto Circulares 66, 67, 68 y 69 de 2015	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Artículos 2, 14, 17 N° 7, 21, 31 inciso 4° N°s 3, 5 y 5 bis, 33 N°s 2 y 5, 38 bis, 39, 54, 56, 58, 60, 62, 63, 65, 69 y 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. 824 de 1974; Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, y Ley 20.899 publicada en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016.

I.- INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

La principal modificación introducida a la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) que rige a partir del 1° de enero de 2017, dice relación con la forma en que deberán tributar los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

Al respecto, se incorporan dos nuevos regímenes generales de tributación alternativos para la aplicación del Impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional (IA), que reemplazan el régimen de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, sobre la base de retiros, remesas o distribuciones y el control de las rentas empresariales acumuladas a través del Fondo de Utilidades Tributables (FUT). De esta forma, a partir del año comercial 2017, los contribuyentes que deban declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, deberán sujetarse a uno de los siguientes regímenes¹:

1.- Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) en los impuestos finales, al que denominaremos también alternativamente como “régimen de renta atribuida” o “régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR”.

2.- Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales, al que denominaremos también como “régimen de imputación parcial de crédito” o “régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR”.

Cabe señalar que no obstante la modificación legal en comento, el régimen de tributación del impuesto a la renta contenido en la LIR mantiene su principal característica, que es la integración existente entre el impuesto de primera categoría que afecta a las rentas obtenidas por la empresa (IDPC) y los impuestos finales que deben pagar sobre dichas rentas los propietarios², comuneros, socios o accionistas de éstas (IGC o IA), y que se desprende de lo establecido en el artículo 20 de la LIR, al señalar que el IDPC “*podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3 y 63*”. Sin embargo, en el régimen de imputación parcial de crédito, tal como su nombre lo indica, la integración es parcial, por cuanto, como regla general, sólo una parte del IDPC soportado por la empresa podrá ser imputado en contra de los impuestos finales como se explicará más adelante.

En este sentido, el artículo 14 de la LIR, es la norma legal que establece las reglas y criterios para lograr la integración de la tributación a nivel empresarial (IDPC) con aquella que corresponda con los impuestos finales, IGC o IA, considerando la relación que existe entre la empresa y sus propietarios,

¹ Lo anterior, sin perjuicio de que cumpliendo los requisitos legales, los contribuyentes puedan acogerse al régimen simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, o al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la misma Ley.

² Bajo el concepto de “propietarios”, se encuentran el empresario individual, el contribuyente del artículo 58 N°1 de la LIR, y el titular de una EIRL.

comuneros, socios o accionistas, de manera que las normas allí establecidas, sólo son aplicables a aquellos contribuyentes que obtengan rentas de la primera categoría, que también deban gravarse con los impuestos finales en la forma que establece el referido artículo.

Quedan excluidos de su aplicación, los contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al IDPC, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con los impuestos finales. Es el caso de las personas jurídicas reguladas en el Título XXXIII, del Libro I del Código Civil (Corporaciones y Fundaciones), quiénes no tienen propietarios, comuneros, socios o accionistas, y de las empresas en que el Estado tenga el 100% de su propiedad, por cuanto la totalidad de sus rentas quedan sujetas a la tributación establecida en el artículo 2° del D.L. N° 2.398. Si bien, por regla general, estos contribuyentes están obligados a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa³, tal obligación procede para el sólo efecto de determinar las rentas afectas al IDPC, en virtud de las normas contenidas en el Título II de la LIR relativas al referido tributo, cuya tasa en estos casos será de 25%, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20 de la citada Ley.

Por otra parte, en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, se publicó la Ley N°20.899 (en adelante “la Ley”), que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, incorporando una serie de modificaciones, entre otros textos legales, a la Ley N°20.780.

Dentro de dichas modificaciones, se incorporan por el artículo 8°.- de la Ley N° 20.899 **nuevas** disposiciones a la Ley N° 20.780.

La presente Circular tiene por objeto refundir las instrucciones relativas a las modificaciones incorporadas por ambas leyes al artículo 14 de la LIR y demás normas complementarias, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación que rigen a contar del 1° de enero de 2017, y como consecuencia de ello, se dejan sin efecto las instrucciones impartidas en las Circulares N°s 66, 67, 68 y 69, todas de 23 de julio de 2015.

Se hace presente que todas las menciones efectuadas en la presente Circular a las normas de la LIR, se refieren al texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, fijado por las leyes N°s. 20.780 y 20.899.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

A) NORMAS PARA OPTAR POR UNO DE LOS RÉGIMENES GENERALES DE TRIBUTACIÓN Y PARA CAMBIAR POSTERIORMENTE DE RÉGIMEN.

Tal como se indicó precedentemente, para efectos de aplicar el IGC o IA sobre las rentas o cantidades determinadas por la empresa conforme al Título II de la LIR, el artículo 14 de dicha ley establece en sus letras A) y B), dos nuevos regímenes generales de tributación. Los contribuyentes que sean empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, (en adelante EIRL), comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del N°1 del artículo 58 de la LIR y sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, tienen la opción de elegir el régimen de tributación general de sus rentas.

Todos los demás contribuyentes regidos por el artículo 14 de la LIR, que no tengan la calidad jurídica o composición societaria indicada precedentemente, quedarán sujetos al régimen general de tributación del que da cuenta la disposición de la letra B), del artículo 14, de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Sin perjuicio de lo anterior, si los contribuyentes empresarios individuales, EIRL, comunidades y sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), cuyos propietarios, comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país, no ejercieren o bien, no cumplieren los requisitos y formalidades establecidos para ejercer dicha opción en el propio artículo 14 de la LIR, o en el número 10 del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780⁴, el propio artículo 14 de la LIR se encarga de fijarles por defecto el régimen de tributación.

³ Conforme a lo establecido en el inciso final del artículo 68 de la LIR.

⁴ El número 10 del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias, de la Ley N°20.780 de 2014, fue modificado por el numeral vii de la letra a., del N°5., del artículo 8°.-, de la Ley N°20.899 de 2016.

1) Opción que deben ejercer los contribuyentes que hayan iniciado actividades hasta el 31 de diciembre de 2016.

Los empresarios individuales, EIRL, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del N°1, del artículo 58 y sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que hayan iniciado sus actividades con anterioridad al 31 de diciembre de 2016, de acuerdo a la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, para optar por el régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, deberán considerar las siguientes normas:

1.1) Oportunidad en que deberán ejercer la opción.

La Ley distingue para estos efectos dos situaciones⁵:

a) Contribuyentes que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1° de junio de 2016.

Tales contribuyentes deberán ejercer la opción a que se refieren los incisos segundo al sexto del artículo 14, de la LIR, según su texto vigente al 1° de enero de 2017, entre los meses de junio a diciembre de 2016, ambos incluidos, cumpliendo las formalidades indicadas en el N° 1.2) siguiente.

b) Contribuyentes que inicien actividades a contar del 1° de junio de 2016 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

Estos contribuyentes, deberán ejercer la referida opción dentro del plazo mayor entre el que establece el artículo 68 del Código Tributario, esto es, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, y el plazo que vence al término del año comercial 2016, dando aviso correspondiente en la declaración que deba acompañar para tal efecto, o bien en la declaración de inicio de actividades, según corresponda, de acuerdo lo indicado en el N° 1.2) siguiente.

De acuerdo a lo señalado, se hace presente que en estos casos, la declaración de inicio de actividades, así como la opción de régimen general de tributación, podría eventualmente presentarse hasta el último día del mes de febrero del año 2017.

1.2) Formalidades que deberán cumplir⁶.

Los contribuyentes señalados en el inciso 2°, del artículo 14, de la LIR, podrán ejercer la opción de acogerse a los regímenes de las letras A), o B), según corresponda, y para ello, deberán cumplir al momento de ejercer la opción con las siguientes formalidades:

- a)** Empresarios Individuales (EI), EIRL y contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio, suscrita por el contribuyente, o mediante la aplicación disponible en el sitio web sii.cl, para tal efecto.
- b)** Comunidades (Cm): Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por la totalidad de 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 deben presentar cuando el Servicio se los solicite.
- c)** Sociedades de Personas (SP) (excluidas las sociedades en comandita por acciones), y Sociedades por Acciones (SpA): Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar además una escritura pública en que conste el acuerdo unánime sobre el ejercicio de la opción de la totalidad de los socios o accionistas. También pueden ejercer la opción mediante la aplicación disponible en el sitio web sii.cl para tal efecto, en cuyo caso igualmente deben

⁵ N° 10, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 de 2014, el cual fue modificado por el literal vii), de la letra a., del N°5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899 de 2016.

⁶ Inciso sexto, del artículo 14, de la LIR.

contar con la escritura pública correspondiente, la cual deben presentar cuando el Servicio se los solicite.

En el caso de las SpA, al momento de ejercer su opción para incorporarse al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, además de cumplir con el requisito de que sus accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, deberán cumplir con el requisito de que su pacto social no contenga una estipulación expresa que permita un quórum distinto a la unanimidad de los accionistas para aprobar la cesibilidad de sus acciones a cualquier persona o entidad que no sea una de las recién señaladas.

Respecto de las SpA que hayan cumplido los requisitos para acogerse al régimen de renta atribuida, y posteriormente, estipulen expresamente un quórum distinto a la unanimidad para aprobar la libre cesibilidad de sus acciones a cualquier persona o entidad que no sea una de las señaladas en el párrafo anterior, o independiente de que exista o no tal estipulación, sus accionistas enajenen sus títulos a personas o entidades que no permitan continuar sujetos al régimen en comento, estas SpA deberán abandonar dicho régimen en la forma señalada en la letra c), del número 1.-, de la letra D) del artículo 14 de la LIR. Es decir, deberán abandonar el régimen de renta atribuida e incorporarse al régimen de la letra B), del artículo 14, a contar del 1° de enero del año siguiente al incumplimiento recién señalado, debiendo cumplir con la tributación que establece la primera norma legal antes indicada, dando aviso de tal circunstancia al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que se incorporan al nuevo régimen.

Cuando las entidades o personas a que se refieren las letras a), b) y c) anteriores, actúen a través de representantes, ellos deberán estar facultados expresa y especialmente para el ejercicio de la opción señalada.

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 que se emitirá al efecto.

2) Opción que deben ejercer los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de enero de 2017.

Los contribuyentes que inicien actividades a contar del 1° de enero de 2017 y sean empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del N°1, del artículo 58 de la LIR y sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, para optar por los regímenes de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, deberán considerar las siguientes normas:

2.1) Oportunidad en que deberán ejercer la opción⁷.

Los contribuyentes indicados, deberán distinguir las siguientes dos situaciones:

a) Contribuyentes que inicien actividades.

Los contribuyentes que inicien actividades a contar del 1° de enero de 2017, deberán ejercer la opción por los regímenes de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, dentro del plazo que establece el artículo 68 del Código Tributario, en la declaración que deban presentar dando el aviso respectivo, debiendo acompañar la declaración y demás antecedentes que se indican en el N° 2.2) siguiente.

b) Contribuyentes que opten por cambiar de régimen general.

Los contribuyentes que habiendo completado el plazo de 5 años comerciales consecutivos de permanencia en uno de los dos regímenes generales de tributación, conforme al inciso 5°, del artículo 14 de la LIR, ya sea en el régimen de la letra A) o en el de la letra B) del citado artículo, según corresponda, podrán optar por cambiarse al régimen alternativo cuando cumplan los requisitos para tal efecto, entre el 1° de enero y el 30 de abril, del año calendario en que ingresen al nuevo régimen, debiendo presentar la declaración y demás antecedentes que se indican en el N° 2.2) siguiente.

⁷ Conforme al inciso 4°, del artículo 14 de la LIR.

2.2) Formalidades que deberán cumplir⁸.

Para los contribuyentes que inicien actividades a contar del 1° de enero de 2017, o bien, para los que opten por cambiar de régimen general, las formalidades serán las descritas según el tipo jurídico en las letras a), b), o c), del punto 1.2. anterior.

3) Opción que pueden ejercer los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Para acogerse a los regímenes de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, en la medida que cumplan los requisitos para ello, deberán aplicar lo dispuesto en las letras a) o b), del N° 6, de tal norma vigentes a contar del 1° de enero de 2017, según corresponda, dependiendo de si se trata de contribuyentes que decidan voluntariamente retirarse del régimen simplificado o deban abandonarlo obligatoriamente por incumplimiento de los requisitos que establece dicho artículo para permanecer en él.

3.1) Oportunidad en que deberán ejercer la opción.

Estos contribuyentes deberán distinguir las siguientes dos situaciones:

a) Contribuyentes que opten por retirarse del régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR.

Sin perjuicio de la obligación de dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que se inicie el cambio de régimen, según lo establece la letra a), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, estos contribuyentes deberán optar por uno de los regímenes generales establecidos en el artículo 14 de la LIR, siempre que cumplan los requisitos para ejercer dicha opción, quedando sujetos a las disposiciones del nuevo régimen a contar del 1° de enero del año comercial del aviso, debiendo presentar la declaración y demás antecedentes que correspondan, según lo indicado en el N° 1.2) anterior.

Se hace presente que respecto de los contribuyentes que decidan retirarse voluntariamente del régimen simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, el párrafo 1°, del N° 5, de la letra A de dicha norma, exige un periodo de permanencia en el régimen simplificado de al menos 3 años comerciales consecutivos completos, y por tanto, sólo podrán hacerlo voluntariamente cuando cumplan con dicho requisito. Sólo excepcionalmente pueden retirarse del régimen simplificado de la letra A) del artículo 14 ter, transcurrido el primer año calendario acogido a este régimen tratándose de contribuyentes que hubiesen iniciado actividades.

b) Contribuyentes que deban retirarse del régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, por incumplimiento de los requisitos para permanecer en él.

Según lo dispuesto en la letra b), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, en estos casos, la opción por el régimen general dependerá de la causal del incumplimiento, vale decir:

b.1. Si el incumplimiento se produce respecto de los requisitos establecidos en el N° 1, de la letra A, del artículo 14 ter, de la LIR, es decir, que no cumplan con el promedio de ventas o bien los ingresos correspondientes a ciertas actividades respecto de las cuales la ley estableció limitaciones de porcentajes máximos en relación al total de ingresos, sean superiores a dichos límites, el abandono del régimen simplificado será a contar del primero de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento. En tal caso, el contribuyente podrá optar por aplicar las normas de la letra A) o B), del artículo 14, de la LIR, siempre que cumpla los requisitos para ejercer dicha opción, dando el respectivo aviso al Servicio entre el 1° de enero y 30 de abril del año calendario en que se incorpora al nuevo régimen.

b.2. Si el incumplimiento se produce respecto de los requisitos establecidos en el inciso 1° de la letra A, del artículo 14 ter, de la LIR, vale decir, que el contribuyente no sea del tipo jurídico indicado en dicha norma, se considerará que han abandonado el régimen simplificado desde el 1° de enero del mismo año comercial del incumplimiento y se han incorporado al régimen establecido en la letra B), del artículo 14, de la LIR, a contar de igual fecha, debiendo dar aviso al Servicio de tal circunstancia entre el 1° de enero y 30 de abril del año calendario siguiente.

⁸ De acuerdo al inciso 6°, del artículo 14 de la LIR.

b.3. Si el incumplimiento es por conformación societaria, vale decir, por no estar constituidas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en el país, o personas jurídicas sujetas al régimen de la letra A), del artículo 14, de la LIR, y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, en cualquier momento durante el año comercial, o bien, en el caso de sociedades por acciones cuando no se cumplan las condiciones de la letra e), del N°1, de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, también quedarán sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, pero a diferencia de lo anterior, quedarán sujetas a contar del 1° de enero del año siguiente, debiendo dar aviso al Servicio de tal circunstancia, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que se incorporen al nuevo régimen, no obstante lo dispuesto por la Ley respecto a la tributación del cesionario.

3.2) Formalidades que deberán cumplir.

Estos contribuyentes aplicarán lo dispuesto en los incisos 4° y 6°, del artículo 14 de la LIR, y por lo tanto, se sujetarán a las mismas normas establecidas en el N° 2.2) anterior, según sea la organización jurídica del contribuyente de que se trate.

4) Opción que pueden ejercer los contribuyentes acogidos a las normas de renta presunta del artículo 34 de la LIR.

Los contribuyentes que tributen en el régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR, para ejercer la opción de sujetarse a lo dispuesto en las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, deberán aplicar lo dispuesto en el N° 4, del artículo 34 de la misma ley, en concordancia con lo establecido en los incisos 4° y 6°, del referido artículo 14.

4.1) Oportunidad en que deberán ejercer la opción.

Estos contribuyentes deberán distinguir las siguientes dos situaciones:

a) Contribuyentes que opten por retirarse del régimen de renta presunta e incorporarse al régimen de renta efectiva según contabilidad completa.

Conforme a lo dispuesto en el párrafo 3°, del N° 4, del artículo 34 de la LIR, estos contribuyentes podrán optar por abandonar el régimen de renta presunta dando aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario en que deseen cambiar de sistema, e incorporarse al régimen de las letras A), o B), del artículo 14, de la LIR, y siempre que cumplan los requisitos para acogerse, según corresponda, quedando sujetos a contar del primero de enero del año del aviso, acompañando la declaración y demás antecedentes que correspondan, según lo indicado en el N° 1.2) anterior.

b) Contribuyentes que deban incorporarse al régimen de renta efectiva según contabilidad completa por incumplimiento de los requisitos que establece el artículo 34 de la LIR.

Según lo dispuesto en el párrafo 1°, del N° 4, del artículo 34 de la LIR, se deberá distinguir el tipo de incumplimiento, esto es:

b.1. Cuando el incumplimiento sea de aquellos señalados para mantenerse en el régimen de renta presunta indicados en el propio artículo 34 de la LIR, vale decir, nivel de ingresos, tipo de actividad, entre otros, y en razón de ello, deban abandonar el régimen de renta presunta, lo harán a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento. En tal caso la opción por el régimen general de la letra A), o B), del artículo 14, de la LIR, según corresponda, se deberá ejercer dando aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario en que se incorporan al régimen general. La falta de aviso en ningún caso supone mantenerse en el régimen de renta presunta.

b.2. Cuando el incumplimiento sea de aquellos que transgredan los requisitos señalados en el párrafo cuarto, del N°1, del artículo 34, de la LIR, vale decir, tipo jurídico y conformación societaria, en relación con éste último, que sea en todo momento, sólo comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales, desde que se incorporan al régimen de renta presunta y mientras se mantengan acogidos a él, se considerará que han abandonado el régimen desde el 1° de enero del año comercial del incumplimiento, y que se han incorporado al régimen de la letra B), del artículo 14, de la LIR, debiendo dar aviso entre el 1° de enero al 30 de abril del año comercial siguiente.

4.2) Formalidades que deberán cumplir.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 34 de la LIR, los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta aplicarán lo establecido en los incisos 4° y 6° del artículo 14 de la LIR, sujetándose a las mismas reglas indicadas en el N° 2.2) anterior, según la organización jurídica del contribuyente de que se trate.

5) Régimen por defecto en caso que los contribuyentes no ejerzan la opción.

5.1) Régimen por defecto de acuerdo a la ley.

Como fue señalado en la parte introductoria de esta Circular, en relación al ámbito de aplicación del artículo 14 de la LIR, los nuevos regímenes de tributación que se establecen en dicha norma sólo resultan aplicables a contribuyentes que estén obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de IDPC, que directa o indirectamente tengan propietarios, comuneros, socios o accionistas que deban gravarse con IGC o IA, según corresponda.

En tal sentido, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 2° del citado artículo, donde se establece que los contribuyentes que sean EI, EIRL, Cm, SpA, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR y SP (excluidas las sociedades en comandita por acciones), todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, podrán optar por uno de los regímenes establecidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, siendo en principio el propio contribuyente quien decidirá el régimen de tributación al que quedará sujeto.

No obstante a lo anterior, todos los demás contribuyentes que no tengan la calidad jurídica y composición societaria indicada precedentemente, quedarán sujetos al régimen general de tributación que da cuenta la letra B), del artículo 14, de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Sin embargo, si teniendo derecho a hacerlo, no ejerciere la opción en la oportunidad respectiva, o bien, la ejerciere sin cumplir con los requisitos y formalidades señalados precedentemente, el inciso 3°, del artículo 14 de la LIR, establece por defecto el régimen al que quedará sujeto el contribuyente, conforme al detalle que a continuación se indica.

a) Quedarán por defecto, sujetos al régimen de renta atribuida los siguientes contribuyentes, cuyos propietarios, comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile y que no hayan ejercitado la opción:

- i) El Empresario Individual;**
- ii) La Empresa Individual de Responsabilidad Limitada;**
- iii) Las Comunidades, cualquiera sea su origen;**
- iv) Las Sociedades de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones).**

b) Quedarán por defecto, sujetos al régimen de imputación parcial de crédito los siguientes contribuyentes que no hayan ejercitado la opción:

Todos los demás contribuyentes sujetos al artículo 14, que no se encuentren incluidos dentro de aquellos enumerados en la letra a) precedente.

Así por ejemplo, quedan por defecto en el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las SpA integradas sólo por accionistas personas naturales y los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR.

5.2) Momento en que debe considerarse la organización jurídica del contribuyente para establecer el régimen por defecto que le corresponde.

En caso que los contribuyentes no ejercieren la opción en la oportunidad respectiva, o bien, no cumplieren con los requisitos y formalidades establecidos para tal efecto, la LIR dispone el régimen por defecto que le corresponde al contribuyente atendiendo a su organización jurídica, de acuerdo a lo señalado en las letras a) y b), del N° 5) anterior.

En consecuencia, para establecer el régimen que por defecto le corresponde a cada contribuyente, se deberá verificar la organización jurídica de éstos, en la siguiente oportunidad:

a) Contribuyentes que hayan iniciado actividades hasta el 31 de diciembre de 2016, y tributen en renta efectiva según contabilidad completa a esa fecha.

Los contribuyentes que no hayan ejercido la opción en la oportunidad señalada en el N° 1.1) anterior, o que habiéndola ejercido no hayan cumplido las formalidades y requisitos indicados en el N° 1.2) anterior, el régimen por defecto que les corresponda se determinará considerando la organización jurídica del contribuyente al 1° de enero de 2017, de acuerdo a lo señalado en las letras a) y b), del N° 5) anterior.

b) Contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de enero de 2017, sujetos al régimen de renta efectiva según contabilidad completa.

Los contribuyentes que no ejerzan la opción dentro del plazo legal establecido en el artículo 68 del Código Tributario, según se indicó en la letra a), del N° 2.1) anterior, o que habiéndola ejercido no hayan cumplido con los requisitos y formalidades indicadas en el N° 2.2) anterior, el régimen por defecto que les corresponda se determinará considerando la organización jurídica del contribuyente de que se trate a la fecha de inicio de actividades, de acuerdo a lo señalado en las letras a) y b), del N° 5) anterior.

c) Contribuyentes acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que se incorporen al régimen de renta efectiva según contabilidad completa⁹.

En el caso de estos contribuyentes que no ejerzan la opción por el régimen al que quedarán sujetos en la oportunidad señalada en el N° 3.1) anterior, ya sea que la salida del régimen simplificado sea voluntaria u obligatoria, o bien, si habiendo ejercido dicha opción oportunamente, no cumplieren con las formalidades y requisitos indicadas en el N° 3.2) anterior, el régimen por defecto que les corresponda se determinará considerando al 1° de enero del año en que pasen a incorporarse al régimen general, la organización jurídica del contribuyente de que se trate, de acuerdo a lo señalado en las letras a) y b), del N° 5) anterior.

d) Contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, según las normas del artículo 34 de la LIR que pasen al régimen de renta efectiva según contabilidad completa.

Respecto de estos contribuyentes que no ejerzan la opción en la oportunidad indicada en el N° 4.1) anterior, ya sea que la salida del régimen de renta presunta sea voluntaria u obligatoria, o bien, si habiendo ejercido dicha opción oportunamente, no cumplieren los requisitos y formalidades indicadas en el N° 4.2) anterior, el régimen por defecto se determinará considerando al 1° de enero del año en que pasen a incorporarse al régimen general la organización jurídica del contribuyente de que se trate, de acuerdo a lo señalado en las letras a) y b), del N° 5) anterior.

6) Permanencia en el régimen al que se encuentren sujetos por opción o por defecto.

Una vez que los contribuyentes hayan ejercido la opción por uno de los regímenes establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, o bien, cuando por defecto se encuentren sujetos a uno de esos regímenes de tributación, según lo analizado en el número precedente, el contribuyente deberá permanecer en el régimen general respectivo durante un período de a lo menos 5 años comerciales consecutivos¹⁰.

Transcurrido dicho periodo, el contribuyente se podrá cambiar al régimen general alternativo (Artículo 14 letra A, o letra B según corresponda), debiendo para tal efecto cumplir con los requisitos y formalidades que establece el inciso 6°, del artículo 14 de la LIR, explicados en el N° 2.2) anterior, en la oportunidad señalada en el N° 2.1) anterior.

⁹ Los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR al 31 de diciembre de 2016, pasarán de pleno derecho al nuevo régimen simplificado establecido en el artículo 14 ter letra A, según su texto vigente a partir del 1° de enero de 2017, conforme al N° 3, del numeral III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, de manera que la regla indicada se aplica en el caso de que al 31 de diciembre de 2016 no cumplan con los requisitos y estén obligados a salir del régimen simplificado, o no estando obligados opten voluntariamente por abandonarlo.

¹⁰ De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 14 de la LIR.

Lo anterior, es sin perjuicio de que el contribuyente pueda optar, aun cuando no haya transcurrido el plazo señalado, por tributar bajo el régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, o acogerse al régimen de renta presunta del artículo 34 de la misma ley, cuando cumpla los requisitos legales para tal efecto¹¹.

B) RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA. ARTÍCULO 14 LETRA A) DE LA LIR.

El análisis de este nuevo régimen general de tributación, se efectuará considerando los dos niveles de tributación que contempla nuestro sistema tributario a nivel de la empresa y sus propietarios, socios o accionistas. En primer lugar, se instruirá sobre la tributación que afecta a la empresa, establecimientos permanentes (EP), comunidad o sociedad respectiva, obligada a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, y en segundo lugar se instruirá sobre las normas relativas a la tributación con los impuestos finales IGC o IA, según corresponda, que afecta a los propietarios, contribuyentes del 58 N°1 de la LIR, comuneros, socios o accionistas de dichas empresas, respecto de las rentas determinadas por éstas. Para comenzar, y a efectos de facilitar el análisis, se incluye el siguiente cuadro explicativo:

Propietarios, socios, accionistas o comuneros de un contribuyente que puede acogerse al régimen del Art. 14 letra A de la LIR	<ul style="list-style-type: none">- Personas naturales con domicilio o residencia en Chile (esto es, contribuyentes de IGC)- Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile (esto es, contribuyentes de IA)
Naturaleza jurídica de un contribuyente que puede acogerse al régimen de Renta Atribuida del art. 14 letra A de la LIR:	<div>14 A</div> <div>EI – EIRL – Cm – SpA – Establecimientos permanentes (58 N°1 LIR) – SP (excluidas SCA)</div>
Tipos de empresas en las que puede invertir un contribuyente acogido al régimen del Art. 14 A	<ul style="list-style-type: none">- 14 A: sólo excepcionalmente, si el 14 A que invierte es una persona natural que actúa como EI, pues sólo en tal caso la empresa 14 A que recibe la inversión cumplirá el requisito de tener un propietario persona natural domiciliado o residente en Chile; o si el 14 A que invierte es un EP constituido en Chile, pues en tal caso su propietario será un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile- 14 B- 14 C N°1: Contribuyente con contabilidad simplificada- 14 C N°2: Contribuyente acogido a Renta Presunta: sólo excepcionalmente, si el 14 A que invierte es una persona natural que actúa como Empresario individual, pues sólo en tal caso la empresa acogida a Renta Presunta que recibe la inversión cumplirá el requisito de tener un propietario persona natural- 14 ter letra A)

¹¹ Debe tenerse presente que la letra f), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, establece que si el contribuyente abandona el régimen simplificado en forma voluntaria u obligatoria, no puede volver a éste sino después de transcurridos 5 años comerciales consecutivos en el régimen general. Las instrucciones de este Servicio sobre lo dispuesto en el artículo 14 ter, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 se encuentran contenidas en la Circular N° 69 de 2014, complementada por Circular N° 20 de 2016; y las instrucciones sobre la referida norma, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, se incluirán en una nueva Circular que se emitirá al efecto

Tratándose del régimen de renta presunta, el N° 4, del artículo 34 de la LIR establece que los contribuyentes que deban salir de éste, porque han dejado de cumplir los requisitos que establece la norma legal, no podrán reincorporarse al régimen de renta presunta, salvo que hayan transcurrido 5 años comerciales consecutivos sin desarrollar la actividad por la que originalmente tributaban en renta presunta. En cambio, los contribuyentes que se retiren en forma voluntaria de este régimen, no podrán volver a reincorporarse a él. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 37 de 2015, la que será complementada por una nueva Circular que se emitirá al efecto.

Como se puede apreciar en el cuadro anterior, un contribuyente acogido a las reglas del artículo 14 letra A) de la LIR, sólo puede tener como propietarios, socios, accionistas o comuneros, a personas naturales con domicilio o residencia en Chile (esto es, contribuyentes de IGC) o a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile (esto es, contribuyentes de impuesto adicional, ya sean personas naturales o jurídicas).

Por lo tanto, por regla general, un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida, no podrá tener entre sus socios, accionistas o comuneros a otra empresa, o sociedad domiciliada en Chile.

Un caso especial se produce con el Empresario Individual, quien es una persona natural que en los hechos asigna parte de su patrimonio al giro de un negocio. Este empresario individual entonces, si bien es un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría, al ser una persona natural, puede invertir, esto es, adquirir derechos, acciones o participación en una empresa acogida al régimen de renta atribuida. Sin embargo, en tal caso, la inversión es efectuada en su calidad de persona natural, y en consecuencia, las **atribuciones** de rentas que se efectúen desde la sociedad acogida al régimen del artículo 14 letra A) hacia el empresario individual que invirtió en ella, se entenderán efectuadas directamente a la persona natural contribuyente de IGC, sin que afecten el resultado tributario del referido empresario individual como contribuyente de IDPC.

Lo mismo sucede con el establecimiento permanente constituido en Chile, el que es un contribuyente del IDPC, pero forma parte de la persona natural o jurídica contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, esto es, se trata de un contribuyente no domiciliado ni residente en Chile. En tal caso, la inversión es efectuada en su calidad de contribuyente no domiciliado ni residente en Chile, y en consecuencia, las **atribuciones** de rentas que se efectúen desde la sociedad acogida al régimen del artículo 14 letra A) hacia el EP que invirtió en ella, se entenderán efectuadas directamente al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, sin que afecten el resultado tributario del referido EP como contribuyente de IDPC.

1) Tributación que afecta a la empresa, establecimientos permanentes, comunidad o sociedad respectiva (en adelante, en general, “empresa”).

La Ley N° 20.780 incorporó nuevas normas y modificó otras en el Título II de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017. A continuación se analizan aquellas relacionadas con la nueva tributación que dispone el artículo 14 de la LIR.

1.1) Tasa del IDPC.

La Ley N° 20.780 modificó el artículo 20 de la LIR¹² aumentando en forma gradual la tasa del IDPC. A partir del año comercial 2017, ésta alcanza una tasa de 25%.¹³

Por regla general, a partir del año comercial 2017 cuando deba aplicarse el IDPC la tasa con la que se afectarán las rentas gravadas con dicho tributo será de un 25%. Excepcionalmente, se establece una tasa distinta aplicable en el caso de los contribuyentes que se encuentren sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Dichos contribuyentes aplicarán una tasa de 25,5% sobre las rentas obtenidas durante el año comercial 2017, y un 27% sobre las rentas obtenidas a contar del año comercial 2018.

En consecuencia, tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, el IDPC se determinará aplicando sobre la Renta Líquida Imponible (RLI) la tasa general correspondiente al 25%.

1.2) Determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI).

Los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, deben determinar la RLI afecta al IDPC de acuerdo al mecanismo establecido en el Párrafo 3°, del Título II de la LIR, considerando lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de dicha ley y demás normas legales. Al respecto, se instruye sobre aquellas normas que se han visto modificadas por la Ley, y que tienen una incidencia en la determinación de la RLI.

a) Modificaciones al artículo 33 de la LIR.

¹² Letra a), del N° 10), del artículo 1°, en concordancia con el artículo cuarto de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley N° 20.780.

¹³ Las instrucciones de este Servicio relativas a esta modificación particular se encuentran contenidas en la Circular N° 52, de 2014.

i) Deducción por gastos rechazados afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR¹⁴.

La Ley N° 20.780 incorporó una nueva letra c), en el N° 2, del artículo 33 de la LIR. Dicha modificación tiene por objeto incorporar dentro de los ajustes que se deben realizar en la determinación de la RLI del ejercicio, la deducción de aquellas partidas señaladas en el numeral i. del inciso 1° y numeral i) del inciso 3°, ambos del artículo 21 de la LIR, considerando que dichas cantidades correspondientes a gastos rechazados tienen una tributación especial contemplada en los incisos referidos. Por una parte, las cantidades señaladas en el inciso 1°, se gravan en la propia empresa con un impuesto único de 40%, y en el caso de las partidas gravadas conforme al inciso 3°, éstas se afectan con el IGC o IA, según corresponda, más una tasa adicional de 10%, siendo para cada uno de estos casos, la única tributación que afecta a las sumas gravadas, lo que se logra por la vía de su deducción en la determinación de la RLI.

Hasta antes de la modificación legal, también debía efectuarse el ajuste referido en la base imponible de IDPC, sin embargo, era el propio artículo 21 de la LIR, en el numeral i. del inciso 1° y en el numeral i) del inciso 3°, según el caso, el que disponía tal deducción.

ii) Retiros o dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas, que forman parte de la RLI¹⁵.

La Ley incorporó un N° 5 nuevo al artículo 33 de la LIR. El objeto de esta modificación fue establecer la forma en que los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa deberán atribuir las rentas o cantidades afectas al IGC o IA que perciban a título de retiros o dividendos desde otras empresas.

Para tal efecto, la referida norma considera que dichas sumas deben ser incorporadas como parte de la RLI de la empresa, incrementadas previamente en la forma señalada en el inciso final del N° 1, del artículo 54 de la LIR y en los artículos 58 número 2) y 62 todos de la LIR, en una suma equivalente al monto del crédito por IDPC que les corresponda, en concordancia con lo dispuesto en la letra c), del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, para gravarse con el IDPC y posteriormente ser atribuidas como parte de la RLI determinada. En contra del IDPC determinado sobre los retiros o dividendos referidos, se podrá deducir el crédito por IDPC a que tengan derecho dichas cantidades en conformidad a lo dispuesto en el párrafo 1°, del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR. Cuando corresponda aplicar el crédito a que se refiere el numeral ii), de la letra d), del número 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberá descontarse aquella parte sujeta a restitución.

De acuerdo a lo señalado, los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida deberán proceder en los términos siguientes:

Deberán incorporar como parte de la RLI, las rentas o cantidades afectas a IGC o IA que perciban a título de retiros o dividendos desde otras empresas, comunidades o sociedades, cuando no resulten absorbidas por pérdidas conforme al N°3 del artículo 31 de la LIR.

Tales retiros o dividendos percibidos se incorporarán incrementados previamente en la forma señalada en el inciso final del N° 1, del artículo 54 de la LIR y en los artículos 58 número 2) y 62, ambos de la LIR, esto es, incrementados en una suma equivalente al crédito por IDPC a que tienen derecho tales cantidades conforme a lo dispuesto en el párrafo 1°, del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR. Cuando corresponda aplicar el crédito a que se refiere el numeral ii), de la letra d), del número 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberá descontarse aquella parte sujeta a restitución.

Este ajuste debe realizarse independientemente de la exención de que gozan los demás dividendos pagados por sociedades anónimas o por sociedades en comandita por acciones, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 39 de la LIR, y de la deducción que ordena la letra a), del N° 2, del artículo 33 de la LIR. La exención y/o deducción referida, según corresponda, no procede respecto de los retiros o dividendos afectos al IGC o IA percibidos, y por ende, si dichas partidas han sido deducidas de la renta declarada conforme a estas disposiciones, deberán reponerlas para afectarlas con el IDPC, toda vez que forman parte de las rentas que deben ser atribuidas por la empresa

¹⁴ Modificación efectuada por la letra a), del N° 16), del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

¹⁵ Modificación efectuada por la letra c), del N° 16), del artículo 1° de la Ley 20.780 y letra g., del número 1., del artículo 8°.-, de la Ley N° 20.899, de 2016

mediante su incorporación en la RLI, según lo dispuesto en la letra c), del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

El crédito por IDPC a que tengan derecho los retiros o dividendos afectos a IGC o IA percibidos, podrá ser imputado en contra del IDPC que deba pagar el contribuyente por la RLI determinada en el mismo ejercicio, con preferencia a cualquier otro crédito que según la ley proceda en contra del IDPC. El excedente que se determine de este crédito, no podrá ser imputado a otros impuestos del mismo ejercicio, así como tampoco en los ejercicios siguientes o subsiguientes, ni solicitar su devolución.

Cuando se trate de retiros o dividendos afectos a IGC o IA percibidos desde una empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, podrá también imputarse el crédito por IDPC a que tengan derecho dichas cantidades, pero en este caso, se imputará sólo un 65% de dicho crédito, cuando el crédito de los retiros o dividendos informados por la empresa pagadora, se encuentre sujeto a la obligación de restitución que establece el párrafo final, del N° 3, del artículo 56 y el inciso 3°, del artículo 63, ambos de la LIR.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 1 sobre esta materia.

b) Deducción a la RLI por la que pueden optar las micro, pequeñas y medianas empresas, cuando cumplan los requisitos legales.

La letra C), del artículo 14 ter de la LIR, establece un incentivo al ahorro para las micro, pequeñas y medianas empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR, que se encuentren sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la misma ley¹⁶.

Dicho beneficio consiste en la posibilidad de que estos contribuyentes efectúen una deducción de la RLI gravada con el IDPC hasta por un monto equivalente al 50% de dicha RLI que se mantenga invertida en la empresa. En todo caso, el monto máximo de dicha rebaja en ningún caso podrá exceder de una suma equivalente a 4.000 Unidades de Fomento (UF), según el valor de ésta al último día del año comercial respectivo.

RLI que se mantiene invertida en la empresa: Para estos efectos, la norma referida establece que la RLI que se mantiene invertida en la empresa corresponde al valor positivo que resulte de restar a la RLI determinada conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, todas las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas durante el mismo ejercicio comercial, actualizadas por la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo, independientemente de las cantidades o registros a los cuales resulten imputados tales retiros, remesas o distribuciones, esto es, sea que éstos deban gravarse o no con los impuestos de la LIR.

Para acceder al beneficio señalado, las empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán cumplir los siguientes requisitos copulativos al término del año comercial respectivo:

- i)** Tener un promedio anual de ingresos de su giro no superior a 100.000 UF en los tres últimos ejercicios comerciales, incluido aquel respecto del cual se pretende invocar la referida deducción.

Para calcular el límite de ingresos señalados, deberán tenerse presente las siguientes normas:

i.- Deberán considerarse ejercicios consecutivos, y si el contribuyente tuviere una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se calculará computando los ejercicios de existencia efectiva de ésta, considerando como un ejercicio completo el correspondiente al de inicio de actividades.

ii.- Los ingresos del giro comprenderán todas las cantidades o sumas 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 del D.L. N° 825 de 1974, 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, sólo se considerarán los ingresos del giro, esto es, los que provienen de la actividad habitual del contribuyente, excluyéndose aquellos que sean extraordinarios

¹⁶ Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, también pueden optar por aplicar una deducción similar, pero ésta será analizada en el Capítulo destinado a este régimen.

o esporádicos, como ocurre en los originados en ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que en este último caso, no se encuentre dentro del giro de la empresa.

iii.- No es relevante para estos efectos 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. De todas formas, dichos ejercicios deben considerarse para el cálculo del promedio.

iv.- El monto neto de las ventas, servicios u otros ingresos del giro de cada mes, se debe convertir a su valor en UF, dividiendo la suma de dicho monto mensual, por el valor que tenga la citada unidad el último día del mes respectivo.

v.- Para el cálculo del límite señalado, el contribuyente deberá sumar a sus ingresos, los obtenidos por sus entidades relacionadas en el ejercicio respectivo.

Para tales efectos, la norma indica que se considerarán como relacionadas, aquellas que lo estén en los términos establecidos en la letra a), del N° 1, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, esto es, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las respectivas entidades: el controlador y las controladas; todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común; las entidades, empresas o sociedades en las que es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas; el gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es partícipe en más del 10%; las entidades relacionadas con una persona natural y que cumplan con las disposiciones indicadas en dicha norma.

ii) Que los ingresos obtenidos durante el año comercial respecto del cual se invoca la deducción, provenientes de las inversiones efectuadas en derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, rentas derivadas de la participación en contratos de asociación o cuentas en participación, o las que provengan de instrumentos de renta fija, no excedan en su conjunto de un monto equivalente al 20% del total de ingresos del ejercicio.

Cabe señalar respecto a este requisito, que la norma legal en principio establece una prohibición a la tenencia o explotación a cualquier título, de derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, rentas derivadas de la participación en contratos de asociación o cuentas en participación. Luego, la propia norma señala que no obstante dicha prohibición, los contribuyentes pueden efectuar las inversiones señaladas, en tanto los ingresos que provengan de ellas y en instrumentos de renta fija no superen el porcentaje antes indicado.

Para estos efectos, deberán considerarse todos los ingresos que provengan de tales inversiones, sea que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado de su dominio, posesión o tenencia a cualquier título o sin título alguno de los mismos, incluidos los ingresos obtenidos producto de su enajenación.

Ejemplo:

Paso 1: Determinación Pre-RLI

➤ Utilidad según balance	\$ 90.000.000
➤ <u>Más:</u> Gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR	\$ 10.000.000
➤ RLI afecta al IDPC	\$ 100.000.000

Paso 2: Determinación Monto máximo de la rebaja

➤ <u>Menos:</u> Retiros del ejercicio actualizados afectos o no a IGC o IA	\$ (40.000.000)
➤ RLI del IDPC invertida en la empresa	\$ 60.000.000
➤ Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa, letra C), art. 14 ter LIR 50% s/\$ 60.000.000 inferior a 4.000 UF	\$ 30.000.000

Paso 3: Determinación RLI definitiva

➤ RLI afecta al IDPC	\$ 100.000.000
➤ <u>Menos:</u> Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa	\$ (30.000.000)
➤ RLI definitiva sobre la cual se calcula el IDPC	\$ 70.000.000*

*Esta es la Renta que será atribuida a los propietarios

En el ejercicio respectivo, se atribuye una RLI de \$ 70.000.000, suma que debe incorporarse al registro a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Los \$ 30.000.000 restantes, al no formar parte de la RLI no deben ser atribuidos así como tampoco se anotan de manera directa en registro alguno.

- iii) Que se manifieste expresamente la voluntad de acogerse al beneficio, en la forma que establezca este Servicio mediante resolución, y dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta respectiva. Esta circunstancia deberá verificarse por cada año en que el contribuyente decida acogerse a este beneficio.

De acuerdo a ello, el ejercicio de la opción se efectuará anual y expresamente, de tal manera que si no se ejerciere en la forma y oportunidad señalada, caducará el derecho a ejercerla, y no podrá considerarse que existe un error en ello. Ejercida la opción para un ejercicio, ésta resulta irrevocable para el contribuyente respecto de dicho período. Lo anterior, es sin perjuicio de que el contribuyente pueda o no ejercer la opción en el ejercicio siguiente o en los subsiguientes, cuando en el primer caso cumpla los requisitos para tal efecto.

c) Imputación de pérdidas tributarias conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR.

La Ley modifica a partir del 1° de enero de 2017, el N° 3, del artículo 31 de la LIR, sustituyendo el inciso 2° de este numeral por cuatro nuevos incisos, pasando los anteriores incisos 3° y 4°, a ser los nuevos incisos 6° y 7°¹⁷.

Dicha modificación ha tenido por objeto regular la forma en que deben ser imputadas las pérdidas tributarias sufridas por el contribuyente, determinando los casos en que se tendría derecho a la imputación o devolución del IDPC pagado sobre las utilidades que resulten absorbidas por dichas pérdidas.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el N° 3, del artículo 31 de la LIR, se debe distinguir entre:

- i) Pérdidas materiales: Corresponde a aquellas pérdidas sufridas por el negocio o empresa, comprendiendo dentro de éstas a las que provienen de delitos contra la propiedad, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR. Tales pérdidas podrán ser deducidas como gasto, en cuanto se relacionen con el giro del negocio y cumplan los demás requisitos generales que correspondan conforme al inciso 1°, del artículo 31 de la LIR.

En cuanto a su tratamiento tributario, cabe señalar que la Ley no modificó esta norma, y por tanto, resultan aplicables las instrucciones emitidas con anterioridad por este Servicio sobre la materia.

- ii) Pérdida tributaria del ejercicio (PT): Corresponde al resultado negativo que se obtiene en la aplicación del mecanismo de determinación de la RLI establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, incluyendo la deducción como gasto de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores indicadas en el numeral iii) siguiente cuando así corresponda, conforme a lo dispuesto en el inciso 6°, del N° 3, del artículo 31 de la misma ley. La PT se imputa en la forma dispuesta en los incisos 3° al 5°, del N° 3, del referido artículo 31.

- iii) Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores: Corresponde a la PT determinada durante el año comercial inmediatamente anterior, que no absorbió utilidades de acuerdo a lo indicado en el numeral ii) anterior y que de acuerdo a los incisos 2° y siguientes del N° 3, del artículo 31 de la LIR, puede deducirse como un gasto en la determinación de la RLI del ejercicio respectivo, siempre que concurran los requisitos del inciso 1°, de ese número.

Ahora bien, respecto de la imputación de la PT, cabe señalar que los incisos 3° al 5°, del N°3, del artículo 31 de la LIR, establecen la forma y las rentas o cantidades a las cuales ésta debe imputarse, así como los casos en que se tendría derecho a solicitar la imputación o devolución del IDPC en carácter de pago provisional, cuando dicha pérdida absorba total o parcialmente las rentas o cantidades que la LIR establece.

¹⁷ Modificación efectuada a través de la letra d), del N° 15), del artículo 1° de la Ley N° 20.780, modificada por la letra f., del número 1., del artículo 8°, de la Ley N°20.899.

De acuerdo con la modificación legal analizada, a contar del 1° de enero de 2017, la PT en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, procediendo solamente su imputación a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, debidamente incrementadas en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62, todos de la LIR, en caso que dichas rentas no sean suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto de tal ejercicio según lo señalado en el numeral iii) precedente y así sucesivamente.

En este sentido, las normas referidas establecen el siguiente orden de imputación para la PT:

1ª Imputación: A los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio.

En primer lugar, la PT deberá imputarse a los retiros de utilidades y dividendos percibidos por la empresa durante el mismo año comercial en que se determina la PT, siempre que se trate de cantidades afectas al IGC o IA. Para efectos de dicha imputación, estas sumas se incrementarán previamente en la forma señalada en el inciso final, del N° 1, del artículo 54 y en los artículos 58 número 2 y 62, todos de la LIR, en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC que les corresponda, conforme a lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR.

Considerando lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, estas rentas o cantidades percibidas, incrementadas en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC que les corresponda, deberán incorporarlas como parte de la RLI o PT (según sea el resultado) para el cálculo del IDPC, razón por la cual la imputación de la PT se efectuará a través de dicho mecanismo de determinación, cuestión que también se analiza en el numeral ii), de la letra a) anterior. De esta forma, antes de proceder a la incorporación de dichas cantidades incrementadas a la RLI o PT, tal como ordena la citada norma legal, el contribuyente deberá determinar si al efectuar los demás ajustes que establecen los artículos 29 al 33 de la LIR, se obtiene un resultado negativo, y en caso de resultar así, éste será imputado a los retiros y dividendos incrementados en la forma señalada.

En el caso que el contribuyente perciba en el ejercicio retiros y dividendos que en conjunto excedan las pérdidas tributarias, dichas cantidades deberán ser imputadas en el orden cronológico en que sean percibidas, para efectos de determinar el monto del pago provisional por utilidades absorbidas a que puedan tener derecho.

Si la PT absorbe total o parcialmente tales utilidades percibidas incrementadas en el ejercicio, el IDPC pagado sobre éstas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad incrementada absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la LIR¹⁸.

Efectuada la incorporación de los retiros y dividendos incrementados a la RLI, y una vez realizada la imputación del resultado negativo de acuerdo a lo señalado, se pueden producir las siguientes situaciones:

i.- Que el resultado negativo previo a la incorporación de los retiros y dividendos incrementados, sea totalmente absorbido por éstos, pudiendo dar origen a una RLI positiva.

En este caso, sólo se considerará como pago provisional la parte del IDPC correspondiente a las utilidades incrementadas que resultaron absorbidas por el resultado negativo, distinguiendo aquella parte del pago provisional con derecho a devolución de aquella sin derecho, imputándose en primer lugar este último. La parte restante de dicho impuesto, se sujetará al tratamiento establecido en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, para efectos de su atribución.

ii.- Que los retiros y dividendos incorporados a la RLI incrementados, no hayan sido suficientes para absorber el resultado negativo determinado, dando como resultado una PT.

En este caso, el total del crédito por IDPC correspondiente a los retiros y dividendos incrementados que resultaron absorbidos, constituirá un pago provisional por las utilidades absorbidas, procediendo la imputación o devolución de aquella parte del referido crédito que corresponda, distinguiendo

¹⁸ Se hace presente que, conforme a lo dispuesto en los artículos 20 N° 1 letra a) y 41 A) letra D) N° 7, en ningún caso dará derecho a devolución el crédito por IDPC en aquella parte que se haya deducido de dicho tributo el crédito por el impuesto territorial o por impuestos pagados o adeudados en el exterior, según corresponda a cada caso.

también aquella parte del pago provisional con derecho a devolución de aquella sin derecho, imputándose en primer lugar este último.

Se hace presente además que en este caso, el total o la parte del crédito por IDPC que corresponda sobre los dividendos o retiros percibidos desde una empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando dichas sumas incrementadas resulten total o parcialmente absorbidas por la PT, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional en los casos y parte que así corresponda, sin que resulte procedente descontar el 35% de dicho crédito, cuando éste se encuentre sujeto a la obligación de restitución que establece el párrafo final, del N° 3, del artículo 56 y el inciso 3°, del artículo 63, ambos de la LIR, por corresponder a rentas determinadas bajo dicho régimen de tributación. En consecuencia, tendrá el carácter de pago provisional el 100% del crédito por IDPC correspondiente a los dividendos o retiros absorbidos por la PT, distinguiendo también aquella parte con derecho a devolución de aquella sin derecho.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 2 sobre esta materia.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, la imputación de las pérdidas tributarias se efectuarán en el orden señalado, independientemente de si las rentas o cantidades a las cuales se imputan se han gravado o no con el IDPC. Por ello, se reitera que el criterio contenido en los Oficios N°s 194 de 2010 y 198 de 2014 queda sin efecto.

2ª Imputación: Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.

La PT que no haya resultado absorbida luego de aplicar la regla de imputación anterior, se deducirá como gasto en la determinación de la RLI o PT del ejercicio siguiente, tal como se indicó en el numeral iii) de esta letra, considerándose bajo el concepto de pérdidas de ejercicios anteriores. Para estos efectos, la PT no absorbida que podrá ser deducida como gasto, se reajustará por el porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que ésta se generó y el mes anterior al de cierre del ejercicio siguiente¹⁹.

Finalmente, cabe señalar que en cuanto al registro y control de las PT y de las pérdidas de ejercicios anteriores, éste deberá efectuarse en la determinación de la RLI correspondiente a cada año comercial, en la forma que establecerá este Servicio mediante resolución, incluyéndose además, en todo caso, ambos resultados en la declaración anual de impuesto a la renta que deba presentar el contribuyente.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 3 sobre esta materia.

d) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

La Ley²⁰ ordena efectuar y mantener un control sobre la diferencia entre la depreciación normal y acelerada que establecen los números 5 y 5 bis, del artículo 31, vale decir, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de la primera categoría. Por consiguiente, la empresa, sociedad o comunidad, deberá considerar la diferencia que resulte entre ambas depreciaciones como una renta gravada con los IGC o IA para efectos de imputación de los retiros, remesas o distribución de dividendos, de acuerdo al orden de imputación que la propia LIR establece.

2) Renta atribuida.

La Ley modificó a contar del 1° de enero de 2017, el concepto de renta, incluyendo dentro de éste a los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación. De esta manera, se incorpora bajo este concepto, a los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se atribuyan.

En concordancia con lo anterior, la Ley también introduce el concepto de renta atribuida a la LIR, a partir de la misma fecha, con el objeto de establecer que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se gravarán con el IGC o IA, sobre las rentas que les sean atribuidas por la empresa al término del año

¹⁹ Según lo dispuesto en los incisos 4° y 6° del N° 3, del artículo 31 de la LIR.

²⁰ Letra b), del N°4.-, del literal ii., de la letra b), del N°1., del artículo 8°, de la Ley N°20.899.

comercial respectivo, incluyéndose dentro de éstas, aquellas que sean percibidas, devengadas, o le sean a su vez “atribuidas” a dicha empresa en la misma oportunidad.

a) Concepto de renta atribuida.

En el párrafo 2°, del N° 2, del artículo 2° de la LIR, se establece un concepto de renta atribuida, señalando que se entenderá: *“Por “renta atribuida”, aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda.”.*

De la definición legal se pueden identificar las siguientes características:

i) Es un concepto restringido exclusivamente al ámbito tributario y principalmente para la aplicación del IGC o IA.

Lo anterior, es sin perjuicio de la atribución de rentas que la empresa también debe efectuar a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, que les sean atribuidas por los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra C) del artículo 14 de la LIR, o de los contribuyentes sujetos a las normas de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, que sean contribuyentes de la primera categoría, sea que determinen rentas efectivas o presuntas, quienes a su vez deberán atribuir dichas rentas que les han sido atribuidas, a sus respectivos propietarios, comuneros, socios o accionistas, y así sucesivamente, hasta que éstas sean atribuidas en el mismo año comercial a los contribuyentes del IGC o IA, según corresponda²¹.

De esta forma, cada vez que a un contribuyente de la primera categoría se le atribuyan rentas atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de otra empresa que debe a su vez atribuir, éstas deberán, a su vez ser atribuidas, al término del mismo año comercial, a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, sean éstos contribuyentes de la primera categoría o del IGC o IA, según corresponda, hasta que éstas se atribuyan en definitiva a contribuyentes de los impuestos finales que deban gravarse con el IGC o IA sobre las mismas.

ii) El sujeto a quién se atribuye la renta, está determinado por la relación de propiedad que tiene con la empresa, comunidad o sociedad respectiva que realiza la atribución de rentas. Es por ello que las rentas son atribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la misma. En este sentido, basta con conservar la nuda propiedad de la empresa, de las cuotas, derechos sociales o acciones, según corresponda, para tener la calidad de propietario, comunero, socio o accionista a quién se atribuyen las rentas que la ley establece.

iii) De acuerdo con lo establecido en el N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, el monto de las rentas que la empresa sujeta al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR debe atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, está conformado por las siguientes cantidades, determinadas al término del año comercial respectivo:

i.- Rentas atribuidas propias. Esto es, aquellas rentas o cantidades percibidas o devengadas por la empresa, incluyendo dentro de esta categoría:

1.- El saldo positivo de la RLI determinada conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, de acuerdo a lo señalado en el N° 1.2), de esta letra B)²².

2.- Las rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional, percibidas a título de retiros o distribuciones efectuadas desde otras empresas, comunidades o sociedades.

²¹ En concordancia con lo establecido en Los N°s 1 y 2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, y letra a) del N°3 del artículo 14 ter de la misma ley.

²² Según lo dispuesto la letra a), del N°2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Estas sumas, según se analizó en el numeral ii), de la letra a), del N° 1.2) de esta letra B), siempre estarán formando parte de la RLI determinada por el contribuyente de acuerdo a lo establecido en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, y por tanto, se atribuyen como parte de dicha RLI según lo indicado.

3.- Las rentas percibidas o devengadas por la empresa que se encuentren exentas del IDPC, determinadas también conforme a lo dispuesto en el N° 1.2), de esta letra B), pero sin que se hayan afectado con el citado tributo por aplicación de la referida exención,²³ pero afectas a los IGC o IA.

4.- Otras cantidades percibidas o devengadas por la propia empresa durante el año comercial respectivo, que no haya formado parte de la RLI o de las rentas exentas del IDPC, pero que igualmente se encuentren gravadas con IGC o IA, según corresponda.

ii.- Rentas atribuidas de terceros. Esto es, las rentas que le hubieren sido atribuidas a la empresa, atendido su carácter de propietaria, comunera, socia o accionista de otra empresa sujeta al número 1.-, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, o se encuentren acogidas a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR. Dichas rentas se atribuirán a todo evento, independiente de que la empresa o sociedad determine una pérdida tributaria al término del ejercicio respectivo.

En este sentido, cabe destacar que el concepto de renta atribuida no sólo se limita a los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sino que también alcanza a los otros regímenes de tributación contenidos en la LIR. De esta manera, el párrafo penúltimo del N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, señala que las entidades o personas jurídicas sujetas al régimen de renta atribuida, que sean a su vez propietarios, comuneros, socios o accionistas de otras empresas, deben atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, tanto las rentas propias que determinen conforme a las reglas de la primera categoría, como también aquellas afectas a IGC o IA que les sean atribuidas por otros contribuyentes, sea que éstos se encuentren sujetos a las disposiciones del N° 1 de la letra C) del mismo artículo, o que se encuentren acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

En cuanto a los contribuyentes gravados con el IDPC que declaren rentas efectivas y no las determinen sobre la base de un balance general, el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, dispone que deberán atribuir las rentas que determinen de conformidad a las normas del Título II de la LIR y las rentas que les hayan sido atribuidas desde otras empresas en las que participen, independiente de si éstas últimas tributan en base a contabilidad completa, contabilidad simplificada o de acuerdo a la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Tratándose de contribuyentes sujetos a las normas de renta presunta del artículo 34 de la LIR, deberán atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, según corresponda, las rentas que determinen conforme a ese régimen de tributación y aquellas que les han sido atribuidas desde otras empresas en las que participa, todo ello, de acuerdo al número 2, de la letra C), del artículo 14, de la LIR. Al respecto, cabe tener presente que aquellas rentas que no están amparadas en la presunción a que se refiere dicha norma, deben determinarse sobre la renta efectiva, con o sin contabilidad completa, según corresponda, de acuerdo a las reglas generales.

Finalmente, cabe señalar que los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, también deberán atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, tanto las rentas que determinen de acuerdo a las reglas de este régimen, como las rentas que, en su calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas les sean atribuidas por otros contribuyentes, independiente de si éstos tributan en base a contabilidad completa, contabilidad simplificada o de acuerdo al mismo régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

De acuerdo con lo anterior, en el siguiente cuadro se presenta la norma general de atribución para contribuyentes sujetos a la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Régimen al que se encuentra sujeta la empresa:	Rentas o cantidades que deben ser atribuidas:
Empresas que declaren el IDPC, determinado sobre rentas efectivas según contabilidad completa, sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	<u>1.- Rentas atribuidas propias:</u> Rentas percibidas o devengadas por la propia empresa.

²³ Ejemplo: Exención de Zona Franca.

	<p><u>2.- Rentas atribuidas de terceros:</u></p> <p>Rentas que le han sido atribuidas desde otras empresas en las que participa:</p> <p>2.1. Sujetas a las normas del N°1, de la letra C), del artículo 14, de la LIR.</p> <p>2.2. Sujetas a las normas de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR.</p>
--	---

Estas cantidades formarán parte de la renta que la empresa deba atribuir, y se atribuirán a todo evento, independiente de que la empresa o sociedad determine una pérdida tributaria del ejercicio respectivo.

iv) La atribución de las rentas, siempre se verifica al término del año comercial respectivo, considerando para estos efectos a los propietarios, comuneros, socios o accionistas que se encuentren formando parte de la empresa a esa fecha.

Es importante destacar, que en términos generales un contribuyente acogido a este régimen de renta atribuida no puede participar en otra empresa sujeta al mismo régimen de renta atribuida, porque este último régimen sólo permite a propietarios de los IGC o IA, salvo en los casos de los contribuyentes del N°1, de la letra C), del artículo 14, y de la letra A), del artículo 14 ter, ambos de la LIR. Sin embargo, en una situación de excepción se encuentran las personas naturales que ejerzan una actividad como empresarios individuales quienes pueden generar rentas propias y adicionalmente participar como persona natural y atribuir rentas de terceros distintas a las mencionadas. Es el caso de un Empresario Individual sujeto al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que participe en un contribuyentes de la letra C), del N°1, del artículo 14, o en otra contribuyente que esté sujeto a las normas de la letra A), del artículo 14, de la LIR. También se da una situación de excepción en el caso del Establecimiento Permanente en Chile de un contribuyente no domiciliado ni residente en nuestro país, como ya se explicó al analizar el cuadro explicativo contenido en el párrafo segundo de la letra B) de esta Circular.

Por consiguiente, cuando concurra esta norma de excepción, no significará que las atribuciones de rentas recaigan sobre el empresario individual afecto al IDPC, ni sobre el EP afecto al IDPC sino sobre la persona natural quien es el contribuyente del IGC, o sobre el contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile quien es contribuyente de IA. Lo anterior, es con el objeto que dichas rentas atribuidas tributen con el impuesto personal en el mismo ejercicio de su generación, sin requerir registros especiales que resultarían innecesarios considerando que se producía el mismo efecto impositivo.

b) Reglas para efectuar la atribución de rentas aplicables a los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

i) Rentas que deben ser atribuidas.

Las rentas que una empresa sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR debe atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, son aquellas establecidas en el N° 2, de la letra A), del mismo artículo, especificadas en el numeral iii), de la letra a) precedente.

ii) Forma en que se debe atribuir la renta.

Para efectos de determinar la forma de atribuir la renta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, se debe efectuar la siguiente distinción:

i.- Empresas con un único propietario o accionista.

Se encuentran en esta situación las EI, las EIRL, el establecimiento permanente, así como las SpA cuando existe un único accionista.

En todos estos casos, debe atribuirse el total de la renta respectiva al dueño de la empresa individual, al titular de la EIRL, al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, y al único accionista propietario del 100% de las acciones de una SpA, según corresponda²⁴.

²⁴ Según lo dispuesto en la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

ii.- Empresas con más de un comunero, socio o accionista.

Se encuentran en esta situación las Cm, SP (excluidas las sociedades en comandita por acciones), las SpA con más de un accionista, todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

Respecto de estos casos, el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, establece las reglas para atribuir las rentas a sus comuneros, socios o accionistas.

ii.1.- Regla de atribución en base al acuerdo de las partes.

Según lo señalado en la letra a), del N° 3, de la norma antes citada, la atribución de rentas deberá efectuarse en la forma en que los comuneros, socios o accionistas hayan acordado repartir las utilidades de la empresa. Para que proceda esta forma de atribuir la renta, deben cumplirse los siguientes requisitos copulativos:

(a) Que exista un acuerdo expreso.

El acuerdo sobre la forma en que se efectuará el reparto de utilidades debe constar expresamente en el contrato social o en los estatutos de la sociedad, según corresponda, y en el caso de comunidades en una escritura pública que se otorgue al efecto. Tratándose de sociedades, se deberán cumplir las solemnidades legales exigidas para la validez de este tipo de cláusulas contractuales o estatutarias.

La norma establece que el acuerdo debe versar sobre la forma en que se efectuará el reparto de utilidades, y por tanto, dicho acuerdo puede consistir en una definición de proporciones previamente establecidas o determinadas, o bien, en una definición de proporciones determinables sobre criterios expresados en dicho acuerdo.

Si bien la Ley no establece un criterio o referencia para que se acuerden las participaciones y las partes pueden hacerlo siguiendo su plena voluntad, resulta necesario concluir que tales acuerdos deberían seguir criterios razonables en función de las actividades desarrolladas, los riesgos asumidos y los activos comprometidos en la empresa o entidad por el respectivo socio, accionista, o comunero según corresponda. Este Servicio, en virtud de lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, podrá verificar que la forma en que los comuneros, socios o accionistas han acordado repartir sus utilidades, tiene o no por objeto eludir el pago de los impuestos IDPC, IGC o IA, mediante la simulación o abuso de las formas jurídicas, conforme se establece en las normas legales señaladas, con las consecuencias y sanciones allí establecidas.

Se hace presente que para poder aplicar esta regla de atribución en un año comercial determinado, deberá haberse cumplido este requisito con anterioridad al término del mismo.

(b) Que se haya informado a este Servicio, en la forma y plazo que establezca mediante resolución.

Según la referida norma legal, el contribuyente deberá haber informado al Servicio sobre el acuerdo respecto de la forma de repartir las utilidades en la empresa, siendo aplicable lo dispuesto en el N° 6, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. De acuerdo con esta última norma, tal información deberá ser presentada en la forma y plazo que este Servicio establecerá mediante resolución.

A diferencia del requisito anterior, su cumplimiento se verificará con posterioridad a la fecha en que deben atribuirse las rentas, pero con anterioridad a la fecha en que deben presentarse las declaraciones anuales de impuesto a la renta.

Cabe señalar que la omisión de cualquiera de los dos requisitos señalados precedentemente, trae como consecuencia la imposibilidad de aplicar esta regla de atribución, debiendo en tal caso aplicarse la regla de atribución residual establecida en el numeral ii.2.- siguiente.

En caso que la información a que se refiere esta letra (b) se proporcione a este Servicio fuera del plazo legal que el Servicio fijará mediante Resolución, el contribuyente podrá aplicar dicha regla, pero sólo a partir del ejercicio comercial al que corresponda la fecha en que se dé cumplimiento a este requisito. De esta manera, en el ejercicio en que no se hubiere proporcionado dicha información deberá aplicarse la regla residual señalada en el numeral ii.2.- siguiente.

Se hace presente además que, una vez cumplidos los requisitos anteriores, el contribuyente sólo podrá aplicar esta regla de atribución, la que solamente podrá ser modificada mediante un nuevo acuerdo sobre la materia que cumpla con los mismos requisitos antes indicados.

ii.2.- Regla residual de atribución.

En caso que no pueda aplicarse la regla de atribución señalada en el numeral ii.1.- anterior, sea porque no existe el acuerdo expreso, o éste no ha sido informado al Servicio en la forma y oportunidad señaladas, las rentas deberán ser atribuidas en la misma proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa. Si sólo algunos de los socios o accionistas han pagado a la sociedad la parte del capital al que se han obligado, la atribución de rentas se efectuará sólo respecto de los socios o accionistas que han suscrito y pagado todo o una parte de su obligación de aporte, en la proporción que a cada uno corresponda sobre el capital efectivamente pagado.

En tales casos, y sólo para efectos de calcular la proporción correspondiente a cada socio o accionista que haya enterado su aporte, se entenderá que el capital corresponde al 100% del capital efectivamente pagado.

Si el capital solamente se encuentra suscrito y pendiente de pago en su totalidad, la atribución de rentas se efectuará a todos los socios o accionistas, en la proporción en que hayan acordado enterar dicho capital.

Tratándose de comunidades, cuando no pueda aplicarse la primera regla de atribución, ésta se efectuará en la proporción de la cuota o parte que a cada comunero corresponda sobre el bien adquirido en comunidad.

El Servicio, para facilitar el cumplimiento tributario, podrá poner a disposición de los contribuyentes la información de las rentas y créditos declarados por las empresas en las que participa.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 4 sobre esta materia.

3) Tributación que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, sobre las rentas determinadas por éstas.

La tributación que afecta a los propietarios²⁵, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sobre las rentas percibidas o devengadas por éstas, o bien, sobre las rentas que les hayan sido atribuidas a las mismas, se sujeta a lo dispuesto por dicha norma y a las siguientes instrucciones:

3.1) Rentas o cantidades que se gravan con el IGC o IA²⁶.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de sociedades por acciones, cuyas empresas se encuentran sujetas al régimen de renta atribuida, quedarán gravados con el IGC o IA, según corresponda, sobre las siguientes rentas o cantidades:

a) Sobre las rentas que la empresa, comunidad o sociedad les atribuya conforme a las reglas de la letra A), del artículo 14 de la LIR y demás disposiciones legales, correspondientes a rentas o cantidades percibidas o devengadas en el mismo ejercicio por la empresa, o a rentas que le hayan sido atribuidas desde otras empresas sujetas a las disposiciones del N°1 de la letra C), del artículo 14 de la LIR, o a la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, según corresponda.

En el N° 3.3) siguiente se analiza con mayor detalle este hecho gravado.

²⁵ Para los efectos analizados, quedan comprendidos bajo el concepto de propietarios, el dueño de la empresa individual, el titular de una EIRL, el contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile y las sociedades o personas jurídicas que tengan en Chile cualquier clase de establecimiento permanente según el N°1, del artículo 58 de la LIR.

²⁶ El N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, establece las rentas o cantidades que se afectan con el IGC o IA bajo este régimen.

b) 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 rentas exentas de IGC o IA, según corresponda, de ingresos no constitutivos de renta, o de cantidades que ya han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.

En el N° 3.4) siguiente se analiza con mayor detalle este hecho gravado.

3.2) Registros que deben llevar las empresas sujetas al régimen de renta atribuida para el control de dicha tributación²⁷.

Para el control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, y con el objeto de mantener un detalle de las cantidades que se encuentran liberadas de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución, así como también para determinar en qué oportunidad tales retiros, remesas o distribuciones se afectan con el IGC o IA, según corresponda, y el crédito por IDPC a que éstas tendrán derecho, se establece la obligación para estos contribuyentes de efectuar y mantener los siguientes registros.

A diferencia del régimen actual en que se controla el saldo de FUT determinado por cada año, a partir del 1° de enero de 2017, no será necesario efectuar una separación del saldo de estos registros por cada ejercicio comercial, sino que se efectuará un control de las Rentas Empresariales, considerando los remanentes de tales registros provenientes del ejercicio anterior, y aquellos que se determinen para el ejercicio siguiente, y así sucesivamente.

a) Rentas Atribuidas Propias (RAP)²⁸.

En este registro, los contribuyentes deberán efectuar las siguientes anotaciones, según corresponda:

a.1) Rentas propias que deben ser atribuidas.

Estas sumas se anotarán al término del año comercial respectivo, incluyendo.

- i)** El saldo positivo de la RLI determinada conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, de acuerdo a lo señalado en el N° 1.2) de esta letra B)²⁹.
- ii)** Las rentas o cantidades afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, percibidas por la empresa a título de retiros o distribuciones efectuadas desde empresas, comunidades o sociedades.

Estas sumas, según se analizó en el N° 1.2) de esta letra B), siempre estarán formando parte de la RLI determinada por el contribuyente de acuerdo a lo establecido en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, debidamente incrementadas en la forma establecida en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62, todos de la LIR, y por tanto, se atribuyen como parte de dicha RLI según lo indicado. Es decir, no debe efectuarse una nueva anotación por este concepto, al haberse incorporado en dicha RLI.
- iii)** Las rentas percibidas o devengadas por la empresa que se encuentren exentas del IDPC, determinadas también conforme a lo dispuesto en el numeral i) anterior.
- iv)** Otras cantidades percibidas o devengadas por la propia empresa durante el año comercial respectivo, que no haya formado parte de la RLI o de las rentas exentas del IDPC, pero que igualmente se encuentren gravadas con IGC o IA, según corresponda.

La sumatoria de estas rentas o cantidades, conforman la renta generada u obtenida por la propia empresa durante el año comercial respectivo, la que debe ser atribuida a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, según se indica en el N° 3.3) siguiente, y se sumará al remanente de dichas cantidades proveniente del ejercicio anterior que se mantengan acumuladas en la empresa.

Deberá también informarse a los dueños, comuneros, socios o accionistas a quiénes se atribuyó la renta y en qué proporción.

²⁷ Según lo dispuesto en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

²⁸ Establecido en la letra a), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

²⁹ Según lo dispuesto en el la letra a), del N°2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

a.2) Imputación de gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR.

Al término del año comercial respectivo, se deberá rebajar de este registro, siguiendo el orden cronológico en que hayan sido pagadas durante dicho año, las cantidades a que se refiere el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, reajustadas de acuerdo a la variación experimentada por el IPC entre el mes que precede al de su pago, retiro o desembolso, y el mes anterior al de término del ejercicio.

Dicha imputación se efectúa a todo evento, considerando que tales sumas disminuyen el capital propio tributario de la empresa y no forman parte de las rentas o cantidades susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, y por tanto, deben rebajarse con el objeto de reflejar el saldo neto de dichas utilidades que se mantienen disponibles en la empresa.

Si luego de efectuar la imputación de estas partidas, resulta un saldo positivo de este registro, éste constituirá el saldo disponible para ser imputados los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa durante dicho ejercicio hasta agotar dicho saldo, todo lo cual se explica con mayor detalle en el N° 3.4) siguiente.

Si como resultado de la imputación de las partidas señaladas se origina un saldo negativo de este registro, éste deberá ser reajustado por la variación del IPC entre el mes anterior al cierre del ejercicio en que se originó y el mes anterior al de cierre del ejercicio siguiente, para rebajarse de las rentas o cantidades que deban atribuirse en dicho ejercicio o en los siguientes.

Cabe señalar que los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a las cantidades acumuladas en la empresa y anotadas en este registro, se considerarán para todos los efectos de la LIR como ingresos no constitutivos de renta. De esta forma, los propietarios, comuneros, socios o accionistas que perciben tales retiros, remesas o distribuciones, no se afectarán con IDPC, IGC o IA, así como tampoco deberán incluir dichas sumas en la base imponible del IGC para los efectos de aplicar la progresividad de dicho impuesto, conforme a lo señalado en el artículo 54 N° 3 de la LIR.

b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (FUF)³⁰

Los contribuyentes que apliquen el régimen de depreciación acelerada a que se refiere el N° 5 y/o 5 bis de la Ley de la Renta, solo considerarán dicha depreciación para los efectos de la primera categoría. Por lo tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará como una renta afecta a IGC o IA para la imputación de retiros, remesas o distribuciones.

El cálculo de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada debe ser determinada activo por activo, anotándose en este registro la diferencia del período. De estas diferencias se rebajarán las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada de los bienes, siempre que las primeras diferencias no hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas previamente.

Cuando se efectúen retiros o distribuciones con cargo a este registro, dichos repartos quedarán afectos a los IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC a que se refieren los artículos 56 N° 3 y 63 de la Ley de la renta, que se encuentre acumulado en el registro de créditos establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR.

Cabe hacer presente, que cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada en la primera categoría, la depreciación normal pasa a ser obligatoriamente un procedimiento simultáneo, para la determinación de las rentas susceptibles de ser retiradas o distribuidas y que se controlan en este registro. Por lo tanto, es factible concluir que se está frente a dos normas complementarias de aplicación conjunta, que tienen por objeto permitir al contribuyente conocer el resultado de la comparación entre ellas, para la imputación de retiros, remesas o distribuciones que efectúen sus propietarios.

Finalmente, las empresas que se acojan a algún régimen de depreciación acelerada, deberán mantener, a disposición de este Servicio, registrado en sus libros contables todo el procedimiento de la depreciación tanto acelerada como la normal, de cada bien del activo inmovilizado, y la diferencia que se determina de la comparación de ambas partidas.

³⁰ Letra b), del número 4.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Cabe hacer presente, que conforme al inciso final del literal iii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780³¹, el saldo de la diferencia entre depreciación normal y acelerada determinada al 31 de diciembre de 2016, se entenderán incorporadas a contar del 1° de enero de 2017, al registro de la letra b), del número 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Es decir, los contribuyentes que mantengan al 31 de diciembre de 2016 un saldo en el registro FUF, deberán considerarlo como remanente inicial del mismo registro al 1° de enero de 2017, para efectos de ser considerado para resolver la situación tributaria de los retiros o dividendos que soporte la empresa o sociedad a contar de dicha fecha.

c) Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)³².

En este registro, los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, según corresponda:

- i) Las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por el contribuyente, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.
- ii) Los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

También forman parte de estos ingresos los retiros y dividendos percibidos que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR. En esta situación se encuentran los retiros y dividendos percibidos de empresas acogidas al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter y/o del N° 1 y 2, de la letra C), del artículo 14.

Igualmente, formarán parte de este grupo de rentas aquellas percibidas a título de retiros o dividendos con cargo al registro RAP, de empresas acogidas al régimen de renta atribuida, en consideración que el inciso final de la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las califica como ingreso no constitutivo de renta. Sin embargo, estas cantidades deberán ser controladas en una columna separada dentro de los ingresos no renta, con el objeto de certificarlas como tales, pero con la característica de que ya han sido gravadas con los impuestos de la LIR. Dicha certificación tiene especial relevancia en el caso que los propietarios deseen invocar como crédito los impuestos pagados en Chile en sus respectivos países.

Cabe señalar además que para determinar el resultado neto de las rentas o cantidades que deben incorporarse en cada una de las columnas señaladas, deberán deducirse de éstos, al término del año comercial respectivo y en forma previa a incorporar dichas cantidades al registro, y de la imputación de retiros, remesas o distribuciones, los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a cada una de estas rentas o cantidades, según lo establecido en la letra e), del N° 1, del artículo 33 de la LIR. De esta manera, se incorporarán al citado registro, las cantidades netas o líquidas susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, ya rebajados los gastos, costos o desembolsos referidos. Si producto de esta imputación se determina un saldo negativo, éste deberá reajustarse por la variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al cierre del ejercicio y el mes anterior al cierre del ejercicio siguiente, para imputarse a las rentas o cantidades que se determinen a esa fecha, y así sucesivamente³³.

El saldo positivo que resulte después de las anotaciones e imputaciones a que se refieren los párrafos anteriores, conformará el remanente para el ejercicio siguiente del monto de rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta y rentas que han completado totalmente su tributación, de los que se deducirán hasta agotarse, los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa en la forma señalada en el N° 3.4) siguiente.

En este registro deberá incorporarse como remanente inicial al 1° de enero de 2017, las rentas acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUNT, clasificando las rentas de acuerdo a su naturaleza en los siguientes términos³⁴:

³¹ En su texto modificado por la Ley N° 20.899.

³² Establecido en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

³³ Sobre esta materia, resultan aplicables las instrucciones impartidas por este Servicio en la Circular N° 68 de 2010, en todo aquello que resulte pertinente.

³⁴ De acuerdo al inciso 4°, del numeral iii), de la letra b), del N° 1.-, N° I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

- Las rentas exentas del registro FUNT se incorporarán como exentas del registro REX.
- Los ingresos no rentas y aquellas que se afectaron con el impuesto primera categoría en carácter de único del registro FUNT se incorporarán como ingresos no renta del registro REX.

También deberán incorporarse en una columna separada las rentas acumuladas en el registro FUNT que se afectaron con el impuesto sustitutivo conforme al N° 11, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 de 2014 y artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899 de 2016.

d) Saldo Acumulado de Créditos (SAC)³⁵.

Este registro tiene por objeto llevar un control de los créditos por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR.

Se hace presente que, en ningún caso formará parte de los créditos que se controlan en este registro, el IDPC correspondiente a la RLI del ejercicio, por cuanto, dicho impuesto se imputará como crédito contra el IGC o IA, según corresponda, que se determine en el mismo ejercicio sobre la renta que se atribuye a los propietarios, comuneros, socios o accionistas respectivos.

Ahora bien, el saldo acumulado de créditos podrá estar conformado, según proceda, de aquellos créditos generados a partir del 1° de enero de 2017 en adelante, como también de aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 provenientes de los créditos acumulados en el registro del Fondo de Utilidades Tributables, los cuales contienen créditos contra los impuestos de primera categoría y de aquellos créditos contra los impuestos finales respectivamente.

d.1. Créditos generados a contar del 1° de enero de 2017 en adelante, entre otros:

i) De acuerdo a lo establecido en el inciso 2°, de la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se debe incorporar la suma del monto del impuesto pagado por la empresa con ocasión del cambio de régimen de tributación desde el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, al régimen de renta atribuida, en virtud de lo establecido en la letra b), del N° 1.-, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, considerándose este impuesto, como una partida de aquellas a que se refiere el inciso segundo del artículo 21, de la LIR, materia que se analiza en los siguientes capítulos que instruyen sobre los efectos del cambio de régimen de tributación.

La incorporación de este impuesto al SAC deberá efectuarse a contar del 1° de enero del año comercial en que conforme a lo indicado, deba tributar bajo el régimen de renta atribuida.

ii) Conforme con lo dispuesto en el inciso 2°, de la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, también formará parte del saldo de este registro, el impuesto a que se refiere el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, aplicado sobre las rentas que se determinen al término de giro de una empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR cuando ésta resulte absorbida por una empresa sujeta al régimen de renta atribuida, materia que se analiza en los siguientes capítulos sobre los efectos de los procesos de reorganización empresarial.

En tal caso, el impuesto pagado por la empresa que termina su giro, se incorporará al SAC de la empresa absorbente a la fecha de la fusión.

iii) En virtud de lo establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, se incorporará a este registro, el crédito por el impuesto establecido en dicha norma aplicado sobre las rentas que se entienden retiradas al término de giro de una empresa, en la parte o proporción en que participa la empresa sujeta al régimen de renta atribuida, atendida su calidad de propietario, comunero, socio o accionista de la empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR que termina su giro, situación que se analiza con mayor detalle en los capítulos siguientes.

En este caso, el impuesto pagado por la empresa que cesa en sus actividades, en la proporción que corresponda, se incorporará al SAC de la empresa propietaria, comunera, socia o accionista al cierre del año comercial en que ocurra dicho término de giro.

³⁵ Establecido en la letra d), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

d.2. Créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016³⁶:

i) Saldo de créditos e incremento por impuesto de primera categoría a que se refiere los artículos 54, 56 número 3), 62 y 63 de la Ley sobre Impuesto a Renta según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

ii) Saldo de créditos total disponible contra los impuestos finales según los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 41 A y 41 C de la LIR, formarán parte de este registro, los créditos contra los impuestos finales que hubieran correspondido sobre las utilidades tributables acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables, los cuales se considerarán distribuidos a los empresarios, comuneros, socios o accionistas, conjuntamente con las distribuciones, remesas o retiros afectos a los IGC o IA, según corresponda.

El tratamiento de estos créditos será instruido en una nueva Circular que se emitirá al efecto.

La incorporación de estos créditos al SAC deberá efectuarse al término del año comercial en que dichos créditos se determinen, sin aplicar reajuste alguno.

De este registro se deducirá el monto de crédito que corresponda otorgar sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA, determinado en la forma señalada en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, lo que se instruye en la letra c), del N° 3.4) siguiente.

Cabe hacer presente, que los créditos por impuestos pagados en el exterior en contra de los impuestos finales, que corresponden a la diferencia que resulten de restar al crédito total disponible a que se refieren las normas del artículo 41 A) y 41 C), de la LIR, el crédito imputable al IDPC, generados a contar del 1° de enero de 2017, tratándose de contribuyentes sujetos a los normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se asignarán en el mismo ejercicio en que se determinen, de manera proporcional a la renta líquida imponible que deba atribuirse, para afectarse con los IGC o IA, según corresponda, en la forma que dispone los artículos 56 número 3) y 63, de la LIR.

Ahora bien, si en el ejercicio comercial en el cual se genera este crédito contra los impuestos finales, el contribuyente determina una pérdida tributaria, de acuerdo al mecanismo de determinación de la RLI establecido en los artículos 29° al 33° de la LIR, el crédito contra los impuestos finales determinado, se extinguirá total o proporcionalmente según corresponda.

Se hace presente que de acuerdo a lo establecido en el párrafo anterior, es decir, si el contribuyente sujetos a los normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, determina una pérdida tributaria y en ese ejercicio comercial percibe retiros o dividendos provenientes de empresas constituidas en el país afectos a los IGC o IA y que tengan derecho al crédito por impuestos finales, dichas rentas y créditos serán absorbidos de acuerdo a la letra c), del 1.2), de la letra B), de esta circular, sin derecho a devolución.

Cabe precisar que se deberá controlar en forma separada, aquella parte de los créditos por IDPC referidos que otorgan derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación, de aquellos créditos que no otorgan tal derecho, siendo el propio contribuyente quien decidirá cuál de estos se imputará en primer término. 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 territorial (contribuciones de bienes raíces), o bien, al impuesto del N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, cuando ha sido pagado con cualquiera de los referidos créditos, el que también mantendrá tal carácter en la parte cubierta por éstos.

Finalmente, se precisa que la información incorporada en los registros señalados en las letras a), b), c), y d), anteriores, servirá de base para que el contribuyente declare a este Servicio, en la forma y plazo que determine mediante resolución, el nombre y número de RUT del propietario, comunero, socio o accionista; la proporción de la renta que se le ha atribuido en el ejercicio respectivo; los retiros, remesas o distribuciones que se han imputado a tales sumas, y los demás antecedentes que estime pertinentes, conforme a lo establecido en el N° 6, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

e) Registro y control del saldo de FUT, FUNT, FUR y de retiros en exceso pendientes de tributación que mantenga la empresa al 31 de diciembre de 2016.

³⁶ Numeral iii) de la letra b) del N°1 del Numeral I. del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

De acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias de la Ley³⁷, los contribuyentes sujetos al IDPC que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, deberán determinar al 31 de diciembre de 2016 e informar al Servicio mediante declaración jurada que deberá ser presentada antes del 15 de marzo de 2017, en la forma que se establecerá por resolución, los siguientes antecedentes:

i) El saldo de utilidades que se registre en el FUT a que se refiere la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, el crédito e incremento por IDPC³⁸ que corresponda sobre dichas utilidades, así como el saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales³⁹.

No obstante a lo anterior, se determinará a contar del 1° de enero de 2017, un saldo acumulado de todas las cantidades que se mantengan en el registro del Fondo de Utilidades Tributables, de igual forma, se determinará un saldo acumulado de todos los créditos e incremento por impuesto de primera categoría, según lo establece los artículo 54, 56 número 3), 62 y 63 de la LIR, según texto vigente al 31 de diciembre de 2016, y separadamente un saldo de créditos total disponible contra los impuestos finales, de acuerdo a los artículos 41 A y 41 C, de la LIR, considerando su naturaleza si son o no susceptibles de devolver.

Al respecto, es preciso señalar que tratándose de las partidas a que se refiere el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, que han formado parte de la RLI determinada al 31 de diciembre de 2016 u otra anterior, y cuyo pago se verifique a contar del año comercial 2017 o en los ejercicios siguientes, (salvo el caso del IDPC), deberán deducirse del saldo de rentas acumuladas en este registro, aplicándose las normas legales e instrucciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016.

Si a la fecha señalada, la empresa determina un saldo negativo en el registro FUT proveniente de una PT que no resultó absorbida por utilidades acumuladas conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, ésta podrá deducirse como gasto, reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación del IPC comprendido entre el mes de noviembre de 2016 y el mes anterior al cierre del ejercicio en que proceda su deducción, en la forma señalada en el N° 3, del artículo 31 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, de acuerdo con lo instruido en la letra c), del N° 1.2) anterior. Si el saldo negativo tiene su origen en partidas distintas a la PT (por ejemplo: deducción de gastos rechazados efectuada en el FUT), solamente deberá mantenerse el control de dicho remanente negativo hasta el 31 de diciembre de 2016, e informarlo a este Servicio, sin que tenga efecto tributario alguno respecto de las rentas que se generen a partir del año comercial 2017.

ii) El saldo de utilidades que se registre en el FUR a que se refiere el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, el crédito e incremento por IDPC que corresponda sobre dichas utilidades, así como el saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales, según proceda.

Cabe señalar que en este registro se controlan los aportes recibidos por las sociedades de personas así como la adquisición de acciones de pago que hubieren efectuado accionistas de una sociedad anónima, financiados con rentas o cantidades retiradas de otra empresa obligada a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa mediante el mecanismo de reinversión, cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016⁴⁰.

Se deberá mantener el control en este registro, de la individualización del socio o accionista que efectuó el aporte o adquirió las acciones, la oportunidad en que se materializó dicho aporte o adquisición, el tipo de utilidad de que se trata, controlando separadamente de las rentas afectas al IGC o IA, las rentas exentas de dichos tributos y los ingresos no constitutivos de renta, además del crédito e incremento por el IDPC, según corresponda⁴¹.

³⁷ Según la letra a), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificado por el literal i., letra a., N°5, del artículo 8°.-, de la Ley N°20.899.

³⁸ Crédito e incremento a que se refieren los artículos 54, 56 N° 3, 62 y 63 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

³⁹ Saldo de crédito total disponible imputables contra los impuestos finales, determinado de acuerdo a lo establecido en la letra A), del artículo 41 A y 41 C de la LIR, según el texto vigente de dichas normas al 31 de diciembre de 2016.

⁴⁰ Las instrucciones sobre esta materia se encuentran contenidas en la Circular N° 10 de 2015.

⁴¹ Según lo dispuesto en el numeral ii), de la letra a), del N° 1 y N° 2, ambos del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 de 2014

Finalmente, se deberá mantener el control de dichas cantidades con el objeto de que sean afectadas con el IGC o IA, según corresponda, al momento de la enajenación de los derechos o acciones, al momento de efectuar una devolución de capital o al término de giro de la empresa, según corresponda.

iii) El saldo de utilidades que se registre en el FUNT a que se refiere el inciso 1°, de la letra b), del N° 3, del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, identificando las rentas exentas del IGC o IA, y los ingresos no constitutivos de renta, incluyendo dentro de éstas las cantidades que se afectaron con el IDPC en carácter de único. Adicionalmente a ello, cuando el contribuyente opte por el pago del Impuesto Sustitutivo al FUT⁴², deberá considerar como rentas que cumplieron su tributación e incorporarlas al registro del Fondo de Utilidades No Tributables en una columna separada, en atención a que dichas rentas no deben ser consideradas en el orden de imputación de acuerdo al artículo 14, de la LIR.

Ahora bien, dichas cantidades se entenderán formando parte a contar del 1° de enero de 2017⁴³, del registro establecido en la letra c), del número 4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR, como rentas exentas de los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, o ingresos No constitutivos de renta, considerándolo como un remanente proveniente del ejercicio anterior, no obstante, las cantidades que se afectaron con el impuesto de primera categoría en carácter de único, se incluirán como ingresos no constitutivos de renta.

Si al 31 de diciembre de 2016, la empresa determina un saldo negativo en este registro, producto de la imputación de costos y gastos asociados a este tipo de rentas, tales partidas deberán deducirse de los ingresos, rentas o cantidades del mismo tipo que se generen en los ejercicios siguientes, conforme a lo dispuesto en la letra e), del N° 1, del artículo 33 de la LIR, a partir del año comercial 2017, debiendo traspasarse dicho saldo negativo al registro REX, a que se refiere la letra c), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, rebajándose de las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta que se obtengan a partir de ese año, según corresponda.

iv) El saldo de retiros en exceso que se mantengan en la empresa al 31 de diciembre de 2016 como pendientes de tributación, con identificación del socio que efectuó tales retiros o de su cesionario⁴⁴.

El tratamiento tributario de dichos retiros en exceso se encuentra regulado en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, cuestión que se analiza más adelante.⁴⁵

v) El saldo de utilidades (Fondo de Utilidades Financieras o FUF) correspondiente a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal a que se refiere el N° 5, del artículo 31 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, originada producto de la aplicación de lo dispuesto en los N°s 5° y 5 bis, de dicho artículo.

Estas cantidades, así determinadas, según lo dispuesto por la letra b) del N° 1 del numeral I del artículo 3° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, se entenderán formando parte a contar del 1° de enero de 2017⁴⁶ del registro de la letra b), del número 4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR., las cuales se deberán considerar como remanentes provenientes del ejercicio anterior.

vi) El monto que se determine por la diferencia positiva que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario determinados al 31 de diciembre de 2016⁴⁷, el saldo de FUT, FUR y FUNT a que se refieren los numerales i) al iii) precedentes, y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la

⁴² Impuesto establecido en el N° 11 del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 y en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899.

⁴³ Literal ii., de la letra a., del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899.

⁴⁴ Las instrucciones de este Servicio sobre el tratamiento tributario de los retiros en exceso determinados hasta el 31 de diciembre de 2014, durante los años comerciales 2015 y 2016, se encuentran contenidas en la Circular N° 10 de 2015.

⁴⁵ Modificado por el literal v., de la letra a., del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899, de 2016.

⁴⁶ Modificado por el literal ii., de la letra a., del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899, de 2016.

⁴⁷ De acuerdo al número 1, del artículo 41 de la LIR.

variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectuó el aporte, aumento o disminución y el mes de noviembre de 2016.

No se considerarán dentro de los valores de aporte o de aumentos de capital, aquellos que han sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado, cuando se encuentren comprendidas en el FUT o FUR respectivo.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, mantendrán un control separado del saldo total de las utilidades tributables acumuladas en el FUT, con el objeto de determinar la tasa de crédito a asignar a los retiros, remesas o distribuciones de dividendos afectos a los impuestos Global Complementario o adicional, según corresponda. No obstante a ello, si el contribuyente opta por el pago del Impuesto Sustitutivo al FUT⁴⁸, deberá considerar la deducción de dichas rentas que cumplieron su tributación e incorporarlas al registro del Fondo de Utilidades No Tributables en una columna separada, en atención a que dichas rentas no deben ser consideradas en el orden de imputación de acuerdo al artículo 14, de la LIR.

Respecto de las cantidades anotadas en el FUR, también se deberá mantener el control de dichas cantidades, las que se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, al momento de la enajenación de los derechos o acciones, al momento de efectuar una devolución de capital, al término de giro de la empresa o, cuando exista cambio de régimen de la letra A), del artículo 14, de la LIR, al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, según corresponda, todo lo cual se instruye en el número 1, del numeral ii), de la letra b), del N° 3.4) siguiente.

También se deberá mantener el control de los saldos de retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2016⁴⁹, cuya imputación se efectuará en el orden que establece la Ley y que se analiza en el número 2, de la letra b), del N° 3.4.- siguiente.

La forma de llevar los registros a que se refieren las letras a) a la d) anteriores, será establecida por este Servicio mediante resolución que emitirá para tal efecto⁵⁰.

3.3) Tributación que les afecta sobre las rentas que les sean atribuidas.

a) Contribuyentes gravados.

i) Contribuyentes del IGC.

Estarán gravados con el IGC los contribuyentes personas naturales domiciliados o residentes en Chile, que sean empresarios individuales, titulares de una EIRL, comuneros, socios de sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), o accionistas de sociedades por acciones de empresas obligadas a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, desde las cuales se les atribuyan rentas conforme a la letra A), del artículo 14; a la letra A) del artículo 14 ter; y a la letra C) del artículo 14; al artículo 38 bis N°s 1 y 4, todos de la LIR

ii) Contribuyentes del IA.

Estarán gravados con el IA los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean propietarios, comuneros, socios de sociedades de personas, excluidas las en comandita por acciones o accionistas de sociedades por acciones, que se encuentren obligadas a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, desde las cuales se les atribuya rentas conforme a las letras A) y C)⁵¹, del artículo 14, del artículo 14 ter, y contribuyentes del artículo 38 bis N°s 1 y 4, todos de la LIR.

⁴⁸ Impuesto establecido en el N° 11 del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 y en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899.

⁴⁹ Según lo dispuesto en el párrafo 2°, del N° 4, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, modificado por el literal v., de la letra a., del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899.

⁵⁰ Según lo dispuesto en el N° 1, de la letra F), del artículo 14 de la LIR.

⁵¹ Las normas del inciso iv, del número 1, del artículo 34, de la LIR, establecen que solo podrán acogerse a las disposiciones, las personas naturales que actúen como EI, EIRL, Comunidades, Cooperativas, sociedad de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

En concordancia con estas normas, la Ley modificó los artículos 58, 60 y 62 de la LIR, con el objeto de adecuarlos al nuevo régimen de renta atribuida⁵².

b) Determinación de las rentas atribuidas que forman parte de la base imponible.

i) Contribuyentes del IGC.

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 2°, del N° 1, del artículo 54 de la LIR⁵³, los contribuyentes del IGC deberán incorporar en la determinación de la renta bruta global, las rentas o cantidades atribuidas por la empresa, comunidad, o sociedad de la que son propietarios, comuneros, socios o accionistas, según corresponda.

La renta atribuida que deben incorporar en la referida base imponible, está conformada por la proporción que le corresponda sobre las rentas generadas por la propia empresa, y la renta atribuida a la empresa por otros contribuyentes en los que participa, de acuerdo a lo señalado en el numeral iii), de la letra a), del N° 2) anterior.

En este caso no procede incrementar la base imponible en una cantidad equivalente al crédito por IDPC, atendido que se incorpora en ésta una proporción o el total de la renta bruta, según corresponda.

ii) Contribuyentes del IA.

Según lo establecido en el inciso 1°, del artículo 62 de la LIR⁵⁴, para determinar la base afecta a IA, se deben incluir las rentas o cantidades atribuidas por la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en conformidad a lo dispuesto en los artículos 14 letras A) y C), 14 ter letra A), y 38 bis de la misma ley, según corresponda.

La renta atribuida que deben reconocer los contribuyentes del N° 1 y en el caso de accionistas de Sociedades por Acciones en el N° 2 del artículo 58 y del inciso 1°, del artículo 60, ambos de la LIR, está conformada por la proporción que le corresponda sobre las rentas generadas por la propia empresa, y la renta atribuida a la empresa por otros contribuyentes en los que participa, de acuerdo a lo señalado en el numeral iii), de la letra a), del N° 2) anterior.

Tampoco procede en este caso incrementar la base imponible afecta a impuesto por una cantidad equivalente al crédito por IDPC, atendido que se incorpora en ésta, una proporción o el total de la renta bruta, según corresponda.

c) Tasa del impuesto.

i) Contribuyentes del IGC.

Tales contribuyentes se gravarán sobre el conjunto de las rentas incorporadas en su base imponible, incluyendo aquellas que les sean atribuidas de acuerdo a lo señalado, aplicando las escalas de tasas establecidas en el artículo 52 de la LIR.

ii) Contribuyentes del IA.

De conformidad a lo dispuesto en el artículo 58 y en el inciso 1° del artículo 60, ambos de la LIR, la tasa de IA aplicable sobre las rentas atribuidas al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile es de un 35%.

d) Crédito por IDPC.

De conformidad con lo establecido en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, en concordancia con el párrafo final del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la misma ley, sobre las rentas atribuidas que se incorporen en la base imponible del IGC o IA, según corresponda, los contribuyentes tendrán derecho al crédito por IDPC en contra del

⁵² A través de los números 39) letras a) y b), 41) y 42) del artículo 1° de la Ley de la Ley N° 20.780.

⁵³ Modificado por el N° 34, del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

⁵⁴ Modificado por la letra a), del N° 42) del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

impuesto respectivo, el que será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades atribuidas, la misma tasa del IDPC con que se afectaron dichas rentas. Tratándose de rentas atribuidas por terceros⁵⁵, el crédito por IDPC corresponderá a la misma cantidad que hubiere afectado a la empresa que las atribuye en primer término.

La empresa, comunidad o sociedad respectiva, deberá certificar a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas el monto de las rentas atribuidas por aplicación de las normas de atribución analizadas, así como los créditos por IDPC que corresponden sobre dichas rentas.

e) Normas sobre declaración de los impuestos finales en relación a la renta atribuida.

La Ley incorporó modificaciones al artículo 65 de la LIR⁵⁶, principalmente con el objeto de adecuar las disposiciones relativas a los sujetos que se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuesto a la renta, en relación con el nuevo régimen establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR.

De acuerdo con lo anterior, estarán obligados a presentar una declaración anual de impuestos sobre las rentas que le hayan sido atribuidas en el año comercial respectivo:

- i) Los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR, sobre las rentas que se les atribuya⁵⁷.
- ii) Los contribuyentes del IGC, quienes deben incluir en la base imponible gravada con dicho impuesto, las rentas atribuidas provenientes de la empresa, comunidad o sociedad de la que son propietarios, comuneros, socios de sociedades de personas, excluidas las en comandita por acciones, o accionistas de sociedades por acciones, según corresponda⁵⁸.
- iii) Los contribuyentes del inciso 1°, del artículo 60 de la LIR, por las rentas atribuidas provenientes de la empresa, comunidad o sociedad de la que son propietarios, comuneros o socios, según corresponda⁵⁹.
- iv) Los contribuyentes del N° 2, del artículo 58 de la LIR, por las rentas atribuidas provenientes de SpA⁶⁰.

f) Retención de IA sobre la renta atribuida.

La LIR establece en el inciso sexto del N°4, del artículo 74 normas de retención sobre las cantidades que de acuerdo a los artículos 38 bis, letras A), o C), del artículo 14, y de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, deban atribuirse a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, cuya tasa será del 35% con derecho al crédito, cuando corresponda, de acuerdo a lo establecido en el artículo 63 de la LIR, sin perjuicio de las obligaciones de declaración y pago comentadas en la letra e) anterior. La retención en estos casos se declarará en conformidad a los artículos 65, número 1 y 69.

3.4) Tributación que les afecta sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA.

El N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, dispone que los empresarios individuales, propietarios de EIRL, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la misma ley, los comuneros, socios de sociedades de personas (excluidas las en comandita por acciones) o accionistas de Sociedades por Acciones sujetas a las disposiciones de la letra A), del referido artículo 14, además de quedar gravados con IGC o IA, según corresponda, sobre la renta que la empresa les atribuya, quedarán gravados también sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la respectiva empresa, comunidad o sociedad, cuando tales sumas se encuentren afectas a tales impuestos, todo ello de acuerdo con las reglas establecidas en el N° 5, de la letra A), del mismo artículo.

⁵⁵ En el caso de contribuyentes de la letra A), del artículo 14 ter, de las letras A) y C) del 14 de la LIR, según corresponda.

⁵⁶ Modificaciones efectuadas por el N° 44), del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

⁵⁷ Según lo dispuesto en el N° 1, del artículo 65 de la LIR.

⁵⁸ Según lo dispuesto en el N° 3, del artículo 65 de la LIR.

⁵⁹ Según lo dispuesto en el N° 4, del artículo 65 de la LIR.

⁶⁰ Según lo dispuesto en la parte final del N° 4, del artículo 65 de la LIR.

En consecuencia, los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen desde la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de renta atribuida, quedarán gravados con el IGC o IA, según corresponda y de conformidad a lo que se señala a continuación, salvo que se trate de rentas exentas de los referidos tributos, de ingresos no constitutivos de renta, o de sumas que han completado totalmente su tributación, según sea el caso.

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

Para determinar en qué casos los retiros, remesas o distribuciones efectuados desde la empresa, comunidad o sociedad se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, se estará a las normas establecidas en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y en el N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley⁶¹.

Cobra especial relevancia entonces, el control de los distintos tipos de rentas o cantidades acumuladas en la empresa, según la naturaleza de las mismas, lo que se logra a través de la mantención de los registros que deben llevar los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, según lo analizado en el N° 3.2) anterior.

De esta manera, los retiros, remesas o distribuciones, como regla general, definen su tributación al término del año en que ocurren, imputándose en aquella proporción que representen los retiros, remesas o distribuciones efectuados por cada propietario, comunero, socio o accionista, debidamente reajustados de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que éstos se efectúen y el mes que precede al término del año comercial respectivo, sobre el total de ellos hasta agotar el saldo positivo que se determine, de las rentas o cantidades acumuladas en los registros RAP, FUF, y REX, según sus saldos al término del año.

De acuerdo a lo anterior, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en el siguiente orden:

i) En primer lugar, a las cantidades acumuladas en el registro RAP. En tal caso, dichos retiros, remesas o distribuciones quedarán liberados de toda tributación, por cuanto se trata de rentas que ya han completado su tributación con los impuestos de la LIR al momento de ser atribuidas. En consecuencia, dichas sumas no deben incorporarse en la base imponible del IGC o IA.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a las utilidades acumuladas en este registro, y éstos sean percibidos por contribuyentes de la primera categoría⁶², se incorporarán al término del año comercial en que se perciba, al registro REX que debe llevar la empresa sujeta al régimen de renta atribuida, clasificándolo para todos los efectos como ingresos no constitutivos de renta.

ii) En segundo lugar, se imputarán al registro denominado FUF. En tal caso, dichos retiros, remesas o distribuciones, siempre se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, cuando sean percibidos por contribuyentes de los referidos impuestos finales. Por otra parte, si son percibidos por un contribuyente de primera categoría⁶³, que determina su renta a través de contabilidad completa y balance, sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14, de la LIR, deberán incorporar como parte de la Renta Líquida Imponible las rentas o cantidades, de acuerdo a las normas del N°5, del artículo 33, de la LIR, debidamente incrementadas, según corresponda.

Ahora bien, en general, los retiros, remesas o distribuciones imputados a las cantidades a que se refiere este numeral ii), tendrán derecho al crédito por IDPC, en la medida que el registro SAC mantenga un remanente de dichos créditos, el que se determinará en la forma que se indica en la letra c) siguiente.

iii) En tercer lugar, se imputarán al registro REX, de acuerdo al siguiente orden:

i) Comenzando por las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por el contribuyente, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

⁶¹ Modificado por el literal iii. de la letra a., del N°5., del artículo 8°, de la Ley N° 20.899.

⁶² Caso exclusivo del Empresario Individual.

⁶³ Caso exclusivo del Empresario Individual.

ii) Luego a los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

Estos, pueden estar conformados por retiros y/o dividendos percibidos que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR. En esta situación se encuentran los retiros y dividendos percibidos de empresas acogidas al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter y/o del N° 1 y 2, de la letra C), del artículo 14.

Igualmente, formarán parte de este grupo de rentas aquellas percibidas a título de retiros o dividendos con cargo al registro RAP⁶⁴, de empresas acogidas al régimen de renta atribuida, en consideración a que la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las califica como ingreso no constitutivo de renta. Sin embargo, estas cantidades deberán ser controladas en una columna separada dentro de los ingresos no renta, con el objeto de certificarlas como tales, pero con la característica de que ya han sido gravadas con los impuestos de la LIR. Dicha certificación tiene especial relevancia en el caso que los propietarios deseen invocar como crédito los impuestos pagados en Chile en sus respectivos países.

Los retiros, remesas o distribuciones imputados con cargo a estas rentas o cantidades, por regla general, también quedan liberados de toda tributación, salvo, en el caso de las rentas exentas del IGC, las que igualmente deberán ser consideradas en la base imponible de dicho tributo, pero solamente para efectos de la progresividad del mismo, según lo establecido en el N° 3, del artículo 54 de la LIR. Se hace presente además, que si las rentas exentas de IGC son retiradas, remesadas o distribuidas a contribuyentes del IA, dichas cantidades igualmente se afectarán con este último impuesto, ya que en tal caso la exención no es aplicable.

Cuando los retiros o distribuciones resulten imputados a las utilidades acumuladas en este registro, y éstos sean percibidos por contribuyentes de la primera categoría, que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, se incorporarán al término del año comercial en que se perciba, al registro REX que debe llevar la empresa sujeta al régimen de renta atribuida, clasificándolo en la columna que corresponda según la naturaleza de la renta de que se trate.

Si son percibidos por contribuyentes que tributen en el régimen simplificado a que se refiere la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán considerar en la determinación de la base imponible afecta a IDPC, todas las cantidades percibidas a título de retiros o distribuciones, sea que se trate de rentas o cantidades afectas o exentas de IGC o IA o de ingresos no constitutivos de renta.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N°5 sobre esta materia.

Por consiguiente, el orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones de dividendos, debidamente actualizados de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que éstos se efectúen y el mes que precede al término del año comercial respectivo, corresponderá en primer término a las rentas o cantidades incluidas en los registros RAP, luego en el registro FUF, y por último al registro REX, comenzando por las rentas exentas y posteriormente los Ingresos No Renta, siempre al término del ejercicio comercial respectivo, hasta agotar el saldo positivo de ellos, de acuerdo a la proporción que representen los retiros, remesas o distribución de dividendos efectuados por sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, en el total de ellos, respectivamente.

Para estos efectos, el saldo de estos registros estará determinado por el remanente positivo o negativo de las rentas o cantidades allí consignadas del ejercicio inmediatamente anterior, debidamente reajustadas de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al término de ese ejercicio, y el mes que precede al término del año comercial respectivo, considerando los aumentos y disminuciones contemplados en la ley, siempre al término del ejercicio.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones de dividendos debidamente actualizadas al término del año comercial, resulten imputados a las cantidades indicadas en los registros RAP y REX señalados anteriormente, dichas cantidades no se afectarán con ningún tipo de impuesto, sin perjuicio que las cantidades imputadas al REX, específicamente a las rentas exentas del Impuesto Global Complementario, sean consideradas para los efectos de la progresividad que establece el N°3, del artículo 54, de la LIR.

⁶⁴ Caso excepcional del EI y del EP.

Ahora bien, en el caso que los retiros, remesas o distribuciones de dividendos debidamente actualizados al término del año comercial, fueren imputados al registro FUF, o bien, no resultaren imputados a ningún registro, dado que al término del año comercial no existían saldo en dichos registros o sus rentas o cantidades fueron insuficientes, se considerarán afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, con derecho a crédito, en la medida que proceda, de acuerdo al N°3, del artículo 56, y al artículo 63, ambos de la LIR.

De esta forma, cuando los retiros, remesas o distribuciones de dividendos resulten afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, tendrán derecho al crédito indicado en el número 3), del artículo 56 y 63 ambos de la LIR, que mantengan en el saldo del registro d), del N°4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR (registro SAC), el cual se asignará en primera instancia a los créditos generados a contar del primero de enero de 2017 de acuerdo al N°5 de la letra A), del artículo 14, de la LIR, de acuerdo al orden de prelación establecido en el artículo 56 N°3 inciso final y 63 inciso final de la LIR, y a continuación, se imputarán los provenientes del Fondo de Utilidades Tributables de acuerdo a las normas vigentes al 31 de diciembre de 2016, conjuntamente con el crédito total disponible contra los impuestos finales indicados en el artículo 41 A) y 41 C) de la LIR, vigentes a igual fecha mantenidos en el registro del Fondo de Utilidades Tributables, los cuales se incorporarán separadamente a contar del primero de enero de 2017 en el registro SAC, identificando aquella parte de dichos créditos cuyo excedente da o no derecho a devolución.

Ahora bien, el registro SAC, contenido en la letra d), del número 4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR, comprende entre otras cantidades, el siguiente detalle:

SAC						F.U.T.
CRÉDITOS GENERADOS A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2017		CRÉDITOS GENERADOS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2016				
CRÉDITOS		CRÉDITOS				
FACTOR:	0,333333	FACTOR		FACTOR	0,086957	
CON DEVOLUCIÓN	SIN DEVOLUCIÓN	CON DEVOLUCIÓN	SIN DEVOLUCIÓN	CTDIF 41 A) Y C), SIN DEVOLUCIÓN		
(+) La suma del impuesto pagado con ocasión del cambio de régimen de tributación a que se refiere la letra b), del número 1, de la letra D, del artículo 14, de la LIR.	(+): Créditos financiados con contribuciones de bienes raíces.	(+): Créditos provenientes del saldo FUT.	(+): Créditos provenientes del saldo FUT.	(+) : Créditos provenientes del saldo FUT.		
(+) Por reorganizaciones empresariales, absorción o fusión con empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, de la LIR.	(+) : Créditos financiados con impuestos pagados en el extranjero art. 41 letra A), de la letra D), N°7.	(+) : Créditos por reorganizaciones empresariales	(+) : Créditos por reorganizaciones empresariales	(+) : Créditos por reorganizaciones empresariales		
(+) Por término de giro, de acuerdo al artículo 38 bis, número 2, de la LIR.						
(-) Crédito asignado a retiros, remesas o distribuciones	(-) Crédito asignado a retiros, remesas o distribuciones	(-) Crédito asignado a retiros, remesas o distribuciones	(-) Crédito asignado a retiros, remesas o distribuciones	(-) Crédito asignado a retiros, remesas o distribuciones		

Dicho lo anterior, podemos indicar que en el registro SAC, de acuerdo a la letra d), del número 4, de la letra A), del artículo 14, vigente a contar del 1° de enero de 2017, coexistirán dos tipos de créditos.

Por una parte, aquellos generados a contar de dicha fecha, y por otra, aquellos provenientes del Fondo de Utilidades Tributables vigente al 31 de diciembre de 2016. En cuanto a su utilización, se imputarán en primer término y hasta agotarlo, los créditos generados a contar del primero de enero de 2017, de acuerdo al orden de prelación establecido en los artículos 56 N°3 inciso final y 63 inciso final de la LIR.

i) Cálculo de tasa para créditos generados a partir del 1° de enero de 2017:

La asignación de los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017 que tendrán derecho los retiros, remesas o distribuciones de dividendos afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, será aquel que se determine aplicando sobre éstos, la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio respectivo. El crédito no podrá exceder al monto acumulado en el registro SAC debidamente actualizado al término del ejercicio comercial.

Lo anterior, puede expresarse a través de la siguiente ecuación, expresada en porcentaje:

$$TASA = \frac{TV \text{ de IDPC}}{(100 - TV \text{ de IDPC})}$$

Donde:

TV de IDPC: Corresponde a la tasa vigente del año comercial respectivo del impuesto de primera categoría, en que se efectúa el retiro, remesa o distribución.

ii) Cálculo de tasa para créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016:

La utilización de los saldos de créditos acumulados hasta el 31 de diciembre de 2016, provenientes del registro del Fondo de Utilidades Tributables, se imputarán luego de haber agotado los créditos indicados en el punto anterior, privilegiando en este caso aquellos que dan derecho a devolución de aquellos que no lo dan, y la asignación de dichos créditos será la que se determine aplicando sobre los retiros, remesas o distribuciones de dividendos afectos a los impuestos Global Complementario o adicional, según corresponda, la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio respectivo, la cual no podrá exceder de la tasa determinada indicada en el punto anterior, sin embargo, debe tenerse presente que el crédito que se determine producto de la tasa correspondiente del retiro respectivo no puede exceder al crédito registrado en la columna SAC.

Lo anterior, puede expresarse a través del siguiente ejemplo:

Detalle	Control	Impuesto	Utilidades neta 24%	Utilidades neta 22,5%	Crédito
			0,315789	0,290322	
Remanente al FUT 31.12.2016	2.200.000	400.000	1.000.000	800.000	548.047

Detalle	SAC		FUT
	Créditos generados a contar del 1° de enero de 2017	Crédito acumulados hasta el 31.12.2016	
Remanentes	0	548.047	1.800.000

$$\frac{STC}{STUT} = \frac{548.047}{1.800.000} \times 100 = 30,4470\% \quad TEF$$

Nota: Se hace presente que para determinar la tasa de crédito sólo debe considerarse las utilidades netas acumuladas en el registro FUT, dejando fuera el impuesto de primera categoría. Por lo tanto, el contribuyente a contar del 1° de enero de 2017, sólo controlará dichas utilidades, no debiendo rebajar de ellas el impuesto de primera categoría al momento de su pago.

STC

X 100 =

TEF

STUT

iii) Cálculo de tasa para créditos contra impuestos finales generados hasta el 31 de diciembre de 2016:

Adicionalmente a ello, en el mismo registro SAC, de acuerdo a la letra d), del N°4, del artículo 14 de la LIR, se controlará los créditos contra los impuestos finales que hubiera correspondido sobre las utilidades tributables acumuladas en el FUT, los cuales, se asignarán de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 41 A), 41 C), 56 número 3), y 63, todos de la LIR. Vale decir, su asignación se efectuará de manera conjunta a los retiros, remesas o distribuciones de dividendos que se encuentren afectos a los IGC o IA, según corresponda.

Para determinar el crédito contra los impuestos finales que se deba asignar a cada retiro, remesa o distribución de dividendos, afectos a los IGC o IA, según corresponda, la distribución del crédito se efectuará aplicando una tasa de crédito de un 8% sobre una cantidad tal, que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro o distribución previamente incrementado en el monto del crédito que se establecen en el número 3), del artículo 56 y 63 ambos de la LIR, no obstante dicho crédito no podrá ser superior al saldo de créditos contra los impuestos finales, que se mantengan separadamente en el registro SAC.

Lo anterior, puede expresarse a través de la siguiente ecuación:

TASA =

TASA 8%

(100 – TASA 8%)

A modo de ejemplo:

I.	RETIRO efectuado	1.000.000
II.	INCREMENTO IDPC	
	Retiro de \$1.000.000 (25 / 100 - 75).....	333.333
	MONTO INCREMENTADO IDPC.....	1.333.333
III.	CRÉDITOS IMPUESTOS FINALES 41 A) letra A), 41 C). LIR	
	Retiro incrementado (\$1.333.333 x (8 / 92).....	115.942
IV.	Monto total debidamente incrementado.....	1.449.275
	Monto sobre el cual se aplica la tasa del 8% (\$ 1.449.275 x 8%).....	-115.942
V.	CANTIDAD TAL QUE AL DEDUCIR EL CRÉDITO ARROJE EL RETIRO INCREMENTADO POR IDPC.....	1.333.333

(Factor de incremento utilizado: 0,086957)

b) **Situación de empresas que registran saldos de FUT, FUNT, FUR o retiros en exceso.**

Según lo señalado en la letra e), del N° 3.2) anterior, los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 mantengan saldos de utilidades acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR, o que mantengan saldos de retiros en exceso pendientes de tributación a esa fecha, se someterán al

tratamiento tributario regulado en el numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, que a continuación se analiza.⁶⁵

1. Tratamiento tributario de las utilidades acumuladas en los registros FUT y FUNT.

1.1. En virtud de lo establecido en la letra c) del N° 1 del numeral I) del artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.780, modificada por el literal iii., de la letra a., del número 5, del artículo 8°, de la Ley N° 20.899 de 2016, se deberá mantener un control separado de las utilidades tributables acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables, conjuntamente con el saldo total de créditos e incrementos por IDPC a que se refieren los artículos 54, 56 número 3), 62 y 63 de la LIR y de manera separada un saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales de acuerdo a los artículos 41 A), y 41 C), de la LIR, referenciando aquellos que tienen derecho a devolución de los que no lo tienen⁶⁶, para efectos de determinar la tasa de crédito de acuerdo a lo señalado en la letra a), anterior, que corresponderá asignar a los retiros, remesas o distribuciones de dividendos cuando éstos queden afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Ahora bien, la forma en que se asignarán los créditos del FUT, se sujetarán a lo ya señalado en la letra a), del punto 3.4 anterior.

1.2. Por otra parte, la misma norma establece que el Fondo de Utilidades No Tributables determinado al 31 de diciembre de 2016, se incorporará a contar del 1° de enero de 2017, al registro establecido en la letra c), del número 4.- de la letra A), del artículo 14, de la LIR, lo que implica que se deberá asignar, dependiendo de la naturaleza de la renta, vale decir, si son rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta. En esta última categoría, se deberá incluir también a las cantidades que se afectaron con el impuesto de primera categoría en carácter de único y las que se afectaron con el impuesto sustitutivo al FUT.

2. Tratamiento tributario de las utilidades acumuladas en el registro FUR y Retiros en exceso.

2.1.- Los contribuyentes deberán mantener el control del registro FUR, el cual contiene las reinversiones recibidas⁶⁷, materializadas mediante el aporte en sociedades de personas efectuado a contar del 1° de enero de 2015, o mediante la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas a contar del 1° de mayo de 1998, o de sociedades anónimas cerradas a contar del 19 de junio de 2001, considerando en todos los casos las reinversiones realizadas hasta antes del 1° de enero de 2017.

De esta manera, 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 2016, o no hayan efectuado término de giro, ni tampoco hayan efectuado cambio de régimen de la letra A), del artículo 14, de la LIR, a régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, deberá mantenerse en un registro separado dichas sumas, con indicación del socio o accionista que efectuó el aporte o adquirió las acciones, la oportunidad en que ello se realizó, el tipo de utilidad de que se trata y el crédito e incremento por el IDPC que les corresponde.

La tributación de tales cantidades, de acuerdo a las disposiciones transitorias de la Ley, se producirá en las siguientes situaciones:

2.1.1. Al momento de la enajenación por acto entre vivos de los derechos sociales o acciones respectivas.

Los contribuyentes de IGC o IA que han invertido mediante el aporte en sociedades de personas o mediante la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas, según lo indicado anteriormente, y enajenen por acto entre vivos los derechos sociales o las acciones de pago respectivas, se considerará que han efectuado un retiro tributable equivalente al monto del retiro que realizaron originalmente desde la empresa fuente y que invirtieron en los citados derechos o acciones enajenados, afectándose con el IGC o IA, según corresponda, salvo que en la empresa desde la cual originalmente se efectuó el retiro para reinvertir, dichas cantidades hayan correspondido a rentas exentas de impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas al IDPC en carácter de único, en cuyo caso mantendrán tal calidad al momento de considerarse retiradas.

⁶⁵ Modificado por el literal i., de la letra a., del número 5., del artículo 8°.-, de la Ley N° 20.899.

⁶⁶ Literal i., letra a., del número 5., del artículo 8°.-, de la Ley N° 20.899.

⁶⁷ Según lo dispuesto en el N° 2, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

En el caso de que se produzca la transmisión del dominio de los derechos sociales o de las acciones de pago respectivas por sucesión por causa de muerte, no resulta aplicable la norma comentada, y en consecuencia, no se considerará efectuado retiro alguno por el causante. No obstante, la sociedad receptora deberá informar al Servicio sobre el traspaso de los derechos o acciones a los herederos, manteniéndose respecto de estos últimos la carga de soportar la tributación del retiro, al momento en que se enajenen los derechos sociales o acciones, o bien, se efectúe una devolución de capital con cargo a tales sumas, o se entiendan retiradas al término de giro, según corresponda.

De acuerdo a lo anterior, el enajenante de los derechos o acciones en el año en que las enajene, deberá considerar el valor de la inversión en los derechos o acciones, como un retiro tributable afecto con el IGC o IA, pudiendo imputar el crédito por IDPC en contra de los tributos indicados, según lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, que hubiere afectado a las rentas retiradas desde la empresa fuente de la inversión y desde la cual se efectuó el retiro efectivo original destinado a la reinversión.

La calidad de retiro tributable equivalente al monto antes señalado, es independiente del resultado tributario que se obtenga en la enajenación de los derechos o acciones, es decir, se trate de una utilidad o pérdida. De todas maneras deberá considerarse como retiro tributable el valor de aporte o adquisición de las acciones financiada mediante la reinversión, debidamente actualizado, sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda darle a la pérdida o mayor valor obtenido en la referida enajenación de acuerdo a las normas generales de la LIR.

Para determinar el monto del retiro tributable por parte del inversionista, afecto a IGC o IA y su correspondiente crédito por IDPC, el valor original reinvertido en el aporte de los citados derechos o en la adquisición de las acciones de pago, se reajustará de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al del aporte o pago de las acciones y el mes anterior al de la enajenación de éstos. Ahora bien, para la declaración de dicho retiro tributable en la base imponible del IGC o IA del ejercicio que corresponda, conforme a lo establecido en los artículos 54 N° 3, inciso penúltimo y 62 inciso 1° de la LIR, el inversionista deberá actualizarlo previamente de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al de su determinación y el mes de noviembre del año respectivo y, sobre el mismo valor así actualizado, determinará el crédito e incremento por IDPC que hubiere afectado a las rentas retiradas desde la empresa fuente de la inversión y desde la cual se efectuó el retiro efectivo original destinado a la reinversión.

Para los efectos de determinar el monto del retiro tributable que se produce a raíz de la enajenación de los derechos o acciones, cuando una parte de éstos hubiere sido financiada con reinversiones, y la otra mediante cantidades que hayan pagado totalmente los impuestos de la LIR, se entenderán enajenados los derechos o acciones financiados con reinversiones, en la proporción que éstos representen sobre el total de las acciones o derechos que posea el enajenante.

Tratándose de la enajenación de acciones, se deberá determinar la proporción financiada con reinversiones, cuando las acciones hayan sido emitidas producto de una transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima.

Asimismo, procederá aplicar la proporción cuando un mismo título haya sido financiado en parte con reinversión y en parte con cantidades que han pagado totalmente los impuestos de la LIR.

En los demás casos, atendido que en las acciones el costo tributario se encuentra vinculado directamente con cada título que se adquiere, a diferencia de los derechos sociales, en los que por su naturaleza, no es posible identificar la participación con un título específico, y por tanto, se determina un costo tributario total respecto de los derechos sociales que posee el enajenante, la situación tributaria de la enajenación de acciones dependerá de cómo hayan sido financiados los títulos que se enajenan.

Finalmente, cabe señalar que la tributación con IGC o IA, según corresponda respecto del retiro reinvertido, procederá sólo si el retiro destinado a reinversión fue imputado en la empresa de origen a rentas afectas a dichos tributos. Cuando en la empresa que soportó los retiros destinados a reinversión éstos fueron imputados a rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas al IDPC en carácter de único, el referido retiro mantendrá tal calidad.

Conforme a lo establecido en el inciso penúltimo, del N° 2, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, de 2014, los contribuyentes que a partir del 1° de enero

de 2017 cedan o enajenen los derechos sociales o acciones respectivas, no podrán volver a reinvertir las cantidades que obtuvieren producto de dicha cesión o enajenación.

2.1.2. Al momento de una devolución de capital.

Las normas transitorias de la Ley, también establecen que el mismo tratamiento señalado en el numeral 2.1.1- anterior, se dará a las reinversiones que se mantengan en la sociedad al momento de efectuar una devolución formal de capital.⁶⁸

Por lo tanto, las devoluciones de capital efectuadas a contar del primero de enero de 2017 en conformidad al N° 7, del artículo 17 de la LIR, ya sean, totales o parciales, realizadas antes de la enajenación de los derechos sociales o acciones, según corresponda, y que las sociedades de personas o sociedades anónimas efectúen a favor de los socios o accionistas titulares de las reinversiones, tendrán el mismo tratamiento tributario señalado en el numeral 2.1.1- anterior, esto es, será considerado como un retiro imputable que se sujetarán al orden de imputación que corresponda, según lo dispuesto en los artículos 14 letra A) y 17 N° 7 de la LIR, en concordancia con lo dispuesto en el N° 1 letra c) y N° 2, ambos del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, y que se analiza a continuación. De esta forma, si el todo o parte de la devolución de capital resulta imputado al monto del retiro originalmente reinvertido, reajustado, se gravará con IGC o IA aquella parte de la reinversión que se entiende retirada producto de dicha imputación, con derecho al crédito por IDPC que hubiere afectado a las rentas tributables con las cuales se financió la reinversión, según corresponda, salvo que en la empresa desde la cual originalmente se efectuó el retiro para reinvertir, dichas cantidades hayan correspondido a rentas exentas de impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas al IDPC en carácter de único, en cuyo caso mantendrán tal calidad al momento de considerarse retiradas, aplicándose el mismo procedimiento en las devoluciones posteriores. Por consiguiente, en la eventualidad que luego de la imputación de la devolución de capital se mantenga un saldo en el FUR, la posterior enajenación de los derechos o acciones respectivas, quedará sujeta al régimen tributario especial dispuesto en la norma legal comentada, en la parte no cubierta con la devolución de capital. Las mencionadas sociedades deberán informar a los socios o accionistas respectivos en esos términos (como retiros tributables) las devoluciones de capital que les efectúen, mediante los certificados de carácter tributario correspondientes, para que dichas personas declaren los impuestos antes indicados y llevar el registro de dichas devoluciones en relación al monto del retiro original.

El orden de imputación aplicable a la devolución de capital efectuada por sociedades sujetas al régimen de renta atribuida, que mantengan saldos acumulados en el registro FUR, será el siguiente:

- 1°.- Utilidades acumuladas en el registro FUR, las que sólo afectarán al socio o accionista titular de la reinversión;⁶⁹
- 2°.- Utilidades acumuladas en el registro RAP;
- 3°.- Utilidades acumuladas en el registro FUF;
- 4°.- Utilidades acumuladas en el registro REX;

Al respecto, se debe tener presente que conforme a lo dispuesto en el N° 7, del artículo 17 de la LIR, no constituye renta la devolución de capital social y sus reajustes, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de esta ley, situación esta última en la que se encuentran las utilidades acumuladas en el registro FUR.

También dicha norma establece que las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas por concepto de devolución de capital se afectarán con IDPC, IGC o IA, según corresponda, en la forma dispuesta en el artículo 14 de la LIR, y en último término la devolución se imputará al capital social y sus reajustes. En este sentido, el orden de imputación será en primer término al Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR), el que se reajustará de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectuó el aporte o aumento de capital y el mes anterior a la devolución de capital, o al término del ejercicio respectivo, según corresponda.

Efectuada una devolución de capital con cargo a este registro, deberá rebajarse de éste, un monto equivalente al retiro, remesa o distribución imputado a las utilidades acumuladas en él.

⁶⁸ Modificada por el literal iv., de la letra a., del N°5., del artículo 8°.-, de la Ley N°20.899.

⁶⁹ De acuerdo al literal iv., de la letra a., del número 5., del artículo 8°.-, de la Ley N°20.899.

5°.- Finalmente, lo que exceda de las rentas o cantidades anteriores se imputará al capital social y sus reajustes, conformado por el monto aportado por los propietarios, socios o accionistas perceptores de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, también reajustadas (descontando de dichas sumas, los valores que han sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR, puesto que si bien, estas cantidades jurídicamente son consideradas como parte del capital, para efectos tributarios constituyen utilidades capitalizadas que no han pagado todos los impuestos de la LIR).

6°.- Otras cantidades que se devuelvan y que excedan las señaladas anteriormente, las cuales se gravarán con IDPC e IGC o IA.

2.1.3. Al término de giro de la empresa.

Si al momento del término de su giro, la respectiva empresa mantiene saldos acumulados en el registro FUR, tales cantidades se considerarán retiradas en esa fecha por el socio o accionista titular de tales reinversiones⁷⁰, afectándose con el IGC o IA, según corresponda, salvo que en la empresa desde la cual originalmente se efectuó el retiro para reinvertir, dichas cantidades hayan correspondido a rentas exentas de impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas al IDPC en carácter de único, en cuyo caso mantendrán tal calidad al momento de considerarse retiradas al término de giro de la sociedad.

2.1.4. Cuando se haya ejercido la opción de cambiar al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR.

Se debe señalar que, en el caso de contribuyentes que mantengan utilidades reinvertidas en el Registro FUR y se cambien al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, deberán considerar estas cantidades como parte del ingreso diferido, conforme a la mecánica de determinación contenida en el N°2, del numeral III.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, modificada por la Ley N° 20.899. Las instrucciones sobre esta materia, se impartirán en una nueva Circular referida al artículo 14 ter vigente desde el 1° de enero de 2017.

2.2. Tratamiento tributario de los retiros en exceso⁷¹.

A contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, deberán llevar el registro y control de los retiros en exceso que se mantengan al 31 de diciembre de 2016, con indicación de los propietarios, socios o cesionarios en su caso, que efectuaron tales retiros. El tratamiento tributario de los retiros en exceso durante los años comerciales 2015 y 2016 se contiene en las instrucciones de este Servicio emitidas en Circular N° 10 de 2015.

A partir de la fecha señalada, el saldo de tales retiros en exceso deberá imputarse al término de cada ejercicio comercial con posterioridad a los retiros, remesas o distribuciones de dividendos efectuados durante el ejercicio, al remanente debidamente actualizado al término del año comercial que se determine en el registro RAP, posteriormente al registro FUF, y finalmente al registro REX. De mantenerse un saldo de retiros en exceso pendiente de tributación, éste se deberá imputar en el mismo orden a los registros que se determinen en el ejercicio siguiente, o subsiguiente, y así sucesivamente hasta su total agotamiento.

En el régimen de renta atribuida los retiros en exceso solamente podrán imputarse a rentas o cantidades que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR, o a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada que establecen los números 5 y 5 bis, del artículo 31 de la LIR, o bien, a rentas exentas de impuestos finales o a ingresos no constitutivos de renta. Por tanto, para determinar el tratamiento tributario de tales partidas, se deberá distinguir, si éste corresponde al propietario, comunero o socio que originalmente percibió tales cantidades, o bien, si se trata del cesionario de los derechos sociales, a quien la ley traspasa la eventual obligación tributaria que puede implicar la imputación del retiro en exceso efectuado por el cedente de los derechos.

Si el propietario, comunero o socio es un contribuyente del IGC o IA, y el retiro en exceso resultó imputado al registro FUF, deberá considerarse este retiro en su renta bruta global o base imponible

⁷⁰ Según lo dispuesto en el N° 2, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

⁷¹ Según lo dispuesto en el N°4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

para afectarse con el IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC que corresponda, debiendo para tal efecto incrementar dicha renta bruta en una cantidad equivalente al monto del referido crédito, según lo establecen los artículos 54, 56 número 3), 62 y 63, todos de la LIR.

Ahora bien, si el propietario, comunero o socio es un contribuyente de la primera categoría⁷² que determina su renta efectiva según contabilidad completa, y el retiro en exceso resultó imputado al registro FUF, deberá considerar este retiro en la determinación de la RLI para afectarse con IDPC, conforme a lo dispuesto en el número 5, del artículo 33 de la LIR, con derecho al crédito por IDPC que corresponda, debiendo para tal efecto incrementar dicha base en una cantidad equivalente al monto del referido crédito.

Para tales efectos, el saldo de los retiros en exceso que se mantengan pendientes de imputación se reajustará según la variación que experimente el IPC entre el mes anterior al cierre del ejercicio comercial precedente y el mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que resulten imputados según las reglas antes señaladas.

En cuanto al tratamiento tributario de los excesos de retiros, que fueron imputados a los registros RAP, o REX respecto de los propietarios o socios de la empresa en donde se produjo dicho exceso de retiros se debe distinguir:

i.- En el caso del empresario individual y tratándose de Cm, SP o contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, si al momento de su imputación el exceso de retiro corresponda al propietario, comunero o socio que originalmente percibió el exceso de retiro.

- Si el propietario, comunero o socio es un contribuyente de IGC, no tendrá obligación alguna respecto del exceso de retiro, salvo que éste haya sido imputado a rentas exentas de dicho impuesto, en cuyo caso deberá considerarlo en la renta bruta, pero solamente para efectos de la progresividad del impuesto, según lo establecido en el N° 3, del artículo 54 de la LIR.

- Si el propietario, comunero o socio es un contribuyente de IA, no tendrá obligación alguna respecto del exceso de retiro, salvo que éste haya sido imputado a rentas exentas del IGC, en cuyo caso dichas cantidades se afectarán con el IA, no siendo aplicable la referida exención respecto del IA.

- Si el comunero o socio es un contribuyente de la primera categoría que determina su renta efectiva según contabilidad completa, el exceso de retiro se incorporará al registro REX, que debe llevar la empresa receptora, conforme a lo dispuesto en la letra c), del N° 4, de la letra A) o en la letra c), del N° 2, de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según el régimen al que se encuentre sujeto, identificando el tipo de renta al que resultó imputado el retiro en la sociedad de origen.

- Si el comunero o socio es un contribuyente de la primera categoría que no determina sus rentas según efectivas según contabilidad completa, el retiro deberá ser reconocido como renta exenta de impuestos finales, como un ingreso no constitutivo de renta o como rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR, según corresponda, por los propietarios, comuneros, socios o accionistas del contribuyente, a quienes se asignará en la forma que establece el N°1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, esto es aplicando las reglas de atribución de rentas comentadas en la letra b), del N° 2) anterior.

- Si el comunero o socio es un contribuyente que tributa conforme a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y el retiro en exceso se efectuó antes de pasar al régimen de tributación simplificada, su percepción se verificó en ese instante, por lo tanto, en el ejercicio que tal partida sea imputada en la sociedad de origen, e independiente del tipo de rentas al que haya resultado imputado, no generará efecto alguno para el socio que tributa en el régimen simplificado, considerando que en este régimen sólo forman parte de la base imponible los ingresos percibidos en el ejercicio, hecho que ocurrió antes de su incorporación a dicho régimen.

- Si el comunero o socio es un contribuyente de la primera categoría que tributa en base a renta presunta, cabe señalar que por corresponder los retiros percibidos a rentas efectivas, estos tributarán conforme a las reglas anteriores, según el régimen de renta efectiva al que se encuentre sujeto el contribuyente por las participaciones en empresas o sociedades desde las que proviene el retiro en exceso.

⁷² Caso exclusivo del Empresario Individual.

ii.- En el caso en que al momento de su imputación, corresponda al cesionario de los derechos sociales del propietario, comunero o socio que efectuó el exceso de retiro.

Si el propietario, comunero o socio que efectuó el retiro en exceso, enajena el todo o parte de sus derechos, el retiro se entenderá efectuado por el o los cesionarios en la proporción correspondiente. En este caso⁷³, si el cesionario es una sociedad anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, deberá pagar el impuesto a que se refiere el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, sobre el total del retiro que se le imputa. En caso que el cesionario sea una sociedad de personas, las utilidades que le correspondan por el retiro que se le imputa, se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades, lo que en ningún caso afectará los saldos de utilidades acumuladas y el orden de imputación de los retiros efectivos que se hayan realizado desde esta segunda sociedad. Si alguno de los socios es a su vez una sociedad, deberá aplicar las reglas anteriores, gravándose con el impuesto del inciso 1° del artículo 21 de la LIR, o entendiéndose retiradas, según corresponda, y así sucesivamente.

No obstante lo anterior, atendida la naturaleza de las rentas a las que podrían resultar imputados los retiros en exceso en la sociedad sujeta al régimen de renta atribuida, por regla general, el cesionario de los derechos no tendrá obligación alguna que cumplir respecto de dichos retiros, independientemente de si es una persona natural, sociedad anónima, en comandita por acciones, contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR o una sociedad de personas. Sin embargo, y en la medida que hayan sido imputados los retiros en exceso al registro b), del número 4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR, estos quedarán afectos de acuerdo a lo indicado en los puntos anteriores. Adicionalmente, cuando el retiro en exceso haya sido imputado a rentas exentas de IGC, los cesionarios o los socios de éste, según el caso, que sean contribuyentes de dicho tributo, deberán considerarlo en la renta bruta, pero solamente para efectos de la progresividad del impuesto, según lo establecido en el N° 3, del artículo 54 de la LIR.

Se hace presente además, que si las rentas exentas de IGC son retiradas, remesadas o distribuidas a contribuyentes del IA, dichas cantidades se afectarán con este último impuesto, ya que en tal caso la exención de IGC no resulta aplicable.

c) Crédito por IDPC imputable en contra los impuestos finales.⁷⁴

c.1 Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten gravados con el IGC o IA, (ya sea porque resulten imputados al registro de la letra b), del número 4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR (FUF), o no resulten imputados a ninguno de los registros analizados, por no existir en ellos al término del ejercicio cantidades positivas, o por ser éstas insuficientes para cubrirlos, y la empresa mantenga a la fecha de imputación de éstos, un remanente en el registro SAC según lo señalado en la letra d), del N° 3.2) anterior, dichos retiros, remesas o distribuciones tendrán derecho al crédito por IDPC contra los impuestos finales que establecen los artículos 56, número 3) y 63, de la LIR, el que corresponderá al monto menor entre:

i) La cantidad que resulte de aplicar sobre el monto del retiro, remesa o distribución señalados en el párrafo anterior, una “tasa de crédito” que se calculará en la forma que se indicará a continuación; y,

ii) El monto total de crédito por IDPC disponible en el registro SAC.

La “tasa de crédito” aplicable, será la que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente al inicio del ejercicio respectivo, por cien menos la tasa del referido tributo, todo expresado en porcentaje.

Para efectos de determinar el registro de la letra d), del número 4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR, se deberá considerar el remanente de saldo acumulado de crédito del ejercicio anterior, luego se reajustará por la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes previo al de término del ejercicio anterior y el mes que precede al término del ejercicio, debiendo incorporar los créditos del año que conforme a la ley deban formar parte de dicho registro al término del mismo.

Ejemplo:

Tasa de IDPC vigente = 25%

⁷³ Contenida en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

⁷⁴ De acuerdo al N° 5 del artículo 14 letra A) de la LIR.

$$\text{Tasa de crédito} = 25\% / (100\% - 25\%) = 33,3333\%^{75}$$

El monto de crédito por IDPC determinado por aplicación de las reglas anteriores, se imputará al término del ejercicio, según corresponda, al saldo acumulado de créditos anotado en el registro del mismo nombre. Si el registro SAC está conformado por créditos que otorgan derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación contra impuestos finales y créditos que no otorgan tal derecho, se seguirá el orden de prelación establecido en los artículos 56 N° 3 inciso final y 63 inciso final.

c.2 Situaciones especiales en relación a los créditos por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa sujeta al régimen de renta atribuida, por los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA.

i.- Crédito por IDPC, proveniente de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUT.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones debidamente reajustados de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel que estos se efectúen y el mes que precede al término del año comercial respectivo, resulten imputados a dicha fecha al registro FUT, o bien no resulten imputados a ningún registro, por no existir al término del ejercicio cantidades positivas a las que deban imputarse o por ser éstas insuficientes, se afectarán con impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda. El crédito a que se refiere los artículos 56, número 3) y 63 de la LIR, a que tendrán derecho tales retiros, remesas o distribuciones de dividendos, corresponderá al que se determine según la letra a), del 3.4 anterior, con tope del monto del crédito acumulado en el registro SAC. .

Ahora bien, los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, deberán considerar al primero de enero de 2017 la suma del saldo acumulados de créditos e incrementos por IDPC a que se refiere los artículos 54, 56 número 3), 62 y 63 de la LIR, y el saldo de créditos total disponible contra los impuestos finales establecido en el artículo 41 A y 41 C, todos de la LIR según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 contenidas en el registro del Fondo de Utilidades Tributables, formando parte del registro de la letra d), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, considerándose como remanente del ejercicio anterior.

ii.- Crédito por IDPC, producto del pago voluntario de este tributo sobre el retiro, remesa o distribución efectuado por la empresa⁷⁶.

Si al término del ejercicio respectivo, se determina que el todo o una parte de los retiros, remesas o distribuciones efectuadas durante el año, que se afectan con IGC o IA, no tienen derecho al crédito establecido en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, atendido que no existe para ese ejercicio saldo acumulado de créditos por IDPC que asignar, o el crédito asignado sólo correspondería a una parte de los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos finales; la empresa podrá optar por pagar voluntariamente a título de IDPC, una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo sobre una cantidad tal, que al restarle dicho impuesto, dé como resultado el monto neto del retiro, remesa o distribución.

Lo anterior, puede expresarse a través de la siguiente ecuación:

$$BI = \frac{R}{(1 - T_{IDPC})}$$

Donde:

BI: Corresponde a la base imponible sobre la cual se pagará voluntariamente este impuesto.

R: Corresponde al monto neto del retiro, remesa o distribución, originalmente sin derecho a crédito por IDPC.

T_{IDPC}: Corresponde a la tasa del IDPC, expresada en decimales (0,25).

⁷⁵ Equivalente a 0,333333, que es el factor a utilizar para la determinación del incremento por IDPC de la LIR a que se refieren los artículos 38 bis, 54 N° 1 y 62 de la ley precitada y el correspondiente crédito por igual concepto a que aluden los artículos 56 N° 3 y 63 de la ley mencionada, según lo instruido en Circular N° 2 de 2015.

⁷⁶ Conforme a lo establecido en los incisos 7° y 8°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Cabe hacer presente que, la base imponible afecta a este IDPC voluntario se determinará en forma independiente de la RLI o pérdida tributaria que haya determinado la empresa en el mismo ejercicio comercial, ya que esta determinación tiene por objeto pagar el IDPC para otorgarlo como crédito a los referidos retiros, remesas o distribuciones.

La empresa podrá determinar libremente si se acoge o no al pago voluntario de IDPC, o si lo hace sobre el todo o una parte de los retiros, remesas o distribuciones que se encuentran en esta situación.

(a) Efectos para la empresa, por el pago de este impuesto.

1°.- El primer efecto, tiene que ver con el carácter de IDPC que tiene este tributo, lo que se desprende de lo dispuesto en el inciso 7°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al establecer que este pago voluntario se efectúa “a título de IDPC”. Sin embargo, tal carácter está limitado solamente para efectos de la imputación contra el IGC o IA, a que se tendría derecho, de conformidad a lo dispuesto en los artículos 20 inciso 1°, en concordancia con lo dispuesto en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, todos de la LIR; para las normas de imputación contra el IDPC, según lo dispuesto en el artículo 33 N° 5 de la misma ley; para la eventual imputación o devolución como pago provisional por utilidades absorbidas, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la LIR; para el tratamiento que tendría el IDPC pagado, conforme a lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 21 en concordancia con lo establecido en el artículo 33 N° 1 de la misma ley; y finalmente para la aplicación de las normas de declaración y pago, conforme a lo dispuesto en los artículos 65 N°1, 69 inciso 1°, 72, 96 y 97, todos de la LIR.

En consecuencia, no podrá deducirse de este impuesto ninguna clase de créditos que la ley establezca contra el IDPC, por cuanto tales créditos están asociados al impuesto que se debe pagar sobre rentas determinadas conforme a las reglas del Título II de la LIR, normas que no se aplican a este impuesto especial, por cuanto las reglas para su determinación se encuentran contenidas en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. De esta forma, sólo sería procedente la deducción de aquellas cantidades que tienen el carácter de pagos provisionales de conformidad a la ley.

Al corresponder a una partida de aquellas señaladas en el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, no estará afecta al impuesto único de 40% que se establece en el inciso 1°, del mismo artículo, así como tampoco a la tributación establecida en el inciso 3° del mismo. Sin embargo, este caso constituye una excepción a lo dispuesto en el inciso 2°, de la letra a), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, relativo a la deducción de estas partidas del saldo de rentas atribuidas propias, toda vez que su deducción se efectuará directamente de la RLI del o los ejercicios siguientes, por cuanto dicho tributo forma parte de la cantidad total a rebajar producto del pago de este IDPC especial, según se analiza como segundo efecto de esta norma.

En cuanto a su declaración y pago, este impuesto corresponde a aquellos que forman parte de la declaración anual de impuesto a la renta, la que debe presentarse en el mes de abril de cada año, en relación a los retiros, remesas o distribuciones realizados en el año comercial anterior que se gravarán con el referido tributo.

2°.- El segundo efecto que produce el pago de este impuesto, tiene que ver con la deducción que podrá efectuar el contribuyente una vez que haya pagado este IDPC especial.

Al respecto, el inciso final del N°5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR establece que la empresa respectiva sólo podrá deducir en la determinación de la RLI, y hasta el monto positivo que resulte de ésta, una suma equivalente a la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente este IDPC especial. Esto es, la base imponible sobre la cual se efectuó el pago voluntario del IDPC.

Cabe destacar, que es un requisito esencial para que proceda esta deducción, que el referido impuesto se encuentre efectivamente pagado dentro del plazo legal. Por lo tanto, la deducción que permite la norma, sólo podrá efectuarse a partir del año en que se verifique dicho pago, respecto de la RLI que se determine en ese mismo año comercial. Así por ejemplo, si se efectúa un retiro en el año comercial 2017 que accede al pago voluntario del IDPC, éste será declarado y pagado en el año tributario 2018 y podrá deducirse en la RLI determinada al término del año comercial 2018. (Año tributario 2019)

El excedente no imputado que se determine, ya sea por la existencia de una PT o por otra causa, podrá deducirse en los ejercicios siguientes, y así sucesivamente, hasta su total extinción.

Para tales efectos, la cantidad gravada con este impuesto especial, o el excedente no imputado, en su caso, deberán reajustarse por la variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado la cantidad afecta o el excedente no imputado, y el mes anterior al de cierre del ejercicio en que proceda nuevamente la imputación.

El excedente que exista al término del ejercicio comercial en que el contribuyente haya cesado en sus actividades, se imputará a la RLI que se determine en ese último ejercicio, extinguiéndose la parte que no pueda ser imputada por exceder de la RLI determinada a esa fecha.

(b) Efectos para el propietario, comunero, socio o accionista.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas que han percibido los retiros, remesas o distribuciones de la empresa, comunidad o sociedad que se acogió al pago voluntario del IDPC, podrán imputar el impuesto pagado por la empresa a los impuestos finales o al IDPC, según corresponda, en los siguientes casos:

- Contribuyentes gravados con el IGC⁷⁷: Incorporarán en la renta bruta global el monto neto del retiro, remesa o distribución percibida y un monto equivalente al crédito por IDPC pagado voluntariamente por la empresa correspondiente a dichas rentas.

El crédito por IDPC pagado voluntariamente por la empresa, se imputará al impuesto que se determine sobre el conjunto de rentas afectas a IGC declaradas para ese ejercicio comercial, procediendo su devolución en caso de resultar un excedente.

- Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, señalados en el artículo 58 N° 1 de la LIR o que sean propietarios o socios de empresas, comunidades o sociedades de personas constituidas en el país⁷⁸: Incorporarán en su declaración anual de impuestos a la renta, en la base imponible afecta a IA, el monto neto del retiro o remesa percibida y un monto equivalente al crédito por IDPC pagado voluntariamente por la empresa, correspondiente a dichas rentas.

El crédito por IDPC se imputará al impuesto que se determine sobre el conjunto de rentas afectas a IA declaradas para ese ejercicio comercial.

Lo anterior, es sin perjuicio de las obligaciones de retención del IA, que conforme a lo dispuesto en el artículo 74 N° 4 de la LIR debe efectuar la empresa o sociedad respectiva. En el caso de los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, la retención se efectuará al término del ejercicio, la que se declarará en conformidad a los artículos 65, número 1 y 69 de la LIR.

Al respecto, cabe señalar que, si se efectuó un retiro o remesa, que resultó imputado al término del ejercicio al registro FUF, o bien, no resultó imputado a ninguno de los registros, por no existir cantidades positivas a las que deban imputarse o por ser éstas insuficientes para cubrirlos, tales partidas definen su situación tributaria siempre al término del ejercicio, por lo tanto, si no existen saldos acumulados de crédito en el registro del mismo nombre, no procederá otorgar el crédito del artículo 63 de la LIR contra la retención de IA. No obstante lo anterior, la empresa o sociedad podrá de todas formas otorgar el referido crédito al momento de efectuar la retención, debiendo para ello acogerse al pago voluntario de IDPC, respecto de aquella parte de los retiros o remesas imputados al registro FUF, o bien, los que no fueron imputados a ningún registro, por no existir o ser insuficientes, sin perjuicio de que el pago voluntario de este impuesto especial, se realizará en la declaración anual de impuestos a la renta que deberá presentar la empresa o sociedad en el mes de abril del año siguiente a aquel en que se haya determinado dicho tributo.

De esta forma, al momento de efectuar la retención del IA sobre los retiros o remesas indicados, la empresa o sociedad otorgará el crédito por IDPC a que se refiere el artículo 63 de la LIR, sin perjuicio de la obligación establecida en el N° 2.-, de la letra F), del artículo 14 de la misma ley, en la eventualidad que el impuesto voluntario no sea declarado

⁷⁷ Según lo dispuesto en los artículos 54 N°1 y 56 N° 3, de la LIR.

⁷⁸ Según lo dispuesto en los artículos 62 y 63 de la LIR.

y pagado en la oportunidad señalada en el párrafo anterior. Las instrucciones sobre esta última materia se analizan en la letra f) siguiente.

- Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que sean accionistas de sociedades por acciones constituidas en el país: Considerando que estos contribuyentes no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta por los dividendos que les distribuya la respectiva sociedad, deberán imputar las distribuciones de dividendos siempre al término del ejercicio, de acuerdo al N°5, de la letra A), del artículo 14, de la LIR, y aquellos que hayan sido imputados al registro FUF, o bien, no resulten imputados a ninguno de los registros, por no existir cantidades positivas en ellos o por ser éstas insuficientes para cubrirlos, tales partidas definirán su situación tributaria siempre al término del ejercicio. Por lo tanto, si no existen saldos acumulados de crédito en el registro del mismo nombre, no procederá otorgar el crédito del artículo 63 de la LIR contra la retención de IA. No obstante, la empresa o sociedad podrá de todas formas otorgar el referido crédito al momento de efectuar la retención, debiendo para ello acogerse al pago voluntario de IDPC, respecto de aquella parte de los retiros o remesas imputados al registro FUF, o bien, los que no fueron imputados a ningún registro, por no existir o ser insuficientes, sin perjuicio de que el pago voluntario de este impuesto especial, se realizará en la declaración anual de impuestos a la renta que deberá presentar la empresa o sociedad en el mes de abril del año siguiente a aquel en que se haya determinado dicho tributo.

De esta forma, al momento de efectuar la retención del IA sobre las distribuciones indicadas, la sociedad otorgará el crédito por IDPC a que se refiere el artículo 63 de la LIR, sin perjuicio de la obligación establecida en el N° 2, de la letra F), del artículo 14 de la misma ley, en la eventualidad que el impuesto voluntario no sea declarado y pagado en la oportunidad señalada en el párrafo anterior. Las instrucciones sobre esta última materia se analizan en la letra f) siguiente.

- Contribuyentes de IDPC con contabilidad completa⁷⁹: Estos contribuyentes, sujetos a la letra A), del artículo 14, de la LIR, deben considerar formando parte de su RLI afecta a IDPC, los retiros o dividendos afectos al IGC o IA percibidos a título de retiros o distribuciones de otras empresas, comunidades o sociedades, con derecho a imputar contra el IDPC que se determine sobre la RLI, el crédito asociado a los referidos retiros o dividendos⁸⁰. De esta forma, si el crédito tiene su origen en el pago voluntario de IDPC efectuado por la empresa de origen de los retiros o dividendos, también procederá en los mismos términos, la imputación de este crédito.

Ahora bien, si el contribuyente determina una pérdida tributaria y ésta resulta total o parcialmente absorbida por los retiros o dividendos percibidos que se afectaron con el IDPC pagado en forma voluntaria por la empresa de origen, también procederá su imputación o devolución, considerándose como un pago provisional por utilidades absorbidas de acuerdo a las reglas ya analizadas⁸¹.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 6 sobre esta materia.

d) Tributación de los contribuyentes del IGC, sobre los retiros o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de renta atribuida afectos al IGC.

i) Contribuyentes gravados.

Estarán gravados con el IGC los contribuyentes personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, que sean empresarios individuales, propietarios de una EIRL, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de renta atribuida, por los retiros o dividendos afectos al IGC efectuados desde estas empresas, comunidades o sociedades.

ii) Determinación de la base imponible del IGC.

⁷⁹ Caso excepcional del EI y del EP.

⁸⁰ Según lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR.

⁸¹ Conforme a lo dispuesto en el N°3, del artículo 31 de la LIR.

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 1°, del N° 1, del artículo 54 de la LIR, los contribuyentes señalados, deben incorporar en la determinación de la renta bruta global, las rentas o cantidades percibidas o retiradas por éstos, que correspondan a rentas imponibles determinadas de acuerdo con las normas de las categorías que establece la misma ley.

Tal norma, establece en su inciso 7° que se incluyen también todas las demás rentas que se encuentren afectas al IGC, y que no estén señaladas de manera expresa en alguno de los numerales del referido artículo.

De esta forma, los retiros o dividendos percibidos por los contribuyentes de este impuesto, pero sólo cuando se trate de cantidades afectas al IGC⁸², conforme a lo dispuesto en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán formar parte de la renta bruta global.

Además, cuando proceda aplicar el crédito por IDPC establecido en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 la LIR, correspondiente a los retiros o dividendos señalados, se agregará también en la determinación de la renta bruta global un monto equivalente al referido crédito⁸³.

También se hace presente que, conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 54 de la LIR, estos contribuyentes deberán considerar en la renta bruta global, los retiros o dividendos que se encuentren exentos del IGC, para el sólo efecto de aplicar la escala progresiva del referido tributo, sin perjuicio del derecho al crédito proporcional correspondiente a estas rentas, según lo dispuesto en el mismo número del referido artículo 54.

iii) Tasa del impuesto.

Se gravarán sobre el conjunto de rentas afectas a IGC, aplicando la escala de tasas establecida en el artículo 52 de la LIR.

e) Tributación de los contribuyentes gravados del IA, sobre los retiros, remesas o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de renta atribuida afectos al IA.

i) Contribuyentes gravados.

Estarán gravados con el IA, los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas⁸⁴ de empresas sujetas al régimen de renta atribuida, por los retiros, remesas o dividendos afectos a IA efectuados desde las respectivas empresas, comunidades o sociedades.

ii) Determinación de la base imponible afecta al IA.

Según lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 62 de la LIR, para determinar la base imponible afecta a IA, los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 y del inciso 1° del artículo 60, ambos de la LIR, deberán sumar al conjunto de rentas afectas a este impuesto, las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas por el respectivo establecimiento permanente, comunidad o sociedad, sujetos al régimen de renta atribuida, siempre que se trate de cantidades afectas al referido impuesto.

De acuerdo a lo dispuesto en el N° 2, del artículo 58 de la LIR, los contribuyentes accionistas de sociedades por acciones, se gravarán con el IA por las cantidades que las respectivas sociedades les acuerden distribuir a cualquier título, siempre que se trate de cantidades afectas al referido IA.

Además, cuando proceda aplicar el crédito establecido en el artículo 63 de la LIR, correspondiente a los retiros, remesas o dividendos señalados, se agregará en la determinación de la base imponible de IA un monto equivalente al referido crédito⁸⁵.

⁸² Para estos efectos, son cantidades afectas al IGC, aquellos retiros o dividendos imputados al registro establecido en la letra b), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, o aquellos que al término del ejercicio comercial respectivo no resulten imputados a ninguno de los registros que establece el N° 4 de la misma norma.

⁸³ En concordancia con lo dispuesto en el inciso 4°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR y en el inciso 8°, del N° 1, del artículo 54, ambos de la LIR.

⁸⁴ Accionistas de Sociedades por acciones.

⁸⁵ Conforme a lo dispuesto en el inciso 4°, del N°5, de la letra A), del artículo 14 y en el inciso final del artículo 62, todos de la LIR.

iii) Tasa del impuesto.

De conformidad a lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 58 y en el inciso 1° del artículo 60, ambos de la LIR, la tasa aplicable sobre las rentas señaladas, es de un 35% sobre el total de rentas retiradas, remesadas o distribuidas al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, incrementadas en una cantidad equivalente al crédito por IDPC, cuando corresponda aplicar dicho crédito. Los contribuyentes del artículo 58 N° 2 de la LIR, por los dividendos que perciban de una SpA afectos a dicho impuesto, no se encuentran obligados a efectuar una declaración anual, sino que dicho tributo es retenido en su totalidad por la sociedad respectiva.

iv) Normas sobre retención del IA.

Según lo establecido en los incisos 1° y 2°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de renta atribuida, deberá practicar una retención de IA al término del ejercicio sobre los retiros, remesas o distribuciones efectuados a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del referido impuesto, cuando se trate de rentas o cantidades afectas a IA, debidamente incrementadas de acuerdo a los artículos 58 y 62, con derecho al crédito establecido en los artículos 41 A), 41 C), y 63, de la LIR, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N°5, de la letra A), del artículo 14, de la LIR, y en conformidad a los artículos 65, número 1 y 69, de la LIR.

De esta manera, procederá la retención de IA en los siguientes casos:

- Cuando los retiros, remesas o distribuciones debidamente actualizados, al término del ejercicio en que éstos se efectúan, resulten imputados a las rentas o cantidades anotadas en el registro FUF.
- Cuando los retiros, remesas o distribuciones debidamente actualizados, al término del ejercicio en que éstos se efectúan, resulten imputados a las rentas exentas de IGC, pero afectas al impuesto Adicional anotadas en el registro REX.
- Cuando los retiros, remesas o distribuciones, al término del ejercicio en que éstos se efectúan, no resulten imputados a ningún registro, por no existir o ser insuficientes.

Cada vez que se practique la retención del IA sobre los retiros, remesas o distribuciones debidamente incrementados, imputados con cargo al registro FUF, REX (a las cantidades exentas de IGC pero afectas a IA), al FUT histórico, o bien, no imputados a ningún registro, por no existir o ser insuficiente, se deducirá de dicha retención, el crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, todo ello, determinado al término del ejercicio, monto que se determinará en conformidad a lo dispuesto en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 y en el artículo 63, ambos de la LIR.

Si no existen créditos acumulados a esa fecha, la retención se efectuará sin derecho a crédito, salvo que la empresa haya optado por pagar voluntariamente el IDPC, según lo indicado en el numeral ii.- de la letra c) anterior.

i.- Determinación de la base imponible sobre la cual se calcula la retención de IA.

La base imponible sobre la cual la empresa, comunidad o sociedad debe practicar la retención de IA, respecto de los retiros, remesas o distribuciones que efectúen a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del referido tributo, se encuentra conformada por el monto de dichos retiros, remesas o distribuciones, más el incremento de acuerdo a los artículos 58 y 62, de la LIR, con derecho al crédito establecido en los artículos 41 A), 41 C) y 63, determinado conforme a los dispuesto en el N°5, de la letra A), del artículo 14, de la LIR.

Se hace presente que, tratándose de accionistas de sociedades por acciones, la retención tendrá el carácter de definitiva, atendido a que estos contribuyentes no están obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta por los dividendos que la respectiva sociedad les haya distribuido.

ii.- Tasa con la cual debe practicarse la retención de IA.

Cuando deba practicarse la retención del IA sobre los retiros, remesas o distribuciones de acuerdo a lo señalado anteriormente, se efectuará con la tasa vigente del referido tributo, que actualmente corresponde a un 35%.

En caso de que el propietario, socio, comunero o accionista a quién se efectúa la remesa, retiro o distribución, se encuentre acogido a la invariabilidad tributaria del artículo 7° del D.L. N° 600, la retención de IA se aplicará con la tasa general de la invariabilidad pactada, o la parte de ésta que reste para cumplir con la tributación total que afecta a estos contribuyentes. En todo caso, cuando el inversionista extranjero haya renunciado a la invariabilidad tributaria pactada, o se le haya vencido o agotado el plazo por el cual se concedió dicha invariabilidad, las remesas, retiros o distribuciones a tales inversionistas se afectarán con una retención con la tasa general de IA de 35%.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 7 sobre esta materia.

f) Situación tributaria de las diferencias que se determinen a la empresa, comunidad o sociedad respectiva, por créditos por IDPC otorgados y certificados en exceso a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Conforme a lo dispuesto en el N° 2, de la letra F), del artículo 14 de la LIR, las empresas, comunidades o sociedades que hayan otorgado y certificado créditos por IDPC a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, deberán pagar al Fisco las diferencias que se determinen, en caso de que dichos créditos por IDPC excedan del monto que efectivamente habría correspondido en conformidad a las reglas establecidas en el citado artículo 14 de la LIR.

i) Condiciones para la procedencia de la obligación de pagar las diferencias que se determinen por concepto de créditos otorgados en exceso.

Lo dispuesto en la norma legal analizada se aplicará siempre que se verifiquen las siguientes condiciones copulativas:

1.- Que en el ejercicio comercial respectivo la empresa, comunidad o sociedad haya otorgado créditos a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que correspondan a las rentas que les haya atribuido, o que hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas en conformidad a lo dispuesto en el artículo 14 de la LIR;

2.- Que la empresa, comunidad o sociedad haya certificado al propietario, comunero, socio o accionista, el crédito correspondiente;

En este sentido, cabe señalar que el artículo 14 de la LIR, establece que los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida deben certificar a sus propietarios, comuneros socios o accionistas, en la forma y plazo que establezca el Servicio a través de resolución, el monto de las rentas o cantidades que les atribuyan, retiren, les sean remesadas o les distribuyan, así como el crédito que establecen los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR⁸⁶.

3.- Que el crédito certificado al propietario, comunero, socio o accionista exceda del crédito que efectivamente habría correspondido por las rentas que han sido atribuidas, o que han sido retiradas, remesadas o distribuidas, según corresponda.

A modo de ejemplo, esta situación podría presentarse cuando se otorgue un crédito por IDPC con una tasa superior a la tasa legalmente establecida para ese efecto.

ii) Efectos para la empresa, comunidad o sociedad respectiva.

La empresa, comunidad o sociedad respectiva deberá pagar al Fisco las diferencias de impuesto que se determinen por el exceso de crédito por IDPC otorgado y certificado a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, en la declaración anual de impuesto a la renta que se presente en el mes de abril del año siguiente a aquel en que se efectuaron los retiros, remesas o distribuciones cuyos créditos se otorgaron en exceso.

Un segundo efecto para la empresa, comunidad o sociedad respectiva, dice relación con el ajuste al registro de saldo acumulado de créditos a que se refiere la letra d), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. La norma establece que si el crédito por IDPC otorgado y certificado fue rebajado originalmente del registro de créditos correspondiente, deberá reponerse aquella parte que se hubiere otorgado en exceso, esto, atendido que el crédito de que disponía efectivamente la empresa, comunidad o sociedad era inferior al saldo anotado en el registro, y por lo tanto, al momento de corregir dicho saldo y sin alterar el monto de crédito otorgado y rebajado originalmente, resultará una diferencia negativa que se compensará con el crédito en exceso que deba reponerse a este registro.

⁸⁶ Según lo dispuesto en el inciso final, del N°6, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Finalmente, el pago efectuado por la empresa del crédito otorgado en exceso, se considera un retiro, remesa o distribución en favor del propietario, comunero, socio o accionista respectivo en la proporción correspondiente, y por tanto, deberá dársele el tratamiento tributario que corresponda, imputándose a los saldos de los registros de rentas o cantidades acumuladas a que se refiere el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, en el orden de imputación y con las consecuencias ya analizadas.

iii) Efectos para el propietario, comunero, socio o accionista.

La norma legal en comento, establece que las diferencias de impuesto que se determinen producto del crédito por IDPC otorgado en exceso por la empresa, comunidad o sociedad respectiva, no afectarán el derecho al crédito por IDPC certificado originalmente y que ha sido imputado por el propietario, comunero, socio o accionista en su declaración anual de impuestos.

Por lo tanto, habiendo sido certificado el crédito por IDPC por la empresa, comunidad o sociedad respectiva, e informado en las declaraciones juradas presentadas al Servicio, y utilizándolo dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta, quedará a firme el derecho al crédito originalmente imputado por los propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Lo anterior, es sin perjuicio de que el contribuyente se encuentre obligado a rectificar el monto de sus rentas declaradas, en los casos en que el exceso de crédito ha tenido su origen en una determinación incorrecta de las rentas acumuladas a nivel de la empresa, comunidad o sociedad respectiva.

Para el contribuyente que se ha beneficiado con el mayor crédito por IDPC imputado, y en concordancia con lo señalado en el numeral ii) anterior, dicho exceso se considerará un retiro, remesa o distribución a su favor, en la proporción correspondiente, que se entiende efectuado en el mes en que la empresa, comunidad o sociedad ha pagado la diferencia de impuesto correspondiente.

4) Deber de informar a este Servicio y de certificar a los propietarios, comuneros, socios o accionistas.

De acuerdo con lo establecido en el N° 6, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida deberán, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución:

a) Informar al Servicio lo siguiente:

- El monto de las rentas del ejercicio que hayan sido atribuidas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, distinguiendo entre rentas atribuidas propias o de terceros (tratándose de empresarios individuales), indicando además el porcentaje que a cada uno corresponde y el criterio, que de acuerdo a lo establecido en las letras a) y b) del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, haya sido utilizado para atribuir las referidas rentas;
- El monto de los retiros, remesas o distribuciones efectivas realizadas durante el año comercial respectivo, detallando para cada uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas, el monto de cada retiro, remesa o dividendo, la fecha en que éste se efectuó y el tipo de registro con cargo al cual fue imputado;
- El remanente proveniente del ejercicio anterior, los aumentos y disminuciones, así como el saldo final que se determine para los siguientes registros:
 - i) RAP;
 - ii) FUF;
 - iii) REX; y,
 - iv) SAC.
- El saldo final que se determine al término del año comercial respectivo, en los siguientes registros:
 - i) FUT;
 - ii) FUNT;
 - iii) FUR;
 - iv) Registro de retiros en exceso.

- Un detalle con los distintos componentes del capital propio tributario⁸⁷, del capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos las disminuciones del mismo.

Lo anterior, es sin perjuicio de la obligación de informar a este Servicio que establece la letra a), del N° 1, modificado por el número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899, de 2016 y el N° 6, ambos, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, todo lo cual, se regulará a través de una resolución que emitirá este Servicio.

b) Certificar a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, lo siguiente:

- El monto de las rentas que le han sido atribuidas y el crédito por IDPC que les corresponde, identificando si se trata de un crédito con o sin derecho a devolución;
- El monto de cada uno de los retiros, remesas o dividendos efectuados durante el año por la empresa, comunidad o sociedad a favor del contribuyente, indicando la fecha en que se realizó y el registro con cargo al cual fue imputado. Si se trata de cantidades afectas a IGC o IA, deberá certificarse cuando sea procedente, el monto del crédito por IDPC y su respectivo incremento, identificando si se trata de un crédito con o sin derecho a devolución.

El Servicio regulará a través de una resolución la forma y plazo en que se deberá cumplir con esta obligación.

C) RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN PARCIAL DE CRÉDITOS.

El análisis de este nuevo régimen, de la misma forma en que se efectuó en el caso del régimen de renta atribuida, se llevará a cabo considerando los dos niveles de tributación que contempla nuestro sistema tributario. En primer lugar, se instruirá sobre la tributación que afecta a la empresa, establecimientos permanentes, comunidad o sociedad respectiva, obligados a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, y en segundo lugar se instruirá sobre las normas relativas a la tributación con los impuestos finales IGC o IA, según corresponda, que afecta a los propietarios, contribuyentes del artículo 58 N° 1, comuneros, socios o accionistas de dichas empresas, respecto de las rentas determinadas por éstas.

1) Tributación que afecta a la empresa, establecimientos permanentes, comunidad o sociedad respectiva (en adelante, en general, “empresa”).

La Ley N°20.780 incorporó nuevas normas y modificó otras en el Título II de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017. A continuación se analizan aquellas relacionadas con la nueva tributación que dispone el artículo 14 de la LIR.

1.1) Tasa del IDPC.

La Ley N°20.780 modificó el artículo 20 de la LIR⁸⁸ aumentando en forma gradual la tasa del IDPC. A partir del año comercial 2017, ésta alcanza un 25%. Las instrucciones de este Servicio relativas a esta modificación particular se encuentran contenidas en la Circular N° 52, de 2014.

No obstante lo anterior, el artículo cuarto de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 y Circular referenciada, señalan que los contribuyentes que se encuentren sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, aplicarán una tasa de 25,5% sobre las rentas obtenidas durante el año comercial 2017, y un 27% sobre las rentas obtenidas a contar del año comercial 2018.

1.2) Determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI).

Los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, deben determinar la RLI afecta al IDPC de acuerdo al mecanismo establecido en el Párrafo 3°, del Título II de la LIR, considerando lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de dicha ley y demás normas legales. Al

⁸⁷ Antecedentes solicitados vía Declaración Jurada N° 1847.

⁸⁸ Letra a), del N° 10), del artículo 1°, en concordancia con el artículo cuarto de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley N° 20.780.

respecto, se instruye sobre aquellas normas que se han visto modificadas por la Ley, y que tienen una incidencia en la determinación de la RLI.

g) Modificaciones al artículo 33 de la LIR.

i) Deducción por gastos rechazados afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR.

La Ley incorporó una nueva letra c), en el N° 2, del artículo 33 de la LIR. Dicha modificación tiene por objeto introducir dentro de los ajustes que se deben realizar en la determinación de la RLI del ejercicio, la deducción de aquellas partidas señaladas en el numeral i. del inciso 1° y numeral i) del inciso 3°, ambos del artículo 21 de la LIR, considerando que dichas cantidades correspondientes a gastos rechazados tienen una tributación especial contemplada en los incisos referidos. Por una parte, las cantidades señaladas en el inciso 1°, se gravan en la propia empresa con un impuesto único de 40%, y en el caso de las partidas gravadas conforme al inciso 3°, éstas se afectan con el IGC o IA, según corresponda, más una tasa adicional de 10%, siendo para cada uno de estos casos, la única tributación que afecta a las sumas gravadas, lo que se logra por la vía de su deducción en la determinación de la RLI.

Hasta antes de la modificación legal, también debía efectuarse el ajuste referido en la base imponible de IDPC, sin embargo, era el propio artículo 21 de la LIR, en el numeral i. del inciso 1° y en el numeral i) del inciso 3°, según el caso, el que disponía tal deducción.

ii) Retiros o dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas.

Cuando se trate de retiros o dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas acogidas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, se aplicará la exención y/o deducción que establece el N° 1, del artículo 39, y/o la letra a), del N° 2, del artículo 33, ambos de la LIR, según corresponda. Sin embargo, en el caso de cantidades percibidas por estos conceptos desde otro contribuyente sujeto al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, el crédito por IDPC a que tengan derecho dichas cantidades, se incorporará al saldo acumulado de crédito (SAC), a que se refiere la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, según se explica con mayor detalle en la letra d), del N° 2.2) siguiente.

Todo lo anterior, es sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda dar a los referidos retiros y dividendos percibidos, así como al crédito por IDPC a que tengan derecho, cuando resulten absorbidos por pérdidas tributarias, según lo señalado en la letra c) siguiente.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 1 sobre esta materia.

Cabe destacar, que en términos generales un contribuyente acogido a este régimen de imputación parcial no puede participar en otra empresa sujeta al régimen de renta atribuida, porque este último régimen sólo admite a propietarios afectos a IGC o IA. Sin embargo, en una situación de excepción se encuentran las personas naturales que ejerzan una actividad como empresarios individuales acogidos al régimen del artículo 14 letra B) y que inviertan en otra empresa acogida al régimen del artículo 14 letra A) de LIR, y los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, que constituyen en Chile un EP.

Si se produce la relación antes descrita, no significará que las atribuciones de rentas recaigan sobre el empresario individual o sobre el EP afecto al IDPC, sino sobre la persona natural quien es el contribuyente del IGC, o sobre el contribuyente del artículo 58 N°1 que es contribuyente del IA. Lo anterior, con el objeto de que dichas rentas atribuidas tributen con el impuesto final en el mismo ejercicio de su generación, sin requerir registros especiales que resultarían innecesarios considerando que se producía el mismo efecto impositivo. En resumen, los empresarios individuales y los EP frente a las rentas atribuidas que les correspondan con motivo de participaciones sociales, deberán reconocerlas directamente en su calidad de persona natural contribuyente del IGC. Igualmente, los contribuyentes del artículo 58 N°1 deberán reconocer las rentas atribuidas que les correspondan a su EP.

No obstante lo anterior, los retiros o dividendos efectivamente percibidos por la empresa individual o por el EP, deberán ser reconocidos por dichos contribuyentes en los registros que les corresponde mantener conforme al N° 2, de la letra B), del artículo 14, de la LIR, los cuales se anotarán de acuerdo a las características tributarias certificadas por las empresas fuente de tales cantidades.

h) Deducción a la RLI por la que pueden optar las micro, pequeñas y medianas empresas, cuando cumplan los requisitos legales.

La letra C), del artículo 14 ter de la LIR, establece un incentivo al ahorro para las micro, pequeñas y medianas empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR.

Dicho beneficio consiste en la posibilidad de que estos contribuyentes efectúen una deducción de la RLI gravada con el IDPC por un monto equivalente al 50% de dicha RLI que se mantenga invertida en la empresa. En todo caso, el monto máximo de dicha rebaja en ningún caso podrá exceder de una suma equivalente a 4.000 Unidades de Fomento (UF), según el valor de ésta al último día del año comercial respectivo⁸⁹.

Ejemplo:

Paso 1: Determinación Pre-RLI.

➤ Utilidad según balance	\$ 90.000.000
➤ <u>Más:</u> Gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR	<u>\$ 10.000.000</u>
➤ RLI afecta al IDPC	\$ 100.000.000

Paso 2: Determinación monto máximo de la rebaja.

➤ <u>Menos:</u> Retiros del ejercicio actualizados afectos o no a los IGC ó IA	<u>\$ (40.000.000)</u>
➤ RLI del IDPC invertida en la empresa	<u>\$ 60.000.000</u>
➤ Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa, según letra C), Art. 14 ter LIR 50% s/\$ 60.000.000 inferior a 4.000 UF	<u>\$ 30.000.000</u>

Paso 3: Determinación RLI definitiva.

➤ RLI afecta al IDPC	\$ 100.000.000
➤ <u>Menos:</u> Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa	<u>\$ (30.000.000)</u>
➤ RLI definitiva sobre la cual se calcula el IDPC	<u>\$ 70.000.000</u>

En el ejercicio respectivo, se paga el IDPC sobre una RLI de \$70.000.000. La suma del IDPC pagado debe incorporarse al registro SAC a que se refiere el literal ii), de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR⁹⁰.

Los \$30.000.000 restantes, al no formar parte de la RLI no se gravan con el IDPC así como tampoco se anotan de manera directa en registro alguno. No obstante lo anterior, dado su carácter de rentas afectas a impuestos finales, se reflejarán indirectamente al efectuar el cálculo de las rentas afectas a IGC o IA, a que se refiere el registro de la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, esto es, registro de rentas afectas a impuestos global complementario o adicional (RAI), atendido que éstas son rentas o cantidades acumuladas e invertidas en la empresa que tributan al momento de su retiro, remesa o distribución.

b.1) Agregado a la renta líquida imponible por concepto de retiros, remesas o distribuciones del ejercicio.

De conformidad con el inciso final de la letra C.-, del artículo 14 ter, de la LIR, los contribuyentes acogidos al régimen de la letra B), del artículo 14, que hayan hecho uso del beneficio que contempla dicha disposición legal, consistente en rebajar de su renta líquida imponible aquella parte de ella que no ha sido retirada, remesada o distribuida, deberán efectuar el siguiente ajuste a contar del año posterior al uso del beneficio.

Los contribuyentes en la situación descrita, deberán agregar en la determinación de la renta líquida imponible del año siguiente o subsiguientes de haber invocado el beneficio, una cantidad anual equivalente al 50% del monto de los retiros, remesas o distribuciones afectos al impuesto Global Complementario o Adicional que se hayan efectuado durante el ejercicio respectivo⁹¹. En el evento

⁸⁹ Cuando se analizó anteriormente en esta Circular el régimen sobre renta atribuida se instruyó sobre todos los requisitos y la forma de invocar este beneficio tributario, los cuales son plenamente aplicables a estos contribuyentes acogidos al régimen de la letra B, del artículo 14, de la LIR, salvo las consideraciones particulares que en este punto se indican.

⁹⁰ Registro SAC, como crédito con obligación de restitución.

⁹¹ Reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el último día del mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio.

que los retiros, remesas o distribuciones hayan sido imputados al registro REX, no se deberá realizar el ajuste recién comentado.

El agregado de tales cantidades a la renta líquida imponible tiene por objeto gravar aquella parte de la renta que no se afectó con el IDPC en el año de su generación, pero que con posterioridad está siendo retirada, remesada o distribuida a los propietarios, y en consecuencia, ha dejado de estar invertida en la empresa.

A través de este mecanismo los contribuyentes repondrán la renta líquida no gravada en su oportunidad con el IDPC, por lo tanto, el agregado deberá efectuarse hasta completar la suma deducida de la renta líquida imponible por aplicación de la norma en comento.

El monto de la deducción no reversada en los términos descritos, deberá ser controlado por los contribuyentes, quienes lo reajustarán por la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) entre el mes anterior al término del ejercicio en que se hubiere efectuado la deducción y el mes anterior al término del año en que se reverse totalmente el efecto.

Cabe hacer presente, que en contra del IDPC que deban pagar sobre dichos retiros, remesas o distribuciones incluidos en la determinación de la renta líquida imponible, no procederá la deducción del crédito por IDPC que establece el artículo 56 número 3) y 63 de la LIR. Sin perjuicio de lo anterior, se deberá incorporar todo el IDPC pagado sobre la renta líquida imponible al registro del saldo acumulado de créditos (SAC) a que se refiere la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, para efectos de ser asignados a los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA.

En el caso que en el año en que deba reversarse la rebaja a la renta líquida imponible efectuada en años anteriores, el contribuyente desee invocar nuevamente el beneficio tributario, para efectos de determinar la renta líquida imponible que se mantiene invertida en la empresa no se deberá considerar como parte de ella el agregado por el reverso en cuestión, por no corresponder dichas cantidades a la renta líquida imponible propiamente tal, la cual se determina de acuerdo a la mecánica establecida en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la renta.

Conforme a lo indicado precedentemente, para efectos de determinar la renta líquida imponible que se mantiene invertida en la empresa, al resultado tributario determinado de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, se descontará las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas en el mismo año comercial, y solo una vez determinado el beneficio tributario de la rebaja, se agregará a continuación el reverso por los retiros, remesas o distribuciones, en los términos descritos en los párrafos anteriores.

Ejemplo:

Año 2018			Año 2019		
RLI (Art. 29 al 33)		\$ 100.000	RLI (Art. 29 al 33)		\$ 100.000
Retiros del ejercicio		<u>-\$ 25.000</u>	Retiros del ejercicio		<u>-\$ 30.000</u>
RLI invertida en la empresa		\$ 75.000	RLI invertida		\$ 70.000
RLI (Art. 29 al 33)		\$ 100.000	RLI (Art. 29 al 33)		\$ 100.000
Deducción por incentivo al ahorro (\$75.000 x 50%)		<u>-\$ 37.500</u>	Deducción por incentivo al ahorro (\$70.000 x 50%)		<u>-\$ 35.000</u>
RLI Final		\$ 62.500	Reverso deducción RLI por retiros (\$30.000 x 50%)		<u>\$ 15.000</u>
IDPC, según tasa	27%	\$ 16.875	RLI Final		\$ 80.000
			IDPC, según tasa	27%	\$ 21.600
Control inversiones 14 ter, letra C					
Inversión año 2018		\$ 37.500			
Inversión año 2019		\$ 35.000			
Rev deducción RLI año 2019		<u>-\$ 15.000</u>			
Saldo por reversar		\$ 57.500			
Nota:					
1. La deducción por incentivo al ahorro del artículo 14 ter, letra C) de la LIR, corresponde a la cantidad menor entre el 50% de la renta líquida invertida en la empresa o 4000 UF.					
2. El saldo por reversar debe ser reajustado anualmente por la variación del IPC, para su ajuste en la renta líquida imponible.					
3. El ejemplo está desarrollado bajo el supuesto de un IPC igual a cero.					

i) Imputación de pérdidas tributarias (PT) conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR.

Sobre esta materia son aplicables mismas instrucciones impartidas en la letra c), del N° 1.2) de la letra B), del capítulo anterior, con los cambios que a continuación se indican:

De acuerdo al N° 3 del artículo 31 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, la PT en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, procediendo solamente su imputación a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, debidamente incrementadas en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62 de LIR y finalmente, en caso que dichas rentas no sean suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto de tal ejercicio, y así sucesivamente.

En este sentido, las normas referidas establecen el siguiente orden de imputación para la PT:

1ª Imputación: A los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio, que no deban formar parte de la RLI.⁹²

La PT determinada en el ejercicio, deberá imputarse a aquellos retiros o dividendos percibidos en el mismo ejercicio por el contribuyente, provenientes de otras empresas sujetas al régimen de la letra A)⁹³ o B), del artículo 14 de la LIR. En este caso, el total o la parte del crédito por IDPC que corresponda sobre estos dividendos o retiros percibidos desde una empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando dichas sumas incrementadas resulten total o parcialmente absorbidas por la PT, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional en los casos y parte que así corresponda, sin que resulte procedente descontar el 35% de dicho crédito, cuando éste se encuentre sujeto a la obligación de restitución que establece el párrafo final, del N° 3, del artículo 56 y el inciso 3°, del artículo 63, ambos de la LIR, por corresponder a rentas determinadas bajo dicho régimen de tributación. En consecuencia, tendrá el carácter de pago provisional el 100% del crédito por IDPC correspondiente a los dividendos o retiros absorbidos por la PT, sin diferenciar si tales cantidades son percibidas desde otras empresas acogidas al régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, pero distinguiendo aquella parte con derecho a devolución de aquella sin derecho.

Cabe destacar que la imputación indicada en el párrafo anterior, de la pérdida tributaria a los retiros y dividendos percibidos afectos a IGC o IA, se efectuará a todo evento, ya que el artículo 31 N°3 de la LIR, no distingue de qué régimen provengan dichos retiros o dividendos, siendo la única condición que ellos estén afectos a IGC o IA.

Un caso especial se puede producir con el Empresario Individual o el EP acogidos al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR que invierta en una empresa acogida al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR. En este caso, habrá que analizar los retiros o dividendos provenientes de esta última que son percibidos por la empresa acogida al régimen de la letra B) del artículo 14, a la luz del registro al cual fueron imputados dichos repartos, para determinar si ellos se encuentran afectos a IGC o IA según corresponda. Dicho de otra forma, en el caso planteado, sólo los retiros y dividendos que fueron imputados al registro FUF, o que no fueron imputados a ningún registro, se encuentran afectos a IGC o IA y en consecuencia, la empresa acogida a la letra B) del artículo 14, sólo podrá efectuar la imputación a la pérdida tributaria con dichos retiros o dividendos recibidos, y no con aquellos imputados al registro RAP o al REX, ya que éstos no se encuentran afectos a IGC o IA, sino que deberán ser anotados en el registro REX de la empresa receptora, conforme a la calificación tributaria certificada por la empresa fuente, ya sea como ingresos no constitutivos de renta o renta exenta, según corresponda.

2ª Imputación: Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.

La PT que no haya resultado absorbida luego de aplicar las reglas de imputación anterior, se deducirá como gasto en la determinación de la RLI o PT del ejercicio siguiente, considerándose bajo el concepto de pérdidas de ejercicios anteriores. Para estos efectos, la PT no absorbida que podrá ser deducida como gasto, se reajustará por el porcentaje de variación experimentada por el IPC en el

⁹² Provenientes de empresas o sociedades constituidas en Chile.

⁹³ Sólo los empresarios individuales y los EP acogidos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR se encontrarán en esta situación.

período comprendido entre el mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que ésta se generó y el mes anterior al de cierre del ejercicio siguiente⁹⁴.

Finalmente, cabe señalar que en cuanto al registro y control de las PT y de las pérdidas de ejercicios anteriores, éste deberá efectuarse en la determinación de la RLI correspondiente a cada año comercial, en la forma que establezca este Servicio mediante resolución, incluyéndose además, en todo caso, ambos resultados en la declaración anual de impuesto a la renta que deba presentar el contribuyente.

En el anexo de esta Circular, se incluye los Ejemplos N° 2 y 3 sobre esta materia.

2) Tributación que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, sobre las rentas determinadas por éstas.

La tributación que afecta a los propietarios⁹⁵, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, sobre las rentas percibidas o devengadas por éstas, se sujetan a lo dispuesto por dicha norma y a las siguientes instrucciones:

2.1) Rentas o cantidades que se gravan con el IGC o IA⁹⁶.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de crédito, quedarán gravados con el IGC o IA, según corresponda, sobre las siguientes rentas o cantidades:

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 rentas exentas de IGC o IA, según corresponda, de ingresos no constitutivos de renta, o de cantidades que ya han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR⁹⁷.

En el N° 2.3) siguiente se analiza con mayor detalle este hecho gravado.

2.2) Registros que deben llevar las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, para el control de dicha tributación⁹⁸.

Para el control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, y con el objeto de mantener un detalle de las cantidades que se encuentran liberadas de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución, así como también para determinar en qué oportunidad tales retiros, remesas o distribuciones se afectan con el IGC o IA, según corresponda, y el crédito por IDPC a que éstas tendrán derecho, se establece la obligación para estos contribuyentes de efectuar y mantener los siguientes registros.

A diferencia del régimen actual en que se controla el saldo de FUT determinado por cada año, a partir del 1° de enero de 2017, no será necesario efectuar una separación del saldo de estos registros por cada ejercicio comercial, sino que se efectuará un control acumulado de las cantidades que se indican, considerando los remanentes de tales registros provenientes del ejercicio anterior, y aquellos que se determinen para el ejercicio siguiente, y así sucesivamente.

a) Rentas o cantidades Afectas al IGC o IA (RAI)⁹⁹.

⁹⁴ Según lo dispuesto en los incisos 2° y siguientes del N° 3, del artículo 31 de la LIR.

⁹⁵ Para los efectos analizados, quedan comprendidos bajo el concepto de propietarios, el dueño de la empresa individual, el titular de una EIRL y el contribuyente de impuesto adicional que tenga en Chile cualquier clase de establecimiento permanente según el N° 1, del artículo 58 de la LIR.

⁹⁶ Los N°s 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, establecen las rentas o cantidades que se afectan con el IGC o IA bajo este régimen.

⁹⁷ Como es el caso por ejemplo de las rentas acumuladas en el registro FUT que fueron afectadas con el impuesto sustitutivo establecido en el número 11 del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

⁹⁸ Según lo dispuesto en el N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

⁹⁹ De acuerdo a lo establecido en la letra a) del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En este registro se anotarán todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representan un incremento del capital propio tributario en ésta, y que en caso de ser efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con IDPC¹⁰⁰, IGC o IA, según corresponda.

De esta manera, el saldo de este registro, corresponde a cantidades que forman parte del capital propio tributario y exceden de la suma del capital aportado a la empresa, y de todas aquellas cantidades acumuladas o retenidas que no deben afectarse con impuesto al momento de su retiro, remesa o distribución.

La determinación de estas cantidades se efectuará anualmente, al término de cada ejercicio comercial, considerando los saldos de las cantidades que la norma señala a esa fecha.

a.1) Determinación del monto que debe anotarse en este registro.

En este registro, los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, aquellas rentas o cantidades que forman parte del capital propio tributario (CPT) de la empresa y que no correspondan al capital pagado, a rentas exentas del IGC o IA, a ingresos no constitutivos de renta ni a rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR. En consecuencia, se trata de rentas o cantidades que al momento de su retiro, remesa o distribución se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, conforme a lo establecido en los N°s 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, en concordancia con los artículos 54, 58 y 62 de la misma ley.

Para determinar el monto de las rentas o cantidades afectas al IGC o IA que se anotarán en este registro, se deberá descontar del valor del capital propio tributario que registra la empresa al término del ejercicio, todas aquellas cantidades que al momento de su retiro, remesa o distribución no se afectarán con impuesto atendido el tratamiento tributario que la ley les otorga. En este sentido, la LIR establece que se deberá considerar el valor positivo del capital propio tributario, según el valor del mismo al término del año comercial respectivo, el cual se determinará aplicando lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR.

Al respecto, se hace presente que los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio que no resultaron imputados a los remanentes del ejercicio anterior de este registro o de los registros FUF y REX¹⁰¹, deberán reponerse en la determinación del CPT, en aquella parte no imputada, reajustándola por la variación experimentada por el IPC entre la fecha del retiro, remesa o distribución y el cierre del ejercicio, ya que si bien, dan cuenta de rentas o cantidades que han salido de la empresa, tal disminución patrimonial debe verse reflejada mediante su deducción del registro RAI a que se refiere esta letra a), según el saldo que se determine al término del ejercicio respectivo.

Del valor del CPT así determinado y con los ajustes que correspondan según lo mencionado en el párrafo anterior, se deducirá de éste, el saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX, determinado al término del año comercial respectivo y para el ejercicio siguiente.

Finalmente, deberá deducirse el valor del capital aportado efectivamente a la empresa, incrementado o disminuido, según corresponda, por los aumentos o disminuciones de capital efectuados posteriormente, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital y el mes anterior al término del año comercial respectivo.

El valor positivo que se determine aplicando las normas anteriores, corresponderá a rentas o cantidades afectas al IGC o IA que se anotarán en el registro RAI al término del año comercial respectivo, y de éste deberán deducirse, hasta agotarlo, en orden cronológico, los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa en dicho ejercicio, que no hayan resultado imputados al remanente de este mismo registro o de los registros FUF y REX, todos provenientes del ejercicio anterior, constituyendo el saldo que en definitiva se determine, el remanente de dichas cantidades para el ejercicio siguiente.

El remanente de estas cantidades proveniente del ejercicio anterior, que no haya sido agotado con la imputación de retiros, remesas o distribuciones, deberá reversarse al cierre del año comercial respectivo, toda vez que será reemplazado por el nuevo saldo del registro RAI que se determine en la misma oportunidad.

¹⁰⁰ Cuando sean percibidas por contribuyentes sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

¹⁰¹ Esto se refiere a lo que el inciso 5° del N°3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR denomina “retiros, remesas o dividendos provisorios”

La forma de determinar las cantidades a anotar en este **registro RAI** puede resumirse de la siguiente forma:

Concepto	Monto
El CPT positivo determinado al término del año comercial respectivo según normas del N°1 del artículo 41 de la LIR.	(+)
Por no formar parte del saldo del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas : El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los remanentes de rentas o cantidades provenientes del ejercicio anterior anotados en los registros RAI, FUF y REX, que la LIR califica como provisorios. Estas partidas deben incorporarse reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	(+)
Saldo positivo del registro REX que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo).	(-)
Cantidades afectas al IGC o IA, determinadas al término del año comercial respectivo (se considera sólo el valor positivo que resulte).	(=)

a.2) Situación especial, en caso de empresas que registren saldos positivos acumulados en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), en el Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) o en el Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) al 31.12.2016.

En concordancia con lo indicado en la letra e) siguiente, en caso que la empresa registre al término del ejercicio respectivo utilidades acumuladas en el FUNT deberá reconocerlas como un remanente del ejercicio anterior del registro REX, y en el caso de registrar además, utilidades acumuladas en los registros FUT y FUR, para efectos de determinar el monto de las cantidades afectas al IGC o IA que se deben anotar en el registro a que se refiere esta letra, deberán ajustar el CPT, según corresponda, deduciendo el saldo de utilidades acumuladas en el registros FUR, por cuanto, tales cantidades no se incorporan al registro de utilidades afectas al IGC o IA de que trata esta letra, puesto que se sujetan al tratamiento tributario específico que dispone el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, según se analizará en el N° 2.3) siguiente. Por el contrario, las utilidades acumuladas en el registro FUT, no deberán ser deducidas del CPT, debido a que conforme a la letra b), del N° 1, del Numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, deben entenderse incorporadas a contar del 1° de enero de 2017 al registro RAI, considerándose como un remanente del ejercicio anterior.

La forma de determinar las cantidades a anotar en este registro, considerando que la empresa pueda mantener saldos de FUT, FUNT o FUR, puede resumirse de la siguiente forma:

Concepto	Monto
El CPT, según su valor positivo determinado al término del año comercial respectivo según normas del N°1 del artículo 41 de la LIR.	(+)
Por no formar parte del saldo del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas : El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los	(+)

remanentes de rentas o cantidades provenientes del ejercicio anterior anotados en los registros RAI, FUF y REX, que la LIR califica como provisorios. Estas partidas deben incorporarse reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	
Saldo positivo del registro REX (Incluye el FUNT) que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo). No se considerará bajo este concepto, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado.	(-)
Saldo de FUR determinado al término del año comercial respectivo (sólo debe considerarse cuando no ha sido considerado dentro del valor del capital aportado a la empresa).	(-)
Cantidades afectas al IGC o IA, determinado al término del año comercial respectivo (se considera sólo el valor positivo que resulte).	(=)

Como se observa, en la determinación de las rentas afectas a impuestos no se descontó el saldo del fondo de utilidades tributables existente al 31 de diciembre de 2016, y consecuentemente, dicho saldo estará formando parte del registro RAI, sin perjuicio de su control separado del saldo de utilidades tributables acumulados en dicho fondo en los términos del literal iii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, de 2014.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 4 sobre esta materia.

b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

Los contribuyentes que apliquen el régimen de depreciación acelerada a que se refiere el N° 5 y/o 5 bis del artículo 31 de la Ley de la Renta, solo considerarán dicha depreciación para los efectos de la determinación de la Renta Líquida de la Primera Categoría. Por lo tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará como una renta afecta a IGC o IA para la imputación de retiros, remesas o distribuciones.

El cálculo de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada debe ser determinada activo por activo, anotándose en este registro la diferencia del período. De estas diferencias se rebajarán las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada de los bienes, siempre que las primeras diferencias no hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas previamente.

Cuando se efectúen retiros o distribuciones con cargo a este registro, dichos repartos quedarán afectos a los IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC a que se refieren los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, que se encuentre acumulado en el registro de créditos establecido en la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14, de la LIR (SAC).

Cabe hacer presente, que cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada en la primera categoría, la depreciación normal pasa a ser obligatoriamente un procedimiento simultáneo, para la determinación de las rentas susceptibles de ser retiradas o distribuidas y que se controlan en este registro. Por lo tanto, es factible concluir que se está frente a dos normas complementarias de aplicación conjunta, que tienen por objeto permitir al contribuyente conocer el resultado de la comparación entre ellas, para la imputación de retiros, remesas o distribuciones que efectúen sus propietarios.

Finalmente, las empresas que se acojan a algún régimen de depreciación acelerada, deberán mantener, a disposición de este Servicio, registrado en sus libros contables todo el procedimiento de

la depreciación tanto acelerada como la normal, de cada bien del activo inmovilizado, y la diferencia que se determina de la comparación de ambas partidas.

Cabe hacer presente, que conforme al inciso final del literal iii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780, en su texto modificado por la Ley N° 20.899, el saldo de la diferencia entre depreciación normal y acelerada determinada al 31 de diciembre de 2016, se entenderá incorporado a contar del 1° de enero de 2017, al registro de la letra b), del número 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Es decir, los contribuyentes que mantengan al 31 de diciembre de 2016 un saldo en el registro FUF, deberán considerarlo como un remanente del ejercicio anterior del mismo registro al 1° de enero de 2017, para efectos de ser considerado para resolver la situación tributaria de los retiros o dividendos que soporte la empresa o sociedad a contar de dicha fecha.

c) Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)¹⁰².

En este registro, los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, según corresponda:

- iii) Las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por el contribuyente, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.
- iv) Los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

También forman parte de estos ingresos los retiros y dividendos percibidos que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR. En esta situación se encuentran los retiros y dividendos percibidos de empresas acogidas al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter y/o del N° 1 y 2, de la letra C), del artículo 14.

Igualmente, formarán parte de este grupo de rentas aquellas percibidas a título de retiros o dividendos con cargo al registro RAP, de empresas acogidas al régimen de renta atribuida, en consideración a que la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las califica como ingreso no constitutivo de renta¹⁰³. Sin embargo, estas cantidades deberán ser controladas en una columna separada dentro de los ingresos no renta, con el objeto de certificarlas como tales, pero con la característica de que han sido gravadas con los impuestos de la LIR. Dicha certificación tiene especial relevancia en el caso que los propietarios deseen invocar como crédito los impuestos pagados en Chile en sus respectivos países.

Cabe señalar además que para determinar el resultado neto de las rentas o cantidades que deben incorporarse en cada una de las columnas señaladas, deberán deducirse de éstos, al término del año comercial respectivo y en forma previa a incorporar dichas cantidades al registro, y de la imputación de retiros, remesas o distribuciones, los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a cada una de estas rentas o cantidades, según lo establecido en la letra e), del N° 1, del artículo 33 de la LIR. De esta manera, se incorporarán al citado registro las cantidades netas o líquidas susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, ya rebajados los gastos, costos o desembolsos referidos. Si producto de esta imputación se determina un saldo negativo, éste deberá reajustarse por la variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al cierre del ejercicio y el mes anterior al cierre del ejercicio siguiente, para imputarse a las rentas o cantidades que se determinen a esa fecha, y así sucesivamente¹⁰⁴.

El saldo positivo que resulte después de las anotaciones e imputaciones a que se refieren los párrafos anteriores, conformará el remanente para el ejercicio siguiente del monto de rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta, de los que se deducirán hasta agotarse, los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa en la forma señalada en el N° 2.3) siguiente.¹⁰⁵

¹⁰² Establecido en la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

¹⁰³ Sólo los empresarios individuales acogidos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR se encontrarían en esta situación.

¹⁰⁴ Sobre esta materia, resultan aplicables las instrucciones impartidas por este Servicio en la Circular N° 68 de 2010, en todo aquello que resulte pertinente.

¹⁰⁵ El registro REX puede tener un saldo negativo cuando los costos, gastos y desembolsos superen las rentas que se incorporaron a este registro.

En este registro deberá incorporarse como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017, las rentas acumuladas en el registro FUNT al 31 de diciembre de 2016, clasificando las rentas en los siguientes términos¹⁰⁶:

- Las rentas exentas registradas en el FUNT se incorporarán como exentas al registro REX.
- Los ingresos no rentas y aquellas que se afectaron con el impuesto primera categoría en carácter de único del registro FUNT se incorporarán como ingresos no renta al registro REX.

También deberán incorporarse en el registro REX, pero en una columna separada las rentas acumuladas en el registro FUNT que se afectaron con el impuesto sustitutivo conforme al N° 11, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, y artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899.

d) Saldo Acumulado de Créditos (SAC)¹⁰⁷.

Este registro tiene por objeto llevar un control de los saldos totales de crédito por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR.

En el caso que el contribuyente, mantenga al 31 de diciembre de 2016 utilidades acumuladas en el registro FUT, las cuales tengan derecho al crédito por IDPC, tales créditos deberán incorporarse a este registro SAC, como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017¹⁰⁸ y en forma separada de los créditos originados a contar del ejercicio 2017, con el objeto de asignarse a los retiros, remesas y distribuciones que se encuentren afectos a los IGC o IA.

Además, en este registro también se incorpora el saldo de créditos por impuestos pagados en el exterior, imputables directamente a los IGC o IA conforme a los artículos 41 A y 41 C de la LIR, los cuales no constituyen un crédito por IDPC propiamente tal, pero por el hecho de incorporarse al citado registro, se otorgan a los retiros, remesas o distribuciones considerándolos en tal calidad. Al igual que en el caso indicado en el párrafo anterior, los contribuyentes que mantengan este tipo de créditos acumulados en el registro FUT al 31 de diciembre de 2016, deberán incorporarlos en este registro SAC, en forma separada como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017.

Conforme a lo señalado precedentemente, los contribuyentes mantendrán en el registro SAC créditos acumulados al 31 de diciembre de 2016 y créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, los cuales deberán ser controlados en forma separada. En primer término, deberán asignarse los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, en la forma señalada en el número 3, de la letra B), del artículo 14, y a continuación los acumulados hasta el 31 de diciembre de 2016, los que se asignarán con una tasa que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo, según instruye en la letra c), del N° 2.3), de esta letra B).

La suma total del SAC en este registro, está compuesta por dos clases de créditos, la primera corresponde al saldo de los créditos sujetos a la obligación de restitución que establece el párrafo final del N° 3, del artículo 56 y el párrafo 3°, del artículo 63, ambos de la LIR, y la segunda, a créditos que no están sujetos a dicha obligación, los que deberán controlarse separadamente en este registro.

De esta manera, en este registro se deberá distinguir entre:

i) SAC no sujeto a la obligación de restitución¹⁰⁹.

Deberán incorporarse aquellos créditos por IDPC determinados conforme al párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, cuya imputación contra el IGC o IA, según corresponda, no origina la obligación de restituir una parte de dicho crédito.

¹⁰⁶ De acuerdo al inciso 4°, del literal iii), de la letra b), del N° 1.-, numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, modificado por la Ley N° 20.899.

¹⁰⁷ Establecido en la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

¹⁰⁸ De acuerdo al inciso 2°, del literal iii), de la letra b), del N° 1.-, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

¹⁰⁹ De acuerdo al literal i), de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Este SAC se conforma por la suma de los siguientes créditos:

i.- La suma del monto del crédito por IDPC que tiene dicha calidad (no sujeto a la obligación de restitución) que corresponde sobre los retiros, dividendos o participaciones afectos al IGC o IA, que perciba de otras empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de las letras A)¹¹⁰ o B), del artículo 14 de la LIR, cuando éstas no resulten absorbidas por PT. En estos casos, el crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros, dividendos o participaciones percibidas, se incorporará al referido registro al término del año comercial en que dichas rentas o cantidades sean percibidas, sin aplicar reajuste alguno a dicho crédito por ese período.

ii.- En virtud de lo establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, se incorporará a este registro, el crédito por el impuesto establecido en dicha norma aplicado sobre las rentas que se entienden retiradas al término de giro de una empresa, en la parte o proporción en que participa la empresa sujeta al régimen de imputación parcial, atendida su calidad de propietario, comunero, socio o accionista de la empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR que termina su giro.

En este caso, el impuesto pagado por la empresa que cesa en sus actividades, en la proporción que corresponda, se incorporará al SAC de la empresa propietaria, comunera, socia o accionista al cierre del año comercial en que ocurra dicho término de giro, sin aplicar reajuste alguno a dicho crédito por ese período.

iii.- En caso de que un contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR, se cambie al régimen de la letra B) del artículo 14, se debe incorporar la suma del SAC que se mantenga al término del ejercicio anterior al del cambio de régimen, en virtud de lo establecido en la letra a), del N° 1.-, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

La incorporación de este crédito al SAC, deberá efectuarse a contar del 1° de enero del año comercial en que conforme a lo indicado, el contribuyente deba tributar bajo el régimen de imputación parcial de créditos.

iv.- De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 41 A y 41 C de la LIR, el crédito total disponible imputable contra impuesto finales determinado sobre rentas gravadas en el exterior, como también el crédito total disponible asociado a retiros o dividendos percibidos desde otros contribuyentes, deberá incorporarse a este registro SAC, salvo que dichas rentas resulten absorbidas por pérdidas tributarias, circunstancias que producirá su extinción. Este crédito se incorporará al registro SAC al término del año comercial en que dichas rentas o cantidades se obtengan o perciban, sin aplicar reajuste alguno a dicho crédito por ese período.

En todos los casos indicados precedentemente, se deberá controlar en forma separada los créditos con derecho a devolución de aquellos que no lo otorgan.

i.1) Situación especial de los créditos determinados al 31 de diciembre de 2016

Los contribuyentes deberán determinar al 31 de diciembre de 2016 un saldo total de crédito por IDPC a que se refieren los artículos 56 número 3) y 63, y separadamente un saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales según disponen los artículos 41 A y 41 C, todos de la LIR, distinguiendo en todo caso si los créditos señalados dan derecho a devolución o no.

Ambos créditos se incorporarán separadamente cada uno de ellos, a contar del 1° de enero de 2017, en el saldo acumulado SAC establecido en la letra d), del número 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Por lo tanto, podrán ser asignados a los retiros o dividendos efectuados a contar de dicha fecha.

Tales créditos se determinarán al término de cada año comercial, con los créditos provenientes del fondo de utilidades tributables que deban mantener y controlar con motivo de una conversión, división o fusión de empresas o sociedades efectuadas a contar del 1° de enero de 2017. Además, deberá considerarse en la señalada determinación los créditos provenientes del fondo señalado que corresponda por retiros, dividendos o participaciones que se perciban desde otras empresas o sociedades a partir de dicha fecha.¹¹¹

¹¹⁰ Sólo en el caso de empresarios individuales acogidos al régimen del artículo 14 letra B)

¹¹¹ Incisos 2° y 3°, del literal iii), de la letra b), del N° 1, del Numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

ii) SAC sujeto a la obligación de restitución¹¹².

En esta parte del registro se debe incorporar la suma del monto del IDPC que haya afectado a la empresa o sociedad durante el año comercial respectivo sobre la RLI, esto es, créditos por IDPC establecidos en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, que de acuerdo a lo establecido en el párrafo final y tercero, de dichos artículos respectivamente, en caso de otorgarse a los contribuyentes del IGC o IA, según corresponda, implica la obligación de restituir una cantidad equivalente al 35% del monto total del referido crédito por IDPC, a título de débito fiscal, y que para todos los efectos legales se considera un mayor IGC o IA determinado al contribuyente, según corresponda.

La obligación de restitución de la parte del crédito por IDPC que se indica, procederá en los siguientes casos:

i.- Cuando el crédito por IDPC se impute en contra de los impuestos finales (IGC o IA, según corresponda), o contra cualquier otro impuesto que deba declararse anualmente, y

ii.- Cuando dicho crédito no se impute en la forma antes indicada, y se solicite la devolución del mismo. (salvo el caso en que se solicite su devolución en calidad de pago provisional por utilidades absorbidas)

Dentro de esta clase de créditos se encuentra el IDPC que gravó la RLI determinada por la empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017.

Asimismo, forman parte de esta clase, el crédito por IDPC que corresponda de acuerdo al párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, sobre los retiros, dividendos o participaciones percibidas desde otras empresas sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando tal crédito corresponda al IDPC que gravó la RLI determinada por dichas empresas, y así sucesivamente, según corresponda. Es decir, dicho crédito por IDPC siempre tiene su origen, en aquel impuesto que gravó la RLI determinada por una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En estos casos, el IDPC que paga la empresa sobre la RLI se incorporará al SAC al término del año comercial respectivo, al momento en que ésta se determina. Tratándose del crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros, dividendos o participaciones percibidas, éste se incorporará al referido registro al término del año comercial en que dichas rentas o cantidades sean percibidas, sin aplicar reajuste alguno a dicho crédito por ese período.

Lo anterior, es sin perjuicio, del tratamiento tributario que corresponda dar a este crédito por IDPC en los siguientes casos:

- En la imputación de PT determinadas por contribuyentes sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, cuando absorben retiros o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de la letra B), del mismo artículo, cuyo crédito por IDPC se encontraba sujeto a la obligación de restitución. En estos casos, el pago provisional por las utilidades absorbidas que proceda, es equivalente al monto total del crédito por IDPC que corresponda sobre la utilidad absorbida, según lo analizado en la letra c), del N° 1.2), anterior de esta letra C).
- En la imputación de PT determinadas por contribuyentes sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando absorben retiros o dividendos percibidos desde empresas sujetas al mismo régimen, cuyo crédito por IDPC se encontraba sujeto a la obligación de restitución. En estos casos, el pago provisional por las utilidades absorbidas que proceda, también es equivalente al monto total del crédito por IDPC que corresponda sobre la utilidad absorbida, según lo analizado en la letra c), del N° 1.2), anterior de esta letra C).
- En los retiros, remesas o dividendos gravados con el IA, percibidos por un contribuyente de dicho tributo a quién le resulten aplicables las normas contenidas en un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional que Chile haya suscrito y se encuentre vigente con el país en el cual éste reside, en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto. En estos casos, el crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros, remesas o dividendos percibidos, de acuerdo a los párrafos

¹¹² De acuerdo al literal ii), de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, no está sujeto a la obligación de restituir una parte de éste, situación que será analizada con mayor detalle en la letra c), del N° 2.3) siguiente.

- Tampoco tendrán la obligación de restitución los contribuyentes del IA, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017 un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional (DTI), aun cuando no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto¹¹³. Sin embargo, este beneficio solo regirá hasta el 31 de diciembre de 2019.

iii) Reglas aplicables a los registros SAC.

De estos registros se deducirá el monto de crédito que corresponda otorgar sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA, determinado en la forma señalada en el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, lo que se instruye en la letra c), del N° 2.3) siguiente. Se imputarán en primer término, el grupo de créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, comenzando por los créditos que se mantengan en el SAC que no tiene la obligación de restitución, y una vez agotado éste, se imputarán los créditos que se mantengan en el SAC sujeto a tal obligación, aunque en los casos señalados anteriormente dicha restitución finalmente no deba aplicarse.

Se hace presente que en cada uno de los registros de SAC, se deberá controlar en forma separada, aquella parte de los créditos por IDPC referidos 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 artículo 56 N°3 inciso final y 63 inciso final de la LIR. 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 territorial (contribuciones de bienes raíces) o con créditos por impuestos pagados en el exterior. Tampoco dará derecho a devolución, el crédito por impuesto pagado en el exterior en aquella parte imputable contra impuestos finales conforme a las reglas del artículo 41 A y 41 C de la LIR, que se incorpore a este registro. Asimismo, el impuesto del N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, cuando ha sido pagado con cualquiera de los referidos créditos, también mantendrá tal carácter en la parte cubierta por éstos.

Es importante destacar que de los créditos con obligación de restitución deberá rebajarse a todo evento, y como última imputación del año comercial, el monto de crédito que se determine sobre las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR que correspondan a ese ejercicio, con excepción del propio impuesto de primera categoría. Que la deducción referida “debe realizarse a todo evento”, significa que se realizará inclusive en el caso que el contribuyente no mantenga créditos acumulados en el registro SAC, pudiendo dejarlo en consecuencia negativo¹¹⁴.

Agotados los créditos determinados a contar del 1° de enero de 2017, se asignarán los créditos por IDPC y créditos por impuestos pagados en el exterior acumulados al 31 de diciembre de 2016, los cuales, como se indicó anteriormente, constituyen un remanente del ejercicio anterior de este registro al 1° de enero de 2017. La asignación de estos últimos créditos a los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA, se determinará conforme lo establece el literal ii) de la letra c), del N° 1, del Numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, comenzando por el crédito cuyo excedente da derecho a devolución y luego por aquel que no otorga tal derecho.

e) Registro y control del saldo de FUT, FUNT, FUR y de retiros en exceso pendientes de tributación que mantenga la empresa al 31 de diciembre de 2016.

De acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780,¹¹⁵ los contribuyentes sujetos al IDPC que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, deberán determinar al 31 de diciembre de 2016 e informar al Servicio mediante declaración jurada que deberá ser presentada antes del 15 de marzo de 2017, en la forma que se establecerá por resolución, los siguientes antecedentes:

¹¹³ De acuerdo al artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899, de 2016.

¹¹⁴ Numeral ii), de la letra d), del N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

¹¹⁵ Según la letra a), del N° 1, del Numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

i) El saldo de utilidades que se registre en el FUT a que se refiere la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, el crédito e incremento por IDPC¹¹⁶ que corresponda sobre dichas utilidades, así como el saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales¹¹⁷.

Al respecto, es preciso señalar que tratándose de las partidas a que se refiere el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, que han formado parte de la RLI determinada al 31 de diciembre de 2016 u otra anterior, y cuyo pago se verifique a contar del año comercial 2017 o en los ejercicios siguientes, deberán deducirse del saldo de rentas acumuladas en este registro, aplicándose las normas legales e instrucciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016.

Si a la fecha señalada, la empresa determina un saldo negativo en el registro FUT proveniente de una PT que no resultó absorbida por utilidades acumuladas conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, ésta podrá deducirse como gasto, reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación del IPC comprendido entre el mes de noviembre de 2016 y el mes anterior al cierre del ejercicio en que proceda su deducción, en la forma señalada en el N° 3, del artículo 31 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, de acuerdo con lo instruido en la letra c), del N° 1.2) anterior. Si el saldo negativo tiene su origen en partidas distintas a la PT (por ejemplo: deducción de gastos rechazados efectuada en el FUT), solamente deberá mantenerse el control de dicho remanente negativo hasta el 31 de diciembre de 2016, e informarlo a este Servicio, sin que tenga efecto tributario alguno respecto de las rentas que se generen a partir del año comercial 2017.

Además, los contribuyentes deberán determinar a contar del 1° de enero de 2017, un saldo total de utilidades tributables (STUT) que considerará la suma de todas las utilidades que se mantengan en el registro FUT, sin distinguir si fueron gravadas o no con el IDPC o de la tasa de dicho tributo.

Por otra parte, deberán determinar un saldo total de crédito e incremento por impuesto de primera categoría (STC) a que se refieren los artículos 54, 56 N°3, 62 y 63 de la LIR, y separadamente un saldo de crédito total disponible contra impuesto finales (CTDIF), según disponen los artículos 41 A y 41 C de dicha ley, ambos créditos acumulados en el registro FUT, distinguiendo en todo caso si los créditos señalados dan derecho a devolución o no.

El control de estas utilidades y créditos acumulados tiene por objeto determinar una tasa efectiva de crédito por IDPC (TEF), la cual se utilizará para asignar los créditos acumulados en el registro FUT, en el orden correspondiente, a los retiros, remesas o dividendos que resulten afectos al IGC o IA, según corresponda.

Finalmente, como se indicó anteriormente, en la letra a.2), N° 2.2) anterior, el saldo de éstas utilidades se entenderán incorporadas a contar del 1° de enero de 2017 al registro RAI, considerándose como un remanente proveniente del ejercicio anterior¹¹⁸. Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes deberán mantener igualmente el control separado del saldo total de utilidades tributables acumuladas en el FUT, para efectos de determinar la tasa de crédito efectiva, señalada en el párrafo anterior.

ii) El saldo de utilidades que se registre en el FUR a que se refiere el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, el crédito e incremento por IDPC que corresponda sobre dichas utilidades, así como el saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales, según proceda.

Cabe señalar que en este registro se controlan los aportes recibidos por las sociedades de personas así como la adquisición de acciones de pago que hubieren efectuado accionistas de una sociedad anónima, financiados con rentas o cantidades retiradas de otra empresa obligada a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa mediante el mecanismo de reinversión, cumpliendo

¹¹⁶ Crédito e incremento a que se refieren los artículos 54, 56 N° 3, 62 y 63 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

¹¹⁷ Saldo de crédito total disponible imputables contra los impuestos finales, determinado de acuerdo a lo establecido en la letra A), del artículo 41 A y 41 C de la LIR, según el texto vigente de dichas normas al 31 de diciembre de 2016.

¹¹⁸ Numeral iii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

con los requisitos establecidos en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016¹¹⁹.

Se deberá mantener el control de los aportes en este registro, la individualización del socio o accionista que efectuó el aporte o adquirió las acciones, la oportunidad en que se materializó dicho aporte o adquisición, el tipo de utilidad de que se trata, controlando separadamente de las rentas afectas al IGC o IA, las rentas exentas de dichos tributos y los ingresos no constitutivos de renta, además del crédito e incremento por el IDPC, según corresponda¹²⁰.

Finalmente, se deberá mantener el control de dichas cantidades con el objeto que sean afectadas con el IGC o IA, según corresponda, al momento de la enajenación de los derechos o acciones, al momento de efectuar una devolución de capital o al término de giro de la empresa, según corresponda, todo lo cual se instruye en el numeral iii), de la letra b), del N° 2.3) siguiente.

iii) El saldo de utilidades que se registre en el FUNT a que se refiere el inciso 1°, de la letra b), del N° 3, del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, identificando las rentas exentas del IGC o IA y los ingresos no constitutivos de renta, incluyendo dentro de éstas, las cantidades que se afectaron con el IDPC en carácter de único y las utilidades que se gravaron con el impuesto sustitutivo al FUT¹²¹.

Como se indicó anteriormente en la letra c), N° 2.2) anterior, si al 31 de diciembre de 2016, la empresa determina un saldo en este registro, positivo o negativo, tales cantidades constituyen un remanente del ejercicio anterior a partir del 1° de enero de 2017 del registro REX, a que se refiere la letra c), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Por lo tanto, tales cantidades deberán ser consideradas para efectos de la imputación de los retiros, remesas o distribuciones que se produzcan a partir del año comercial 2017.

iv) El saldo de retiros en exceso que se mantengan en la empresa al 31 de diciembre de 2016 como pendientes de tributación, con identificación del socio que efectuó tales retiros o de su cesionario¹²².

El tratamiento tributario de dichos retiros en exceso se encuentra regulado en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, cuestión que se analiza en el numeral iv), de la letra b), del N° 2.3, siguiente.

v) El saldo de utilidades (Fondo de Utilidades Financieras o FUF) correspondiente a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal a que se refiere el inciso 3°, del N° 5, del artículo 31 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, originada producto de la aplicación de lo dispuesto en los N°s 5° y 5 bis, de dicho artículo.

Según lo indicado en la letra b), del N° 2.2) anterior, este saldo se entenderá incorporado a contar del 1° de enero de 2017 al registro de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Es decir, el saldo final de FUF determinado al 31 de diciembre de 2016, constituirá un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017 del mismo registro que deberán controlar los contribuyentes a contar de dicha fecha. Por lo tanto, tales cantidades deberán ser consideradas para efectos de la imputación de retiros, remesas o distribuciones que se produzcan a contar del 1° de enero de 2017.

vi) El monto de la diferencia positiva que resulte de deducir al valor positivo del capital propio tributario determinado al 31 de diciembre de 2016, el saldo de FUT, FUR y FUNT a que se refieren los numerales i) al iii) precedentes, y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectuó el aporte, aumento o disminución y el mes de noviembre de 2016.

¹¹⁹ Las instrucciones sobre esta materia se encuentran contenidas en la Circular N° 10 de 2015.

¹²⁰ Según lo dispuesto en el literal ii), de la letra a), del N° 1, y en el N° 2, ambos del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

¹²¹ Las instrucciones sobre el Impuesto Sustitutivo al FUT se encuentran en Circular N°17 de 2016.

¹²² Las instrucciones de este Servicio sobre el tratamiento tributario de los retiros en exceso determinados hasta el 31 de diciembre de 2014, durante los años comerciales 2015 y 2016, se encuentran contenidas en la Circular N° 10 de 2015.

No se considerarán dentro de los valores de aporte o de aumentos de capital, aquellos que han sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado, cuando se encuentren comprendidas en el FUT o FUR respectivo.

Esta diferencia junto al saldo final de FUT al 31 de diciembre de 2016, se entenderá incorporada a contar del 1° de enero de 2017 al registro RAI, considerándose como un remanente proveniente del ejercicio anterior, quedando disponible para la imputación de retiros, remesas o dividendos a contar de esta última fecha.

2.3) Tributación que les afecta sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA.

Los N°s 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, disponen que los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la misma ley, propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas a las disposiciones de la letra B), del referido artículo 14, quedarán gravados con el IGC o IA, según corresponda, sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la respectiva empresa, comunidad o sociedad, cuando tales sumas se encuentren afectas a tales impuestos, de acuerdo con las normas señaladas.

En consecuencia, los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen desde la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, quedarán como regla general, gravados con el IGC o IA, según corresponda y de conformidad a lo que se señala a continuación, salvo que se trate de rentas exentas de los referidos tributos, de ingresos no constitutivos de renta, o de sumas que han completado totalmente su tributación, según sea el caso.

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

Para determinar en qué casos los retiros, remesas o distribuciones efectuados desde la empresa, comunidad o sociedad se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, se estará a las normas establecidas en el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, y en la letra c), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Cobra especial relevancia el control de los distintos tipos de rentas o cantidades acumuladas en el capital propio tributario de la empresa, según la naturaleza de las mismas, así como de los créditos por IDPC a que tienen derecho cuando corresponda, lo que se logra a través de la mantención de los registros que deben llevar los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos, según lo analizado en el N° 2.2) anterior.

De esta manera, los retiros, remesas o distribuciones, como regla general, definen su tributación en la fecha en que ocurren, imputándose, en esa oportunidad y en el orden cronológico en que se efectúen, a las rentas o cantidades acumuladas en los registros RAI, FUF y REX, según sus saldos determinados a esa fecha.

Para tales efectos, debe considerarse como saldo de dichos registros, el remanente determinado al término del año comercial inmediatamente anterior, reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al término de ese ejercicio y el mes que precede a la fecha del retiro, remesa o distribución. El saldo que se determine luego de la imputación señalada, se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al retiro, remesa o distribución referida, hasta el mes anterior a la fecha en que se efectúen nuevos retiros, remesas o distribuciones, o al mes anterior al de cierre del ejercicio comercial respectivo, según corresponda. De esta manera, el saldo que se determine después de dichas imputaciones, se reajustará hasta la fecha de los siguientes retiros, remesas o distribuciones, según corresponda, las veces que aquello ocurra dentro del año, y en tanto se mantenga un saldo de dichas rentas o cantidades.

De acuerdo a lo anterior, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en el siguiente orden:

i) En primer lugar, los retiros, remesas o distribuciones deberán imputarse a las cantidades anotadas en el registro RAI.

Los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a las rentas o cantidades incluidas en este registro, siempre se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, cuando sean percibidos por contribuyentes de los referidos impuestos finales.

En caso que sean percibidos por contribuyentes del IDPC que determinen sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR¹²³, formarán parte de la RLI afecta al referido tributo, según lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR. Si son percibidos por contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos, tales sumas no formarán parte de la RLI referida, y en tal caso, los contribuyentes que perciban dichas cantidades sólo deberán anotar el crédito por IDPC que corresponda sobre éstas en el registro SAC que corresponda.

Si son percibidos por contribuyentes que tributen en el régimen simplificado a que se refiere la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se deberán considerar en la determinación de la base imponible afecta a IDPC, todas las cantidades percibidas a título de retiros o distribuciones, sea que se trate de rentas o cantidades afectas o exentas de IGC o IA o de ingresos no constitutivos de renta. Contra el IDPC que se determine, procederá la imputación del crédito por IDPC que corresponda sobre tales retiros, dividendos o participaciones, conforme a lo establecido por dicha norma legal.

Ahora bien, en general, los retiros, remesas o distribuciones imputados a las cantidades anotadas en el registro RAI, tendrán derecho al crédito por IDPC, en la medida que el registro SAC mantenga un remanente de dichos créditos, el que se determinará en la forma que se indica en la letra c) siguiente.

ii) En segundo lugar, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al registro FUF¹²⁴.

Consumido el remanente del ejercicio anterior de las cantidades anotadas en el registro RAI, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al registro FUF, en forma cronológica, quedando gravados con los IGC o IA, según corresponda, en los mismos términos que los retiros imputados al registro RAI, comentado en el punto anterior. Por lo tanto, el tratamiento tributario que afecta a estos retiros, remesas o distribuciones, es equivalente a aquellos imputados al registro RAI.

iii) En tercer lugar, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al registro REX, una vez que se han agotado las rentas o cantidades anotadas como remanente del ejercicio anterior en el registro RAI y FUF, o éstas no existieren. La imputación a las utilidades acumuladas en el registro REX, se efectuará en el siguiente orden:

i.- Comenzando por las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por la empresa, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A)¹²⁵ o B) del artículo 14 de la LIR.

ii.- Los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por la empresa, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A)¹²⁶ o B) del artículo 14 de la LIR. También forman parte de este grupo de rentas los retiros o dividendos percibidos que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR, como ocurre con los retiros y dividendos percibidos de empresas sujetas al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter y/o del N° 1 y 2, de la letra C), del artículo 14.

Un caso especial es el de las utilidades que se gravaron con el impuesto sustitutivo establecido en la Ley N°20.780 de 2014 y en la N°20.899 de 2016, las cuales de acuerdo a dichas disposiciones, podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución¹²⁷. Por lo tanto, tales utilidades deben ser controladas en forma separada de las cantidades señaladas en los literales i.- y ii.- anteriores, para otorgar el tratamiento tributario que las favorece.

Los retiros, remesas o distribuciones imputados con cargo a estas rentas o cantidades, por regla general, quedan liberados de toda tributación, salvo, el caso de las rentas exentas del IGC, las que igualmente deberán ser consideradas en la base imponible de dicho tributo, pero solamente para

¹²³ Como podría ocurrir con un Empresario Individual

¹²⁴ Registro establecido en la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14, de la Ley de la Renta, correspondiente a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

¹²⁵ Sólo en el caso de empresarios individuales acogidos al régimen del artículo 14 letra B).

¹²⁶ Sólo en el caso de empresarios individuales acogidos al régimen del artículo 14 letra B).

¹²⁷ De acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899.

efectos de la progresividad del mismo, según lo establecido en el N° 3, del artículo 54 de la LIR. Se hace presente además, que si las rentas exentas de IGC son retiradas, remesadas o distribuidas a contribuyentes del IA, dichas cantidades igualmente se afectarán con este último impuesto, ya que en tal caso la exención no es aplicable.

Cuando los retiros o distribuciones resulten imputados a las utilidades acumuladas en este registro, y éstos sean percibidos por contribuyentes de la primera categoría, se incorporarán al término del año comercial en que se perciba, al registro REX que debe llevar la empresa sujeta al régimen de renta atribuida o de imputación parcial de créditos, clasificándolo en la columna que corresponda según la naturaleza de la renta de que se trate.

iv) Si a la fecha del retiro, remesa o distribución, no existen o se han agotado las rentas o cantidades anotadas en los registros RAI, FUF, y REX señalados, para definir la situación tributaria de los retiros, remesas o dividendos (considerados provisorios para estos efectos) no imputados al saldo del remanente proveniente del ejercicio inmediatamente anterior, se deberá considerar al término del año comercial respectivo, el resultado del mismo.

De esta manera, una vez que al término del ejercicio se han incorporado las rentas o cantidades que correspondan en los registros RAI, FUF y REX, se imputarán a éstos los retiros, remesas o dividendos provisorios, aplicándose el mismo orden de imputación indicado precedentemente, para lo cual, tales retiros, remesas o distribuciones no imputados se reajustarán por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.

Si al término del mismo año comercial, aún se mantiene una parte o el total de los retiros, remesas o dividendos provisorios no imputados a los saldos de los registros RAI, FUF y REX que se determinen a esa fecha, tales cantidades igualmente se gravarán con el IGC o IA, según corresponda, con derecho a los créditos que se mantengan en el SAC. Conforme a lo establecido en los N°s 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, los retiros, remesas o distribuciones solamente estarán liberados de tributación cuando se trate de rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o de cantidades que han cumplido totalmente los impuestos de la LIR, lo que ocurre sólo cuando éstos resultan imputados al registro REX o al capital, cuando se hubiere efectuado una devolución del mismo, conforme a lo dispuesto en el N° 7, del artículo 17 de la LIR, cumpliendo además las formalidades propias de dicha devolución, incluyendo el aviso que debe darse a este Servicio conforme al artículo 69 del Código Tributario.

Se reitera lo señalado en la letra a), del N° 2.2) anterior, en cuanto a que el saldo de los retiros, remesas o distribuciones que a la fecha de su pago no hayan sido imputados a los saldos de rentas o cantidades acumuladas en los registros RAI, FUF o REX, debe agregarse al valor del capital propio tributario a considerar para el cálculo del saldo del registro RAI que debe determinar la empresa al término del año comercial respectivo, ya que tal disminución patrimonial se verá reflejada en esa oportunidad, mediante su deducción de las utilidades que existan a esa fecha, según el orden de imputación antes indicado.

Por último, considerando que la imputación de los retiros, remesas o distribuciones se efectúa en el orden cronológico en que hayan ocurrido, si en un mismo día se han efectuado retiros, remesas o distribuciones por más de un propietario, comunero, socio o accionista desde una empresa, la imputación a los saldos acumulados en los registros RAI, FUF o REX, según corresponda, se efectuará en forma proporcional a cada uno de ellos, considerando el porcentaje que represente cada retiro, remesa o distribución sobre el total de ellos efectuados ese mismo día.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 5 sobre esta materia.

b) Situación de empresas que registran saldos de FUT, FUNT, FUR o retiros en exceso.

Según lo señalado en la letra e), del N° 2.2) anterior, los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 mantengan saldos de utilidades acumuladas en los registros FUT, FUF, FUNT o FUR, o que mantengan saldos de retiros en exceso pendientes de tributación a esa fecha, deberán también mantener el control de dichas cantidades a partir del 1° de enero de 2017, las que se someterán al tratamiento tributario regulado en el numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, que a continuación se analiza.

i) Tratamiento tributario de las utilidades acumuladas en los registros FUT, FUNT y FUF.

En primer término, cabe señalar que el literal iii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, dispone que las cantidades indicadas en el numeral vi), de la letra a) de la norma legal antes señalada¹²⁸, junto al fondo de utilidades tributables, se entenderán incorporadas a contar del 1° de enero de 2017 al registro establecido en la letra a), del número 2 de la letra B), del artículo 14 de la Ley de la Renta, es decir, formarán parte del registro RAI.

Para efectos de determinar las cantidades indicadas en el literal vi), de la letra a), del N° 1, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias, el contribuyente deberá efectuar el siguiente procedimiento:

Valor positivo del capital propio tributario determinado conforme al N° 1, del artículo 41 de la LIR	(+)
Menos	
El saldo positivo que se mantenga en el fondo de utilidades tributables indicado en el literal i), de la letra a), N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 (FUT).	(-)
El saldo de inversiones que se mantenga en el Fondo de utilidades reinvertidas, indicado en el literal ii), de la letra a), N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 (FUR).	(-)
El saldo que se mantenga en el Fondo de Utilidades No Tributables, indicado en el literal iii) de la letra a), N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 (FUNT).	(-)
El valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes de noviembre de 2016.	(-)
Los aportes señalados no deben incluir a aquellos que hayan sido financiados con retiros reinvertidos de conformidad al artículo 14 de la Ley de la Renta.	
Diferencia determinada al 1° de enero de 2017.	(=)

Determinada la diferencia anterior, el contribuyente deberá sumar a ella el saldo positivo del fondo de utilidades tributables existente al 31 de diciembre de 2016¹²⁹, totalizando de este modo las utilidades afectas a impuestos que constituirá un remanente del ejercicio anterior a anotar en el registro RAI al 1° de enero de 2017. De este modo, los contribuyentes que efectúen retiros, remesas y distribuciones durante el año comercial 2017, deberán considerar este remanente para establecer la situación tributaria de dichas cantidades.

Por otra parte, el inciso 4°, del numeral iii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780, prescribe que el fondo de utilidades no tributables determinado al 31 de diciembre de 2016, se entenderá incorporado a contar del 1° de enero de 2017, al registro REX, según corresponda. Es decir, el remanente final de rentas exentas del registro FUNT, constituirá un remanente del ejercicio anterior, de este mismo tipo de rentas, al 1° de enero de 2017 del registro REX, y los remanente finales del registro FUNT de los ingresos no renta y rentas que se afectaron con el impuesto de primera categoría en carácter de único, se incorporarán también al registro REX como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017, ambos en calidad de ingresos no renta. Al igual que en el caso anterior, estos remanentes deberán ser considerados para determinar la situación tributaria de los retiros, remesas o distribuciones efectuados a contar del año comercial 2017.

En cuanto a aquellas rentas que se gravaron con el impuesto sustitutivo establecido en la Ley N°20.780 o en la Ley N°20.899¹³⁰, deberán ser también controladas en el registro REX, pero en una columna separada. Este control independiente obedece a que las normas legales señaladas establecieron que dichas cantidades podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de

¹²⁸ Corresponde a la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario, el valor positivo de las sumas contenidas en los registro FUT, FUR, FUNT y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, todo debidamente reajustado.

¹²⁹ Sin perjuicio de su control separado para efecto de determinar la tasa efectiva de crédito por IDPC.

¹³⁰ Impuesto sustitutivo establecido en el N° 11 del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, y en artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899.

imputación que establezca la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución.

Finalmente, el inciso 5°, del numeral iii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780, establece que los contribuyentes deberán considerar incorporadas a contar del 1° de enero de 2017 al registro FUF¹³¹, el saldo de la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal, que se haya originado producto de la aplicación del número 5 y 5 bis, del artículo 31 de la Ley de la Renta, el cual además se considerará como un remanente proveniente del ejercicio anterior. Dicho remanente deberá ser utilizado para definir la situación tributaria de los retiros, remesas y dividendos efectuados a contar del 1° de enero de 2017.

En virtud de lo establecido en numeral ii), de la letra c), del N° 1, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, los retiros, remesas o distribuciones que a partir del 1° de enero de 2017 se efectúen desde empresas, comunidades o sociedades acogidas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán imputarse en la forma y en el orden establecido en la letra B), del artículo 14 vigente a contar de ese año, de acuerdo a lo analizado en la letra a) anterior.

Sin embargo, en cuanto al orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones se aplicarán complementariamente las siguientes reglas:

i.- En primer lugar, y a la fecha en que tales retiros, remesas o distribuciones se efectúen, se imputarán a las cantidades indicadas en los numerales i), ii) y iii), de la letra a) anterior, y en la forma allí señalada. (Registros RAI¹³², FUF¹³³ y REX¹³⁴)

ii.- Cuando la imputación de retiros, remesas o distribuciones hubiere agotado todas las cantidades acumuladas de acuerdo a lo señalado anteriormente y quedare un saldo remanente, se aplicarán las mismas reglas señaladas en el literal iv), de la letra a) anterior sobre aquel saldo pendiente.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 6 sobre esta materia.

ii) Aplicación del orden de imputación antes señalado, en el primer año de vigencia del nuevo régimen de imputación parcial de créditos.

Considerando que al 1° de enero de 2017 existirán remanentes del ejercicio anterior en los registros RAI, FUF y REX, puesto que éstos contendrán a partir de dicha fecha las rentas o cantidades acumuladas en los registros FUT, FUF y FUNT, respectivamente, los retiros, remesas y distribuciones que se efectúen a partir de esa fecha, y de acuerdo al orden de imputación antes señalado, se deducirán de tales registros, debidamente reajustados a la fecha del respectivo retiro, remesa o distribución.

iii) Tratamiento tributario de las reinversiones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2016.

Los contribuyentes deberán mantener el control, en el registro FUR, de las reinversiones recibidas¹³⁵, materializadas mediante el aporte en sociedades de personas efectuado a contar del 1° de enero de 2015, o mediante la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas a contar del 1° de mayo de 1998, o de sociedades anónimas cerradas a contar del 19 de junio de 2001, considerando en todos los casos las reinversiones realizadas hasta antes del 1° de enero de 2017.

De esta manera, 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 2016, deberá mantenerse en un registro separado dichas sumas, con indicación del socio o accionista que efectuó el aporte o adquirió las acciones, la oportunidad en que ello se realizó, el tipo de utilidad de que se trata y el crédito e incremento por el IDPC que les corresponde.

¹³¹ Registro establecido en la letra b), del número 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que controla la diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

¹³² Incluye el FUT determinado al 31 de diciembre de 2016.

¹³³ Incluye la diferencia acumulada entre la depreciación normal y acelerada, determinada al 31 de diciembre de 2016.

¹³⁴ Incluye el FUNT determinado al 31 de diciembre de 2016.

¹³⁵ Según lo dispuesto en el N° 2, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

La tributación de tales cantidades, de acuerdo a las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, se producirá en las siguientes situaciones:

i.- Al momento de la enajenación por acto entre vivos de los derechos sociales o acciones respectivas.

Los contribuyentes del IGC o IA que han invertido mediante el aporte en sociedades de personas o mediante la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas, según lo indicado anteriormente, y enajenen por acto entre vivos los derechos sociales o las acciones de pago respectivas, se considerará que han efectuado un retiro tributable equivalente al monto del retiro que realizaron originalmente desde la empresa fuente y que invirtieron en los citados derechos o acciones enajenados, afectándose con el IGC o IA, según corresponda, salvo que en la empresa desde la cual originalmente se efectuó el retiro para reinvertir, dichas cantidades hayan correspondido a rentas exentas de impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas al IDPC en carácter de único, en cuyo caso mantendrán tal calidad al momento de considerarse retiradas.

En el caso que se produzca la transmisión del dominio de los derechos sociales o de las acciones de pago respectivas por sucesión por causa de muerte no resulta aplicable la norma comentada, y en consecuencia, no se considerará efectuado retiro alguno por el causante, pero no obstante ello, la sociedad receptora deberá informar al Servicio sobre el traspaso de los derechos o acciones a los herederos, manteniéndose respecto de estos últimos la carga de soportar la tributación del retiro, al momento en que se enajenen los derechos sociales o acciones, o bien, se efectúe una devolución de capital con cargo a tales sumas, o se entiendan retiradas al término de giro, según corresponda.

De acuerdo a lo anterior, el enajenante de los derechos o acciones en el año en que las enajene, deberá considerar el valor de la inversión en los derechos o acciones, como un retiro tributable afecto con el IGC o IA, pudiendo imputar el crédito por IDPC en contra de los tributos indicados, según lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, que hubiere afectado a las rentas retiradas desde la empresa fuente de la inversión y desde la cual se efectuó el retiro efectivo original destinado a la reinversión.

La calidad de retiro tributable equivalente al monto antes señalado, es independiente del resultado tributario que se obtenga en la enajenación de los derechos o acciones, es decir, se trate de una utilidad o pérdida, de todas maneras deberá considerarse como retiro tributable el valor de aporte o adquisición de las acciones financiado mediante la reinversión, debidamente actualizado, sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda darle a la pérdida o mayor valor obtenido en la referida enajenación de acuerdo a las normas generales de la LIR.

Para determinar el monto del retiro tributable por parte del inversionista, afecto al IGC o IA y su correspondiente crédito por IDPC, el valor original reinvertido en el aporte de los citados derechos o en la adquisición de las acciones de pago, se reajustará de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al del aporte o pago de las acciones y el mes anterior al de la enajenación de éstos. Ahora bien, para la declaración de dicho retiro tributable en la base imponible del IGC o IA del ejercicio que corresponda, conforme a lo establecido en los artículos 54 N° 3, inciso penúltimo y 62 inciso 1° de la LIR, el inversionista deberá actualizarlo previamente en la variación del IPC entre el mes anterior al de su determinación y el mes de noviembre del año respectivo y, sobre el mismo valor así actualizado, determinará el crédito e incremento por IDPC que hubiere afectado a las rentas retiradas desde la empresa fuente de la inversión y desde la cual se efectuó el retiro efectivo original destinado a la reinversión.

Para los efectos de determinar el monto del retiro tributable que se produce a raíz de la enajenación de los derechos o acciones, cuando una parte de éstos hubiere sido financiada con reinversiones, y la otra mediante cantidades que hayan pagado totalmente los impuestos de la LIR, se entenderán enajenados los derechos o acciones financiados con reinversiones, en la proporción que éstos representen sobre el total de las acciones o derechos que posea el enajenante.

Tratándose de la enajenación de acciones, se deberá determinar la proporción financiada con reinversiones, cuando las acciones hayan sido emitidas producto de una transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima.

Asimismo, procederá aplicar la proporción cuando un mismo título haya sido financiado en parte con reinversión y en parte con cantidades que han pagado totalmente los impuestos de la LIR.

En los demás casos, atendido que en las acciones el costo tributario se encuentra vinculado directamente con cada título que se adquiere, a diferencia de los derechos sociales, en los que por su naturaleza, no es posible identificar la participación con un título específico, y por tanto, se determina un costo tributario total respecto de los derechos sociales que posee el enajenante, la situación tributaria de la enajenación de acciones dependerá de cómo hayan sido financiados los títulos que se enajenan.

Finalmente, cabe señalar que la tributación con IGC o IA, según corresponda respecto del retiro reinvertido, procederá sólo si el retiro destinado a reinversión fue imputado en la empresa de origen a rentas afectas a dichos tributos. Cuando en la empresa que soportó los retiros destinados a reinversión éstos fueron imputados a rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas al IDPC en carácter de único, el referido retiro mantendrá tal calidad.

Conforme a lo establecido en el inciso segundo, del N°2, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, los contribuyentes que a partir del 1° de enero de 2017 cedan o enajenen los derechos sociales o acciones respectivas, no podrán volver a reinvertir las cantidades que obtuvieren producto de dicha cesión o enajenación.

ii.- Al momento de una devolución de capital.

Las normas transitorias de la Ley N°20.780, también establecen que el mismo tratamiento señalado en el numeral i.- anterior, se dará a las reinversiones que se mantengan en la sociedad al momento de efectuar una devolución formal de capital.

Por lo tanto, las devoluciones de capital efectuadas en conformidad al N° 7, del artículo 17 de la LIR, ya sean, totales o parciales, realizadas antes de la enajenación de los derechos sociales o acciones, según corresponda, y que las sociedades de personas o sociedades anónimas efectúen a favor de los socios o accionistas titulares de las reinversiones, tendrán el mismo tratamiento tributario señalado en el numeral i.- anterior, esto es, será considerado como un retiro imponible que se someterá al orden de imputación que corresponda, según lo dispuesto en los artículos 14 letra B) y 17 N° 7 de la LIR, en concordancia con lo dispuesto en el N° 1 letra c) y N° 2, ambos del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, y que se analiza a continuación. De esta forma, si el todo o parte de la devolución de capital resulta imputado al monto del retiro originalmente reinvertido, reajustado, se gravará con IGC o IA aquella parte de la reinversión que se entiende retirada producto de dicha imputación, con derecho al crédito por IDPC que hubiere afectado a las rentas imposables con las cuales se financió la reinversión, según corresponda, salvo que en la empresa desde la cual originalmente se efectuó el retiro para reinvertir, dichas cantidades hayan correspondido a rentas exentas de impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas al IDPC en carácter de único, en cuyo caso mantendrán tal calidad al momento de considerarse retiradas, aplicándose el mismo procedimiento en las devoluciones posteriores. Por consiguiente, en la eventualidad que luego de la imputación de la devolución de capital se mantenga un saldo en el FUR, la posterior enajenación de los derechos o acciones respectivas, quedará sujeta al régimen tributario especial dispuesto en la norma legal comentada, en la parte no cubierta con la devolución de capital. Las mencionadas sociedades deberán informar a los socios o accionistas respectivos en esos términos (como retiros imposables) las devoluciones de capital que les efectúen, mediante los certificados de carácter tributario correspondientes, para que dichas personas declaren los impuestos antes indicados y llevar el registro de dichas devoluciones en relación al monto del retiro original.

El orden de imputación aplicable a la devolución de capital efectuada por sociedades sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, que mantengan saldos acumulados en el registro FUR, será el siguiente:

1°.- Utilidades acumuladas en el registro FUR, las que sólo afectarán al socio o accionista titular de la reinversión.

2°.- Utilidades acumuladas en el registro RAI;

3°.- Utilidades acumuladas en el registro FUF;

4°.- Utilidades acumuladas en el registro REX

5°.- Finalmente, lo que exceda de las rentas o cantidades anteriores se imputará al capital social y sus reajustes, conformado por el monto aportado por los propietarios, socios o accionistas

perceptores de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, también reajustadas (descontando de dichas sumas, los valores que han sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR, puesto que si bien, estas cantidades jurídicamente son consideradas como parte del capital, para efectos tributarios constituyen utilidades capitalizadas que no han pagado todos los impuestos de la LIR).

6°.- Otras cantidades que se devuelvan y que excedan las señaladas anteriormente, las cuales se gravarán con IDPC e IGC o IA.

iii.- Al término de giro de la empresa.

Si al momento del término de su giro, la respectiva empresa mantiene saldos acumulados en el registro FUR, tales cantidades se considerarán retiradas a esa fecha por el socio o accionista titular de tales reinversiones¹³⁶, afectándose con el IGC o IA, según corresponda, salvo que en la empresa desde la cual originalmente se efectuó el retiro para reinvertir, dichas cantidades hayan correspondido a rentas exentas de impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas al IDPC en carácter de único, en cuyo caso mantendrán tal calidad al momento de considerarse retiradas al término de giro de la sociedad.

iv.- Al momento de la incorporación al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Es importante señalar, que en el caso de los contribuyentes que mantengan utilidades reinvertidas en el Registro FUR y se cambien al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, deberán considerar estas cantidades como parte del ingreso diferido que la empresa debe reconocer, conforme a la mecánica de determinación, contenida en el N° 2), del numeral III.- del artículo tercero transitorio de la N° 20.780 de 2014, modificada por la Ley N° 20.899 de 2016. Las instrucciones particulares sobre esta materia, serán impartidas en una Circular que será emitida para la regulación del régimen del artículo 14 ter, letra A) de la LIR.

iv) Tratamiento tributario de los retiros en exceso¹³⁷.

A contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos, deberán llevar el registro y control de los retiros en exceso que se mantengan al 31 de diciembre de 2016, con indicación de los propietarios, socios o cesionarios en su caso, que efectuaron tales retiros. El tratamiento tributario de los retiros en exceso durante los años comerciales 2015 y 2016 fue instruido en Circular SII N° 10 de 2015.

A partir de la fecha señalada, el saldo de tales retiros en exceso deberá imputarse al término de cada ejercicio comercial a continuación de los retiros, remesas o distribuciones efectuadas durante el ejercicio, a las rentas afectas a IGC o IA que se generen o perciban en el ejercicio respectivo anotadas en el registro RAI con derecho al crédito e incremento por IDPC que establecen los artículos 54, 56 N°3, 62 y 63 de la LIR. El saldo de retiros en exceso que reste luego de la imputación anterior, se deducirá del registro FUF, oportunidad donde igualmente quedarán gravados con el IGC o IA, con derecho al crédito e incremento antes señalado. Finalmente, los retiros en exceso no imputados a los registros RAI y FUF anteriores, se imputarán al remanente de rentas existentes en el registro REX al término del ejercicio.

De mantenerse un saldo de retiros en exceso pendiente de tributación, luego de las imputaciones anteriores, éste se deberá imputar en el mismo orden a los remanentes de los referidos registros que se determinen en el ejercicio siguiente, o subsiguiente, y así sucesivamente hasta su total agotamiento.

Para tales efectos, el saldo de los retiros en exceso que se mantengan pendientes de imputación se reajustará según la variación que experimente el IPC entre el mes anterior al cierre del ejercicio comercial precedente y el mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que resulten imputados según las reglas antes señaladas.

¹³⁶ Según lo dispuesto en el inciso 3°, del N° 2, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, de 2014.

¹³⁷ Según lo dispuesto en el N°4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

De acuerdo a lo anterior, considerando que los retiros en exceso podrán imputarse a rentas o cantidades afectas a IGC o IA, o a rentas exentas de impuestos finales; a ingresos no constitutivos de renta o a rentas o cantidades que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR, para determinar el tratamiento tributario de tales partidas, se deberá distinguir, al momento de la imputación del retiro, si éste corresponde al propietario, comunero o socio que originalmente percibió tales cantidades, o bien, si se trata del cesionario de los derechos sociales, a quien la ley traspassa la eventual obligación tributaria que puede implicar la imputación del retiro en exceso efectuado por el cedente de los derechos.

En cuanto al tratamiento tributario de los excesos de retiros, respecto de los propietarios o socios de la empresa en donde se produjo dicho exceso de retiro se debe distinguir:

i.- En el caso del empresario individual y tratándose de Cm, SP o contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, en el caso que al momento de su imputación el exceso de retiro corresponda al propietario, comunero o socio que originalmente percibió el exceso de retiro.

- Si el propietario, comunero o socio es un contribuyente del IGC, y el retiro en exceso resultó imputado al registro RAI o FUF, deberá considerar este retiro en su renta bruta global para afectarse con el IGC, con derecho al crédito por IDPC que corresponda, debiendo para tal efecto incrementar dicha renta bruta en una cantidad equivalente al monto del referido crédito.

Si el todo o parte del crédito por IDPC correspondiente al retiro, está sujeto a la obligación de restitución, el contribuyente además, deberá restituir a título de débito fiscal un monto equivalente al 35% de dicho crédito, suma que se considerará como mayor IGC¹³⁸.

Si el retiro en exceso resultó imputado al registro REX, el contribuyente no tendrá obligación alguna respecto del retiro, salvo que se trate de rentas exentas del IGC, en cuyo caso deberá considerarlo en la renta bruta, pero solamente para efectos de la progresividad del impuesto, según lo establecido en el N° 3, del artículo 54 de la LIR.

- Si el propietario, comunero o socio es un contribuyente del IA, y el retiro en exceso resultó imputado al registro RAI o FUF, deberá considerar este retiro en su base imponible para afectarse con el IA, con derecho al crédito por IDPC que corresponda, debiendo para tal efecto incrementar dicha base en una cantidad equivalente al monto del referido crédito.

Si el todo o parte del crédito por IDPC correspondiente al retiro, está sujeto a la obligación de restitución, el contribuyente además, deberá restituir a título de débito fiscal un monto equivalente al 35% de dicho crédito, suma que se considerará como mayor IA. Lo anterior, salvo que se trate de un contribuyente de dicho tributo a quién le resulten aplicables las normas contenidas en un convenio para evitar la doble tributación que Chile haya suscrito y se encuentre vigente con el país en el cual éste reside, en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto. Cabe hacer presente, que de conformidad al artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899 de 2016, a partir del 1° de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, tampoco se aplicará la obligación de restitución a los contribuyentes del IA residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017 un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional, aunque aún no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto. En estos casos, el crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros, de acuerdo al párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, no estará sujeto a la obligación de restituir una parte de éste¹³⁹.

Si el retiro en exceso resultó imputado al registro REX, el contribuyente no tendrá obligación alguna respecto del retiro, salvo que se trate de rentas exentas del IGC, en cuyo caso dichas cantidades se afectarán con el IA, no siendo aplicable la exención.

- Si el comunero o socio es un contribuyente de la primera categoría sujeto al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y el retiro en exceso resultó imputado al registro RAI o FUF, deberá considerar este retiro en la determinación de su RLI para afectarse con el IDPC, conforme a lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, con derecho al crédito por IDPC que corresponda,

¹³⁸ Según se establece en el inciso final, del N° 3), del artículo 56 de la LIR.

¹³⁹ Según se establece en el inciso 3°, del artículo 63 de la LIR.

debiendo para tal efecto incrementar dicha base en una cantidad equivalente al monto del referido crédito.

Si el todo o parte del crédito por IDPC correspondiente al retiro, está sujeto a la obligación de restitución, el contribuyente de la primera categoría sólo tendrá derecho a imputar en contra del IDPC que determine, el 65% del crédito por IDPC que corresponda sobre el retiro, con excepción del crédito correspondiente a las utilidades que resulten absorbidas por una PT, por cuanto, en tal caso, el total del crédito tendrá el carácter de pago provisional, sin distinguir si estaba sujeto o no a la referida obligación de restitución.

Si el retiro en exceso resultó imputado al registro REX, dicho retiro se incorporará al registro REX que debe llevar la empresa receptora, conforme a lo dispuesto en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, clasificándose según el tipo de renta al que resultó imputado el retiro en la sociedad de origen.

- Si el comunero o socio es un contribuyente de la primera categoría sujeto al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, y el retiro en exceso resultó imputado al registro RAI o FUF, no deberá realizarse ajuste alguno por este concepto, toda vez que, el incremento de patrimonio que implicó la incorporación del activo recibido al momento de percibir el retiro, ha formado parte del CPT, y por esta vía formará parte del cálculo del saldo de cantidades afectas a IGC o IA de la empresa receptora. Por su parte, el total del crédito por IDPC a que tenga derecho el retiro, producto de su imputación en la empresa de origen, deberá incorporarse, al término de ese ejercicio comercial, al registro SAC de la empresa receptora, debiendo distinguir la parte que está sujeta a la obligación de restitución, de aquella que no tiene tal obligación.

Si el retiro en exceso resultó imputado al registro REX, se incorporará al mismo registro en la empresa receptora, clasificándose según el tipo de renta al que resultó imputado el retiro en la primera sociedad.

- Si el comunero o socio es un contribuyente de la primera categoría que tributa en renta efectiva, y no determina sus rentas según contabilidad completa, el retiro deberá ser reconocido como renta afecta al IGC o IA, con derecho al crédito por IDPC que corresponda, como renta exenta de impuestos finales, como un ingreso no constitutivo de renta o como rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR, según corresponda, por los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, en la forma que establece el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.

- Si el comunero o socio es un contribuyente que tributa conforme a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, y el retiro en exceso se efectuó antes de pasar al régimen de tributación simplificada, su percepción se verificó en ese instante, por lo tanto, en el ejercicio que tal partida sea imputada en la sociedad de origen, e independiente del tipo de rentas al que haya resultado imputado, no generará efecto alguno para el socio que tributa en el régimen simplificado, considerando que en este régimen sólo forman parte de la base imponible los ingresos percibidos en el ejercicio, hecho que ocurrió antes de su incorporación a dicho régimen.

- Si el socio es un contribuyente de la primera categoría que tributa en base a renta presunta, cabe señalar que por corresponder los retiros percibidos a rentas efectivas, estos tributarán conforme a las reglas anteriores, según el régimen de renta efectiva al que se encuentre sujeto el contribuyente por las participaciones en empresas o sociedades desde las que proviene el retiro en exceso.

ii.- En el caso en que al momento de su imputación, corresponda al cesionario de los derechos sociales del propietario, comunero o socio que efectuó el exceso de retiro.

Si el propietario, comunero o socio que efectuó el retiro en exceso, enajena el todo o parte de sus derechos, el retiro se entenderá efectuado por el o los cesionarios en la proporción correspondiente. En este caso¹⁴⁰, si el cesionario es una sociedad anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, deberá pagar el impuesto a que se refiere el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, sobre el total del retiro que se le imputa. En caso que el cesionario sea una sociedad de personas, las utilidades que le correspondan por el retiro que se le imputa, se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades, lo que en ningún caso afectará los saldos de utilidades acumuladas y el orden de imputación de los retiros efectivos que se hayan realizado desde esta segunda sociedad. Si alguno de los socios es a su vez una sociedad, deberá aplicar las reglas

¹⁴⁰ Contendida en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

anteriores, gravándose con el impuesto del inciso 1° del artículo 21 de la LIR, o entendiéndose retiradas, según corresponda, y así sucesivamente.

No obstante lo anterior, para determinar el tratamiento tributario de los retiros en exceso que resulten imputados, además de atender a la condición personal del cesionario, se deberá distinguir el tipo de rentas al que resultaron imputados en la sociedad de origen. Al respecto se aplican las mismas reglas ya analizadas que en el caso de retiros en exceso que al momento de su imputación corresponden a un socio que originalmente percibió las rentas, con las siguientes salvedades:

- Si el cesionario de los derechos sociales es una sociedad anónima, SpA, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58 N° 1, independiente del régimen de tributación al que se encuentren sujetos, y el retiro resultó imputado al registro RAI o FUF, deberá pagar el impuesto a que se refiere el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, sobre el total del retiro que se le imputa, con derecho al crédito por IDPC que corresponda, sin incremento alguno por este concepto.

Los cesionarios referidos en el párrafo anterior, tienen derecho a imputar el crédito por IDPC. En consecuencia, el retiro sólo se afectará con el impuesto único de 40% establecido en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, imputándose contra éste, el crédito por IDPC correspondiente, pero sólo hasta el monto equivalente al impuesto único que deba pagar el cesionario. Si el retiro en exceso resultó imputado al registro REX, estos cesionarios no tendrán obligación tributaria alguna respecto del retiro.

- Si el cesionario de los derechos sociales es una sociedad de personas, independiente del régimen de tributación al que esté sujeta, tales cantidades se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades, lo que en ningún caso afectará los saldos de utilidades acumuladas y el orden de imputación de los retiros efectivos que se hayan realizado desde la sociedad cesionaria.

Por lo tanto, para determinar la situación tributaria de los socios de la sociedad cesionaria respecto de la parte del retiro que les corresponda, se deberán aplicar las reglas antes analizadas, dependiendo de si el retiro se imputó en la sociedad de origen al registro RAI, FUF o REX, y de si es un contribuyente afecto al IGC o IA, si es una sociedad anónima, en comandita por acciones o contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, o si se trata de una sociedad de personas, y así sucesivamente.

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

c.1) Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten gravados con el IGC o IA, (sea que resulte imputado al registro RAI, FUF, o no se imputen a ninguno de los registros analizados), y la empresa mantenga a la fecha de imputación de éstos, un remanente en el registro SAC según lo señalado en la letra d), del N° 2.2) anterior, dichos retiros, remesas o distribuciones tendrán derecho al crédito por IDPC contra los impuestos finales, el que corresponderá al monto menor entre:

i) La cantidad que resulte de aplicar al monto del retiro, remesa o distribución, una “tasa de crédito” que se calculará en la forma que se indicará a continuación; y,

ii) El monto total de crédito por IDPC disponible en el registro SAC.

La “tasa de crédito” aplicable a los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a los registros RAI o FUF, o bien, que no resulten imputados a ninguno de los registros que mantiene la empresa por no existir rentas o cantidades acumuladas, pero si existe un saldo en el registro SAC, será la que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente al inicio del ejercicio, por cien menos la tasa del referido tributo, todo expresado en porcentaje.

Ejemplo: Tasa de crédito por IDPC a aplicar sobre los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen a contar del 1° de enero del año 2017, imputados al remanente del registro RAI, FUF, o que no resulten imputados, será:

Tasa de IDPC año 2017 = 25,5%

Tasa de crédito = $25,5\% / (100\% - 25,5\%) = 34,2281\%$ ¹⁴¹

¹⁴¹ Equivalente a 0,342281, que es el factor a utilizar para la determinación del Incremento por Impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta a que se refieren los artículos 38 bis, 54 N° 1 y 62 de la ley precitada y el

En el caso que los retiros, remesas o distribuciones no imputados a los remanentes iniciales durante el año 2017 se imputen a los saldos de los registros RAI o FUF que se determine al término de ese año comercial, el cálculo de la tasa de crédito sería la misma.

El monto de crédito por IDPC determinado por aplicación de las reglas anteriores, se imputará a la fecha del retiro, remesa o distribución o al término del ejercicio, según corresponda, al saldo acumulado de créditos anotado en el registro del mismo nombre. Si el saldo del registro está conformado por créditos sujetos a la obligación de restitución y créditos que no tienen tal obligación, de acuerdo lo establecido en el inciso 7°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, la imputación deberá efectuarse en el siguiente orden:

1°.- En primer lugar, al SAC por IDPC que no está sujeto a la obligación de restitución que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR¹⁴².

Si dentro de esta clase de créditos existen algunos que otorgan derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación contra impuestos finales y créditos que no otorgan tal derecho, el propio contribuyente decidirá entre ambos, cuáles imputará en primer lugar.

2°.- Finalmente, al SAC por IDPC sujeto a la obligación de restitución que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR¹⁴³.

Al igual que el caso anterior, si dentro de esta clase de créditos existen algunos que otorgan derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación contra impuestos finales y créditos que no otorgan tal derecho, el propio contribuyente decidirá entre ambos, cuáles imputará en primer término.

c.2) Situaciones especiales en relación a los créditos por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, por los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA.

i.- Crédito por IDPC, proveniente de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUT.

En el caso que el contribuyente acogido a este régimen de tributación no mantenga créditos acumulados en el registro SAC generado a contar del 1° de enero de 2017, y los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a rentas afectas a los IGC o IA¹⁴⁴, tendrán derecho al 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.

Dicho crédito se asignará con una tasa que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo, multiplicando por cien, el resultado de dividir el saldo total de crédito por IDPC acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, por el saldo total de las utilidades tributables que se mantengan en el fondo de utilidades tributables (FUT) a la misma fecha. Lo anterior, conforme al inciso segundo del literal ii), de la letra c), del N°1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Lo anterior se puede expresar en la siguiente fórmula:

STC				
	X	100	=	TEF
STUT				

correspondiente al crédito por igual concepto a que aluden los artículos 56 N° 3 y 63 de la ley mencionada. Según lo instruido en Circular N° 2 de 2015.

¹⁴² Regulado en el numeral i), de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

¹⁴³ Regulado en el numeral ii), de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

¹⁴⁴ Por ser imputados al registro RAI, registro FUF, o porque no resultaron imputados a ninguno de los registros de utilidades que mantenga el contribuyente.

Donde:

STC: Corresponde al saldo total de crédito por IDPC acumulado en el FUT al 31.12.2016

STUT: Corresponde al saldo total de utilidades tributables acumuladas en el FUT al 31.12.2016, netas del IDPC.

TEF: Corresponde a la tasa efectiva del crédito de FUT.

Si aplicamos la fórmula anterior, al siguiente ejemplo, tenemos:

Detalle	Control	Impuesto	Utilidades neta 24%	Utilidades neta 22,5%	Crédito
			0,315789	0,290322	
Remanente al FUT 31.12.2016	2.200.000	400.000	1.000.000	800.000	548.047

Detalle	SAC		FUT
	Créditos generados a contar del 1° de enero de 2017	Crédito acumulados hasta el 31.12.2016	
Remanentes	0	548.047	2.200.000

STC

STUT

548.047

1.800.000

x 100

30,4470%

TEF

Notas:

- Se hace presente que para determinar la tasa de crédito sólo debe considerarse las utilidades netas acumuladas en el registro FUT, dejando fuera el impuesto de primera categoría.

Se hace presente que la tasa que se determine de acuerdo al procedimiento descrito no podrá exceder aquella que se determine conforme al N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR¹⁴⁵. Asimismo, el monto del crédito determinado al aplicar la tasa de crédito sobre los retiros no podrá exceder de los créditos efectivamente acumulados en el registro SAC.

De las utilidades acumuladas en el registro FUT que es controlado separadamente, se deberá rebajar una cantidad equivalente al monto del retiro o distribución sobre el cual se hubiese otorgado este crédito y se sumará el monto de los retiros o dividendos percibidos o demás cantidades que deban incorporarse con motivo de reorganizaciones empresariales, cuando provengan de otros FUT, ello para los efectos de recalcular la tasa de crédito a que se refiere este párrafo aplicable para el ejercicio siguiente, y así sucesivamente.

ii.- Crédito por IDPC, producto del pago voluntario de este tributo sobre el retiro, remesa o distribución efectuado por la empresa¹⁴⁶.

Si al término del ejercicio respectivo, se determina que el todo o una parte de los retiros, remesas o distribuciones efectuadas durante el año, que se afectan con IGC o IA, no tienen derecho al crédito establecido en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, atendido que no existió para ese ejercicio saldo acumulado de créditos que asignar, o el crédito asignado sólo correspondía a una parte de los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos finales; la empresa podrá optar por pagar voluntariamente a título de IDPC, una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo sobre una cantidad tal, que al restarle dicho impuesto, dé como resultado el monto neto del retiro, remesa o distribución.

Lo anterior, puede expresarse a través de la siguiente ecuación:

BI =

R

(1 - T IDPC)

¹⁴⁵ Equivalente a un 36,9863% para el año comercial 2018. (27/73)

¹⁴⁶ Establecido en los incisos 9° y 10°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Donde:
BI: Corresponde a la base imponible sobre la cual se pagará voluntariamente este impuesto.
R: Corresponde al monto neto del retiro, remesa o distribución, originalmente sin derecho a crédito por IDPC.
T_{IDPC}: Corresponde a la tasa del IDPC, expresada en decimales (0,255 o 0,27, según corresponda).

A modo de ejemplo se expone el siguiente cuadro:

Determinación Base Imponible Tasa 25,5%

Retiro	1.000.000	Base	1.000.000		Base Imponible	1.342.282
Tasa de IDPC	1 - 0,255	Imponible	0,745	=	Impuesto 25,5%	342.282
					Retiro	1.000.000

Determinación Base Imponible Tasa 27,0%

Retiro	1.000.000	Base	1.000.000		Base Imponible	1.369.863
Tasa de IDPC	1 - 0,270	Imponible	0,730	=	Impuesto 27,0%	369.863
					Retiro	1.000.000

Cabe hacer presente, que la base imponible afecta a este IDPC a pagar voluntariamente, se determinará en forma independiente de la RLI o pérdida tributaria que haya determinado la empresa en el mismo ejercicio comercial, ya que esta determinación tiene por objeto pagar el IDPC para otorgarlo como crédito a los referidos retiros, remesas o distribuciones.

La empresa podrá determinar libremente si se acoge o no al pago voluntario de IDPC, o si lo hace sobre el todo o una parte de los retiros, remesas o distribuciones que se encuentran en esta situación.

(a) Efectos para la empresa, por el pago de este impuesto.

1°.- El primer efecto, tiene que ver con el carácter de IDPC que tiene este tributo, lo que se desprende de lo dispuesto en el inciso 9°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, al establecer que este pago voluntario se efectúa “a título de IDPC”. Sin embargo, tal carácter está limitado solamente para efectos de la imputación contra el IGC o IA, a que se tendría derecho, de conformidad a lo dispuesto en los artículos 20 inciso 1°, en concordancia con lo dispuesto en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR; para las normas de imputación contra el IDPC, según lo dispuesto en el artículo 33 N°5 de la misma ley; para la eventual imputación o devolución como pago provisional por utilidades absorbidas, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la LIR; para el tratamiento que tendría el IDPC pagado, conforme a lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 21 en concordancia con lo establecido en el artículo 33 N° 1 de la misma ley; y finalmente para la aplicación de las normas de declaración y pago, conforme a lo dispuesto en los artículos 65 N° 1, 69 inciso 1°, 72, 96 y 97, todos de la LIR.

En consecuencia, no podrá deducirse de este impuesto ninguna clase de créditos que la ley establezca contra el IDPC, por cuanto tales créditos están asociados al impuesto que se debe pagar sobre rentas determinadas conforme a las reglas del Título II de la LIR, normas que no se aplican a este impuesto especial, por cuanto las reglas para su determinación se encuentran contenidas en el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. De esta forma, sólo sería procedente la deducción de aquellas cantidades que tienen el carácter de pagos provisionales de conformidad a la ley.

Al corresponder a una partida de aquellas señaladas en el inciso 2° del artículo 21 de la LIR, no estará afecta al impuesto único de 40% que se establece en el inciso 1°, del mismo artículo, así como tampoco a la tributación establecida en el inciso 3° del mismo.

En cuanto a su declaración y pago, este impuesto corresponde a aquellos que forman parte de la declaración anual de impuesto a la renta, la que debe presentarse en el mes de abril de cada año, en relación a los retiros, remesas o distribuciones realizados en el año comercial anterior que se gravarán con el referido tributo.

2°.- El segundo efecto que produce el pago de este impuesto, tiene que ver con la deducción que podrá efectuar el contribuyente una vez que haya pagado este IDPC especial.

Al respecto, la LIR establece que la empresa respectiva sólo podrá deducir en la determinación de la RLI, y hasta el monto positivo que resulte de ésta, una suma equivalente a la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente este IDPC especial. Esto es, la base imponible sobre la cual se efectuó el pago voluntario del IDPC.

Cabe destacar, que es un requisito esencial para que proceda esta deducción, que el referido impuesto se encuentre efectivamente pagado dentro del plazo legal. Por lo tanto, la deducción que permite la norma, sólo podrá efectuarse a partir del año en que se verifique dicho pago, respecto de la RLI que se determine respecto de ese mismo año comercial. Así por ejemplo, si se efectúa un retiro en el año comercial 2017 que accede al pago voluntario del IDPC, éste será declarado y pagado en el año tributario 2018 y podrá deducirse en la RLI determinada al término del año comercial 2018 (A.T. 2019).

El excedente no imputado que se determine, ya sea por la existencia de una PT o por otra causa, podrá deducirse en los ejercicios siguientes, y así sucesivamente, hasta su total extinción.

Para tales efectos, la cantidad gravada con este impuesto especial, o el excedente no imputado, en su caso, deberán reajustarse por la variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado la cantidad afecta o el excedente no imputado, y el mes anterior al de cierre del ejercicio en que proceda nuevamente la imputación.

El excedente que exista al término del ejercicio comercial en que el contribuyente haya cesado en sus actividades, se imputará a la RLI que se determine en ese último ejercicio, extinguiéndose la parte que no pueda ser imputada por exceder de la RLI determinada a esa fecha.

(b) Efectos para el propietario, comunero, socio o accionista.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas que han percibido los retiros, remesas o distribuciones de la empresa, comunidad o sociedad que se acogió al pago voluntario del IDPC, podrán imputar el total del impuesto pagado por la empresa a los impuestos finales o al IDPC, según corresponda, sin que sea aplicable la obligación de restituir una parte de dicho crédito.

A continuación se analiza el tratamiento tributario del IDPC pagado en forma voluntaria, respecto de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, dependiendo del tipo de contribuyente de que se trate:

- Contribuyentes gravados con el IGC¹⁴⁷. Incorporarán en la renta bruta global el monto neto del retiro, remesa o distribución percibida y como incremento un monto equivalente al crédito por IDPC pagado voluntariamente por la empresa correspondiente a dichas rentas.

El crédito por IDPC pagado voluntariamente por la empresa, se imputará al impuesto que se determine sobre el conjunto de rentas afectas a IGC declaradas para ese ejercicio comercial, procediendo su devolución en caso de resultar un excedente.

- Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, señalados en el artículo 58 N° 1 de la LIR o que sean propietarios, comuneros o socios de empresas, comunidades o sociedades de personas constituidas en el país¹⁴⁸: Incorporarán en su declaración anual de impuestos a la renta, en la base imponible afecta a IA, el monto neto del retiro o remesa percibida y como incremento un monto equivalente al crédito por IDPC pagado voluntariamente por la empresa, correspondiente a dichas rentas.

El crédito por IDPC se imputará al impuesto que se determine sobre el conjunto de rentas afectas a IA declaradas para ese ejercicio comercial.

Lo anterior, es sin perjuicio de las obligaciones de retención del IA, que conforme a lo dispuesto en el artículo 74 N°4 de la LIR debe efectuar la empresa o sociedad respectiva al momento de la remesa de las rentas.

¹⁴⁷ Según lo dispuesto en los artículos 54 N°1 y 56 N° 3, de la LIR.

¹⁴⁸ Según lo dispuesto en los artículos 62 y 63 de la LIR.

Al respecto, cabe señalar que, si a la fecha en que se efectuó el retiro o remesa, ésta resultó imputada al remanente del ejercicio anterior de los registros RAI o FUF, tales partidas definen su situación tributaria en esa misma oportunidad, por lo tanto, si no existen saldos acumulados de crédito en el registro del mismo nombre, no procederá otorgar el crédito del artículo 63 de la LIR contra la retención de IA. No obstante lo anterior, la empresa o sociedad podrá de todas formas otorgar el referido crédito al momento de efectuar la retención, debiendo para ello anticipar su decisión de acogerse al pago voluntario de IDPC, respecto de aquella parte de los retiros o remesas imputados a los registros RAI o FUF que correspondan a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, y hasta por el monto que voluntariamente decida acoger a esta modalidad, sin perjuicio de que el pago voluntario de este impuesto especial, se realizará en la declaración anual de impuestos a la renta que deberá presentar la empresa o sociedad en el mes de abril del año siguiente a aquel en que se haya determinado dicho tributo.

De esta forma, al momento de efectuar la retención del IA sobre los retiros o remesas indicados, la empresa o sociedad otorgará el crédito por IDPC a que se refiere el artículo 63 de la LIR, sin perjuicio de la obligación establecida en el N° 2, de la letra F), del artículo 14 de la misma ley, en la eventualidad que el impuesto voluntario no sea declarado y pagado en la oportunidad señalada en el párrafo anterior. Las instrucciones sobre esta última materia se analizan en la letra f) siguiente.

- Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que sean accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones constituidas en el país: Considerando que estos contribuyentes no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta por los dividendos que les distribuya la respectiva sociedad, ésta deberá anticipar su decisión de acogerse al pago voluntario de IDPC, solo respecto de aquella parte de los dividendos que a la fecha de su distribución resulten imputados a los registros RAI o FUF, y que originalmente no han tenido derecho a crédito, por no existir saldos acumulados de crédito en el registro respectivo. No obstante, el pago voluntario de este IDPC especial, se realizará en la declaración anual de impuestos a la renta que deberá presentar la sociedad en el mes de abril del año siguiente a aquel en que se haya determinado dicho tributo.

De esta forma, al momento de efectuar la retención del IA sobre las distribuciones indicadas, la sociedad otorgará el crédito por IDPC a que se refiere el artículo 63 de la LIR, sin perjuicio de la obligación establecida en el N° 2, de la letra F), del artículo 14 de la misma ley, en la eventualidad que el impuesto voluntario no sea declarado y pagado en la oportunidad señalada en el párrafo anterior. Las instrucciones sobre esta última materia se analizan en la letra f) siguiente.

- Contribuyentes de IDPC sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR: Estos contribuyentes deben considerar formando parte de la RLI afecta a IDPC, los retiros o dividendos afectos a IGC o IA provenientes de empresas que tributan en el régimen de la letra B), del referido artículo 14, con derecho a imputar contra el IDPC que se determine sobre la RLI, el crédito asociado a los referidos retiros o dividendos¹⁴⁹. De esta forma, si el crédito tiene su origen en el pago voluntario de IDPC efectuado por la empresa de origen de los retiros o dividendos, también procederá en los mismos términos, la imputación de este crédito.

Ahora bien, si el contribuyente determina una pérdida tributaria y ésta resulta total o parcialmente absorbida por los retiros o dividendos percibidos que se afectaron con el IDPC pagado en forma voluntaria por la empresa de origen, también procederá su imputación o devolución, considerándose como un pago provisional por utilidades absorbidas de acuerdo a las reglas ya analizadas¹⁵⁰.

- Contribuyentes de IDPC sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR: Estos contribuyentes solamente deberán anotar en el registro del SAC, al término del ejercicio respectivo, el IDPC correspondiente a los retiros o dividendos afectos a IGC o IA provenientes de empresas que tributan en el mismo régimen, incorporándose a aquellos no sujetos a la obligación de restitución.

¹⁴⁹ Según lo dispuesto en el N°5, del artículo 33 de la LIR.

¹⁵⁰ Conforme a lo dispuesto en el N°3, del artículo 31 de la LIR.

En el evento que el contribuyente determine una pérdida tributaria y ésta resulte total o parcialmente absorbida por los retiros o dividendos percibidos que se afectaron con el IDPC pagado en forma voluntaria por la empresa de origen, solo deberá incorporarse al referido registro SAC, aquella parte que no constituya pago provisional por utilidades absorbidas de acuerdo a las reglas ya analizadas¹⁵¹.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 7 sobre esta materia.

d) Tributación de los contribuyentes gravados con el IGC, sobre los retiros o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos.

i) Contribuyentes gravados.

Estarán gravados con el IGC los contribuyentes personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, que sean empresarios individuales, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, por los retiros o dividendos afectos al IGC efectuados desde estas empresas, comunidades o sociedades.

ii) Determinación de la base imponible del IGC.

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 1°, del N° 1, del artículo 54 de la LIR¹⁵², los contribuyentes señalados, deben incorporar en la determinación de la renta bruta global, las rentas o cantidades percibidas o retiradas por éstos, que correspondan a rentas imponibles determinadas de acuerdo con las normas de las categorías que establece la misma ley.

Tal norma, establece en su inciso 7° que se incluyen también todas las demás rentas que se encuentren afectas al IGC, y que no estén señaladas de manera expresa en alguno de los numerales del referido artículo.

De esta forma, los retiros o dividendos percibidos por los contribuyentes de este impuesto, cuando se trate de cantidades afectas al IGC, conforme a lo dispuesto en el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán formar parte de la renta bruta global.

Además, cuando proceda aplicar el crédito por IDPC establecido en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 de la LIR, correspondiente a los retiros o dividendos señalados, se agregará también en la determinación de la renta bruta global como incremento un monto equivalente al referido crédito¹⁵³.

Se procederá en los mismos términos cuando en estos casos corresponda aplicar el crédito contra impuestos finales establecido en la letra A del artículo 41 A y en el artículo 41 C de la LIR.

También se hace presente que, conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 54 de la LIR, estos contribuyentes deberán considerar en la renta bruta global, los retiros o dividendos que se encuentren exentos del IGC, para el sólo efecto de aplicar la escala progresiva del referido tributo, sin perjuicio del derecho al crédito proporcional correspondiente a estas rentas, según lo dispuesto en el mismo número del referido artículo 54.

iii) Tasa del impuesto.

Se gravarán sobre el conjunto de rentas afectas a IGC, aplicando la escala de tasas establecida en el artículo 52 de la LIR.

iv) Casos en que procede la restitución, a título de débito fiscal, de una suma equivalente al 35% del crédito por IDPC que haya correspondido.

La LIR establece la obligación para el contribuyente de IGC, de restituir una cantidad equivalente al 35% del crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando se trate de aquel IDPC que gravó la RLI determinada a partir del año comercial 2017 por una empresa sujeta al mismo régimen,

¹⁵¹ Conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 31 de la LIR.

¹⁵² Modificado por el número 34), del artículo 1° de la Ley N°20.780.

¹⁵³ En conformidad a lo dispuesto en el inciso 8°, del N°1, del artículo 54 de la LIR.

restitución que se hará a título de débito fiscal, y que para todos los efectos legales se considerará mayor IGC.

Dentro de esta clase de créditos se encuentra el IDPC que gravó la RLI determinada por la empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017. Asimismo, forman parte de esta clase, el crédito por IDPC que corresponda de acuerdo al párrafo primero del N° 3, del artículo 56 de la LIR, sobre los retiros, dividendos o participaciones percibidas desde otras empresas sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando tal crédito corresponda al IDPC que gravó la RLI determinada por dichas empresas, y así sucesivamente, según corresponda. Es decir, dicho crédito por IDPC siempre tiene su origen, en aquel impuesto que gravó la RLI determinada por una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En estos casos, el IDPC que paga la empresa sobre la RLI, se incorpora al SAC¹⁵⁴ al término del año comercial respectivo, momento en que se determina dicha RLI. Tratándose del crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros, dividendos o participaciones percibidas, éste se incorporará al referido registro al término del año comercial en que dichas rentas o cantidades sean percibidas, sin aplicar reajuste alguno a dicho crédito por ese periodo.

Ahora bien, la obligación de restituir procederá en los siguientes casos:

i.- Cuando el crédito por IDPC se impute en contra del IGC, o contra cualquier otro impuesto que deba declararse anualmente, y

ii.- Cuando dicho crédito no se impute en la forma antes indicada, y se solicite la devolución del mismo.

Las empresas, comunidades o sociedades desde las cuales se efectúen retiros de utilidades o distribuciones de dividendos, deberán certificar a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas el monto del crédito por IDPC y si éste se encuentra sujeto o no a la referida obligación de restitución.

e) Tributación de los contribuyentes gravados con el IA, sobre los retiros, remesas o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos.

i) Contribuyentes gravados.

Estarán gravados con el IA los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, por los retiros, remesas o dividendos afectos a IA efectuados desde las respectivas empresas, comunidades o sociedades.

ii) Determinación de la base imponible afecta al IA.

Según lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 62 de la LIR, para determinar la base imponible afecta a IA, los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 y del inciso 1° del artículo 60, ambos de la LIR, deberán sumar al conjunto de rentas afectas a este impuesto, las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas por el respectivo establecimiento permanente, comunidad o sociedad, sujetos al régimen de imputación parcial de crédito, siempre que se trate de cantidades afectas al referido impuesto.

De acuerdo a lo dispuesto en el N° 2, del artículo 58 de la LIR, los accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, se gravarán con el IA por las cantidades que las respectivas sociedades les acuerden distribuir a cualquier título, siempre que se trate de cantidades afectas al referido IA.

Además, cuando proceda aplicar el crédito establecido en el artículo 63 de la LIR, correspondiente a los retiros, remesas o dividendos señalados, se agregará en la determinación de la base imponible de IA como incremento un monto equivalente al referido crédito¹⁵⁵.

iii) Tasa del impuesto.

¹⁵⁴ A que se refiere la letra d), del N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

¹⁵⁵ En conformidad a lo dispuesto en los N°s 2 y 3, de la letra B), del artículo 14 y en el inciso final del artículo 62, ambos de la LIR.

De conformidad a lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 58 y en el inciso 1° del artículo 60, ambos de la LIR, la tasa aplicable sobre las rentas señaladas, es de un 35% sobre el total de rentas retiradas, remesadas o distribuidas al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, incrementadas en una cantidad equivalente al crédito por IDPC, cuando corresponda aplicar dicho crédito. Los contribuyentes del artículo 58 N° 2 de la LIR, por los dividendos que perciban afectos a dicho impuesto, no se encuentran obligados a efectuar una declaración anual, sino que dicho tributo es retenido en su totalidad por la sociedad respectiva.

iv) Casos en que procede la restitución, a título de débito fiscal, de una suma equivalente al 35% del crédito por IDPC que haya correspondido.

Según lo establecido en el inciso 3°, del artículo 63 de la LIR, el contribuyente de IA tiene la obligación de restituir una cantidad equivalente al 35% del crédito por IDPC que ha tenido derecho a imputar contra el IA, cuando éste proviene de los retiros, remesas o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la misma ley, cuando se trate de aquel IDPC que gravó la RLI determinada a partir del año comercial 2017 por una empresa sujeta al mismo régimen, restitución que se hará a título de débito fiscal, y que para todos los efectos legales se considerará mayor IA.

Dicha restitución deberá efectuarse a través de la declaración anual de impuesto a la renta que presente el contribuyente, a excepción de los contribuyentes que sean accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, en cuyo caso la restitución operará en la forma que establece el N° 4, del artículo 74 de la LIR, según se analiza en el numeral v) siguiente.

Dentro de esta clase de créditos, según ya se ha señalado, se encuentra el IDPC que gravó la RLI determinada por la empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017. Asimismo, forman parte de esta clase, el crédito por IDPC que corresponda de acuerdo a los párrafos 1° y 2°, del artículo 63 de la LIR, sobre los retiros, dividendos o participaciones percibidas desde otras empresas sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando tal crédito corresponda al IDPC que gravó la RLI determinada por dichas empresas, y así sucesivamente, según corresponda. Es decir, dicho crédito por IDPC siempre tiene su origen, en aquel impuesto que gravó la RLI determinada por una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En estos casos, el IDPC que paga la empresa sobre la RLI, se incorpora al SAC¹⁵⁶ al término del año comercial respectivo, momento en que se determina dicha RLI. Tratándose del crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros, dividendos o participaciones percibidas, éste se incorporará al referido registro al término del año comercial en que dichas rentas o cantidades sean percibidas, sin aplicar reajuste alguno a dicho crédito por ese periodo.

No obstante lo anterior, no procederá aplicar dicha restitución del 35% del crédito por IDPC, cuando los retiros, remesas o dividendos gravados con el IA, sean percibidos por un contribuyente de dicho tributo a quién le resulten aplicables las normas contenidas en un convenio para evitar la doble tributación que Chile haya suscrito y se encuentre vigente con el país en el cual éste reside, en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto. Al respecto es importante destacar, que de conformidad al artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899 de 2016, a partir del 1° de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, tampoco se aplicará la obligación de restitución a los contribuyentes del IA residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017 un convenio para evitar la doble tributación internacional, aunque aún no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto. En estos casos, el crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros, remesas o dividendos percibidos, de acuerdo los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, no está sujeto a la obligación de restituir una parte de éste.

Las empresas, comunidades o sociedades desde las cuales se efectúen retiros de utilidades o distribuciones de dividendos, deberán certificar a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas el monto del crédito por IDPC y si éste se encuentra sujeto o no a la referida obligación de restitución.

v) Normas sobre retención del IA.

¹⁵⁶ A que se refiere el numeral ii), de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Según lo establecido en los incisos 1° y 2°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, deberá practicar una retención de IA sobre los retiros, remesas o distribuciones efectuados a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del referido impuesto, cuando se trate de rentas o cantidades afectas a IA, o cuando a la fecha del retiro, remesa o distribución, éstos hayan sido imputados con cargo a las rentas anotadas en los registros RAI o FUF, y en caso de que éstas no hayan sido suficientes para cubrirlos, sobre el total o la parte de dichos repartos que excedan de las referidas cantidades.

De esta manera, procederá la retención de IA cuando los retiros, remesas o distribuciones, a la fecha en que éstos se efectúan:

- Imputados al registro REX, en este caso cuando se trate de rentas solo exentas de IGC.
- Imputados a las rentas o cantidades anotadas en los registros RAI o FUF.
- No resultan imputados a ningún registro, es decir, se trata de retiros, remesas o dividendos provisorios.

Cada vez que se practique la retención del IA sobre los retiros, remesas o distribuciones imputados con cargo a los registros RAI, FUF y REX (rentas exentas solo de IGC), se deducirá de dicha retención, el crédito por IDPC acumulado a la fecha del retiro, remesa o distribución en el registro SAC, monto que se determinará en conformidad a lo dispuesto en el N° 3, de la letra B), del artículo 14 y en el artículo 63, ambos de la LIR.

Si no existen créditos acumulados a esa fecha, la retención se efectuará sin derecho a crédito, salvo que la empresa haya optado por pagar voluntariamente el IDPC, según lo indicado en el numeral ii.- de la letra c) anterior.

Cabe señalar que en los casos en que se haya otorgado crédito por IDPC sujeto a la obligación de restitución a que se refiere el artículo 63 de la LIR, la empresa o sociedad respectiva al momento de efectuar la retención del IA, deberá determinar el monto del débito fiscal equivalente al 35% del referido crédito, el que se enterará como un mayor IA retenido sobre el retiro, remesa o dividendo, según corresponda. No obstante ello, la empresa o sociedad respectiva, no estará obligada a practicar una mayor retención por concepto de la restitución referida a título de débito fiscal, si el beneficiario de la renta es un contribuyente de dicho tributo a quién le resulten aplicables las normas contenidas en un convenio para evitar la doble tributación que Chile haya suscrito y se encuentre vigente con el país en el cual éste reside, en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto¹⁵⁷.

Los retiros, remesas o distribuciones que excedan de las cantidades anotadas en los registros RAI, FUF o REX, según corresponda, se considerará que corresponden a repartos efectuados con cargo a las rentas afectas del ejercicio en marcha, y en tal caso, la retención se practicará con la tasa de IA que corresponda, siempre con derecho al crédito por IDPC, según la tasa vigente de este último impuesto en el año en que se efectúa el retiro, remesa o distribución. Lo anterior, es sin perjuicio de que tales cantidades definirán su situación tributaria frente al IA, dependiendo del resultado tributario definitivo obtenido por la empresa al término del ejercicio comercial respectivo.

i.- Determinación de la base imponible sobre la cual se calcula la retención de IA.

La base imponible sobre la cual la empresa, comunidad o sociedad debe practicar la retención de IA, respecto de los retiros, remesas o distribuciones que efectúen a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del referido tributo, se encuentra conformada por el monto de dichos retiros, remesas o distribuciones, más el incremento por un monto equivalente al crédito por IDPC, en los casos que proceda dicho crédito.

Se hace presente que, tratándose de accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, la retención tendrá el carácter de definitiva, atendido a que estos contribuyentes no están

¹⁵⁷ El artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899 de 2016, señala que a partir del 1° de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, tampoco habrá obligación de restitución para los contribuyentes del IA residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017 un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional, aun cuando no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta por los dividendos que la respectiva sociedad les haya distribuido.

ii.- Tasa con la cual debe practicarse la retención de IA.

Cuando deba practicarse la retención del IA sobre los retiros, remesas o distribuciones de acuerdo a lo señalado anteriormente, se efectuará con la tasa vigente del referido tributo, que actualmente corresponde a un 35%.

En caso de que el propietario, socio, comunero o accionista a quién se efectúa la remesa, retiro o distribución, se encuentre acogido a la invariabilidad tributaria del artículo 7° del D.L. N° 600, la retención de IA se aplicará con la tasa general de la invariabilidad pactada, o la parte de ésta que reste para cumplir con la tributación total que afecta a estos contribuyentes. En todo caso, cuando el inversionista extranjero haya renunciado a la invariabilidad tributaria pactada, o se le haya vencido o agotado el plazo por el cual se concedió dicha invariabilidad, las remesas, retiros o distribuciones a tales inversionistas se afectarán con una retención con la tasa general de IA de 35%.

iii.- Diferencia de IA que se debe pagar cuando la deducción del crédito por IDPC resulta indebida, total o parcialmente.

Atendido que la procedencia de la deducción del crédito por IDPC al momento de practicar la retención de IA sobre los retiros, remesas o distribuciones en algunos casos no es definitiva, en el evento que dicha deducción resulte improcedente, ya sea total o parcialmente, la empresa o sociedad deberá declarar y pagar al Fisco por cuenta del propietario, socio, comunero o accionista contribuyente del IA, la diferencia de dicho tributo que se determine al haberse deducido indebidamente el todo o parte del crédito por IDPC, sin perjuicio del derecho de la empresa, sociedad o comunidad de repetir en contra de dicho propietario, socio, comunero o accionista¹⁵⁸. No se incluyen dentro de esta obligación y por tanto se liberan de la misma, los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR, atendido que el mismo contribuyente se encuentra obligado a presentar una declaración anual de impuestos a la renta, declarando el IA definitivo que corresponda.

Se considerará que el crédito por IDPC resulta improcedente total o parcialmente, según corresponda, cuando la retención de IA que se haya practicado sobre las remesas, retiros o distribuciones, resulte menor al impuesto que corresponda en definitiva pagar, considerando la imputación que se efectúe al término del ejercicio respectivo. Por ejemplo, esta situación ocurre cuando al término del ejercicio, los retiros, remesas o dividendos resultan finalmente imputados a rentas o cantidades gravadas con el IA, pero sin derecho al crédito por IDPC, o bien, con derecho a deducirlo parcialmente.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 8 sobre esta materia.

f) Situación tributaria de las diferencias que se determinen a la empresa, comunidad o sociedad respectiva, por créditos por IDPC otorgados y certificados en exceso a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Esta materia se regula en el N°2, de la letra F), del artículo 14 de la LIR, y se aplica de igual manera a las empresas, comunidades o sociedades que estén regidas por el artículo 14 letra A) de la LIR. Por lo anterior, se aplican para las empresas sujetas al régimen del artículo 14 letra B), las mismas instrucciones contenidas en la letra f) del punto 3.4) de la letra A) de la presente Circular.

2.4) Tributación que les afecta sobre las rentas que les sean atribuidas.

La Ley N° 20.899 de 2016, restringió el régimen de renta atribuida a empresas y sociedades cuyos propietarios sean únicamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, esto es, contribuyentes del IGC o IA. Por lo tanto, sólo podría ocurrir que un empresario individual con domicilio o residencia en Chile o un establecimiento permanente en Chile de una empresa extranjera (contribuyente del artículo 58 N°1 de la LIR), acogidos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, participen en una empresa acogida al régimen de renta atribuida. Siendo así, tales empresas atribuirán directamente al propietario de la empresa individual o al contribuyente de impuesto adicional propietario del establecimiento permanente en Chile, las rentas sobre las cuales deben cumplir con las obligaciones tributarias que les corresponden. Lo anterior, es sin perjuicio que los retiros o dividendos percibidos

¹⁵⁸ Según lo dispuesto en el inciso 4°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

por el empresario individual y el establecimiento permanente en Chile acogidos al régimen de la letra B), del artículo 14, deberán formar parte de los registros que el contribuyente mantenga, conforme a la calificación tributaria que le haya sido certificada por las empresas fuente de los retiros o dividendos.

a) Contribuyentes gravados.

i) Contribuyentes del IGC

Los contribuyentes de IGC, personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, deberán reconocer las rentas atribuidas, en la proporción que corresponda, obtenidas a través de su empresa individual sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, conforme a las reglas de los artículos 14, 14 ter y 38 bis de la misma LIR.

ii) Contribuyentes del IA

Los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean propietarios de establecimientos permanentes radicados en nuestro país, de empresas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, desde las cuales se les atribuyan rentas conforme a los artículos 14, 14 ter y 38 de la misma LIR.

b) Determinación de las rentas atribuidas que forman parte de la base imponible.

i) Contribuyentes del IGC

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 2°, del N° 1, del artículo 54 de la LIR¹⁵⁹, los contribuyentes del IGC deberán incorporar en la determinación de la renta bruta global, las rentas o cantidades atribuidas por la empresa individual de la cual es propietario.

En este caso no procede incrementar la base imponible en una cantidad equivalente al crédito por IDPC, atendido que se incorpora en ésta una renta bruta.

ii) Contribuyentes del IA

Según lo establecido en el inciso 1°, del artículo 62 de la LIR, para determinar la base afecta a IA, se deben incluir las rentas o cantidades atribuidas en conformidad a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter y 38 bis de la misma ley, según corresponda.

Tampoco procede en este caso incrementar la base imponible afecta a impuesto por una cantidad equivalente al crédito por IDPC, atendido que se incorpora en ésta una renta bruta.

c) Tasa del impuesto.

i) Contribuyentes del IGC

Estos contribuyentes del IGC se gravarán sobre el conjunto de las rentas incorporadas en su base imponible, incluyendo aquellas que les sean atribuidas de acuerdo a lo señalado, aplicando la escala de tasas establecida en el artículo 52 de la LIR.

ii) Contribuyentes del IA

De conformidad con lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 58 de la LIR, la tasa de IA aplicable sobre las rentas atribuidas al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile es de un 35%.

d) Crédito por IDPC.

De conformidad con lo establecido en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, los contribuyentes tendrán derecho al crédito por IDPC en contra del impuesto respectivo, el que será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades atribuidas, la misma tasa del IDPC con que se afectaron dichas rentas en la empresa que las atribuye.

¹⁵⁹ Modificado por el N° 34, del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

La empresa, comunidad o sociedad respectiva, donde el empresario individual participe deberá certificar el monto de las rentas atribuidas, así como los créditos por IDPC que corresponden sobre dichas rentas.

e) Normas sobre declaración de los impuestos finales en relación a la renta atribuida.

La Ley N°20.780 incorporó modificaciones al artículo 65 de la LIR¹⁶⁰, principalmente con el objeto de adecuar las disposiciones relativas a los sujetos que se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuesto a la renta, en relación con el nuevo régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR.

De acuerdo con lo anterior, estarán obligados a presentar una declaración anual de impuestos, sobre las rentas que le hayan sido atribuidas en el año comercial respectivo, los contribuyentes del IGC e IA, quienes deben incluir en la base imponible gravada con dichos impuestos, las referidas rentas atribuidas que les correspondan¹⁶¹.

f) Retención del IA sobre la renta atribuida

Al respecto, cabe señalar que el inciso 6° del N°4 del artículo 74 de la LIR, establece que sobre las rentas atribuidas conforme a lo dispuesto en el artículo 38 bis, en las letras A) o C) del artículo 14 de la misma LIR, o determinadas de acuerdo al artículo 14 ter, letra A, la retención se efectuará sobre la renta atribuida correspondiente con tasa del 35%. En contra de dicha tasa, los contribuyentes podrán deducir el crédito establecido en el artículo 63 de la LIR, cuando la renta haya sido gravada con el IDPC.

Esta retención deberá ser declarada por el contribuyente acogido al artículo 14 letra A) de la LIR, quien atribuye la renta, en conformidad a los artículos 65 N° 1 y 69, ambos de la LIR. Vale decir, dicha retención deberá ser enterada en arcas fiscales mediante la declaración anual de impuestos (F22) en el mes de abril del año siguiente a la determinación de la renta atribuida.

3) Deber de informar a este Servicio y de certificar a los propietarios, comuneros, socios o accionistas.

De acuerdo con lo establecido en el N° 4, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos deberán:

a) Informar al Servicio lo siguiente:

- El monto de los retiros, remesas o distribuciones efectivas realizadas durante el año comercial respectivo, detallando para cada uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas, el monto de cada retiro, remesa o dividendo, la fecha en que éste se efectuó y si se trata de rentas o cantidades afectas al IGC o IA, rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o rentas que hayan cumplido su tributación;
- La tasa de crédito por IDPC que hayan determinado para el ejercicio, y el monto del mismo, de acuerdo a los artículos 56 N° 3, y 63 de la LIR, con indicación de si corresponde a un crédito sujeto o no a la obligación de restitución, y en ambos casos si el excedente que se determine luego de su imputación puede ser objeto de devolución o no a contribuyentes del IGC;
- El remanente proveniente del ejercicio anterior, aumentos o disminuciones del ejercicio, así como el saldo final que se determine para los registros RAI, FUF, REX y SAC.
- El detalle de la determinación del registro RAI que mantenga la empresa, identificando los valores que han servido para determinar el CPT y el capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del ejercicio.

¹⁶⁰ Modificaciones efectuadas por el N° 44), del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

¹⁶¹ Según lo dispuesto en los N°s 1 y 3, del artículo 65 de la LIR.

- El monto de las diferencias entre la depreciación acelerada y la normal que mantenga la empresa, determinada bien por bien, según corresponda.
- El saldo final que se determine al término del año comercial respectivo, en los siguientes registros:
 - v) FUT;
 - vi) FUR;
 - vii) Registro de retiros en exceso.

Lo anterior, es sin perjuicio de la obligación de informar a este Servicio que establece la letra a), del N° 1, y el N° 6, ambos, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, todo lo cual, se regulará a través de una resolución que emitirá este Servicio.

El plazo para presentar la información antes señalada, será hasta antes del 15 de marzo de cada año. El Servicio regulará a través de una resolución la forma en que se deberá cumplir con estas obligaciones.

b) Certificar a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, lo siguiente:

- El monto de cada uno de los retiros, remesas o dividendos efectuados durante el año por la empresa, comunidad o sociedad a favor del contribuyente, indicando la fecha en que se realizó y si se trata de rentas o cantidades afectas al IGC o IA, rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta, así como el crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR y el incremento señalado en los artículos 54, 58 y 62, de la misma ley, identificando si se trata de un crédito con o sin derecho a devolución.

El Servicio regulará a través de una resolución la forma y plazo en que se deberá cumplir con esta obligación.

D) NORMAS DE ARMONIZACIÓN DE RÉGIMENES

D.1) TRIBUTACIÓN QUE AFECTA A LOS PROPIETARIOS, COMUNEROS, SOCIOS O ACCIONISTAS DE EMPRESAS QUE DETERMINAN SU RENTA EFECTIVA SIN CONTABILIDAD COMPLETA O SUJETAS AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA¹⁶².

1) Empresas que declaran su renta efectiva, pero no la determinan en base a contabilidad completa.

a) Tributación de las empresas frente al Impuesto de Primera Categoría (IDPC).

Los contribuyentes que declaren su renta efectiva, que no estén obligados a llevar contabilidad completa para la determinación de la base imponible afecta a IDPC o estando obligados a ello hayan sido liberados de tal obligación, aplicarán lo dispuesto en el Título II de la LIR, considerando todos los ingresos percibidos o devengados durante el año comercial respectivo, deduciendo de éstos los costos y/o gastos necesarios para producir dichas rentas, siempre que cumplan los requisitos exigidos por el artículo 31 de la LIR. Para tal efecto, tanto los ingresos, como los costos y/o gastos, deberán reajustarse por la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) entre el mes anterior a aquel en que se percibió o devengó el ingreso o que se incurrió en el costo o gasto, según corresponda, y el mes anterior al cierre del año comercial respectivo¹⁶³.

Las rentas líquidas determinadas, deberán acreditarse con los respectivos contratos, documentos u otros medios de prueba que establezca la ley, en cuanto sean necesarios u obligatorios para el contribuyente, conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario. En los casos en que se haya autorizado un sistema de contabilidad simplificada, adicionalmente se exigirá el respectivo libro o planilla de entradas y gastos u otros libros auxiliares, en cuanto sean obligatorios para el contribuyente.

¹⁶² Según lo dispuesto en la letra C) del artículo 14 de la LIR.

¹⁶³ Según lo dispuesto en el N°4, del artículo 33 de la LIR.

Cabe destacar que no formarán parte de la renta afecta al IDPC, los retiros o dividendos afectos a Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA) percibidos por las participaciones que tenga en empresas que determinen sus rentas efectivas con o sin contabilidad completa, o que se encuentren acogidas a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Lo anterior, es sin perjuicio que tales rentas, deberán atribuirse en la forma indicada en la letra b) siguiente, a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, para afectarse con el IGC o IA, según corresponda, dependiendo de la naturaleza de dichas rentas.

Es importante destacar, que en términos generales un contribuyente acogido a este régimen de tributación no puede participar en otra empresa sujeta al régimen de renta atribuida de la letra A), del artículo 14 y de la letra A), del artículo 14 ter, y del número 2, de la letra C), todos de la LIR, dado que estos regímenes sólo admiten a contribuyentes cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. (con la salvedad que en la letra A), del artículo 14 ter, podría estar un contribuyente sujeto al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR).

Sin embargo, en una situación de excepción se encuentran las personas naturales que ejerzan una actividad como empresario individual quienes son contribuyentes del IDPC y adicionalmente pueden participar como personas naturales y atribuir rentas de terceros distintas a las mencionadas.

Es el caso de un Empresario Individual que esté sujeto al N°1 o al N°2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, y participe en un contribuyente de la letra A) del mismo artículo 14.

Este Empresario Individual, es una persona natural que en los hechos asigna parte de su patrimonio al giro de un negocio. El empresario individual entonces, si bien es un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría, al ser una persona natural, puede invertir, esto es, adquirir derechos, acciones o participación en una empresa acogida al régimen de renta atribuida. Sin embargo, en tal caso, la inversión es efectuada en su calidad de persona natural, y en consecuencia, las **atribuciones** de rentas que se efectúen desde la sociedad acogida al régimen del artículo 14 letra A) hacia el empresario individual que invirtió en ella, se entenderán efectuadas directamente a la persona natural contribuyente de IGC, sin que afecten el resultado tributario del referido empresario individual como contribuyente de IDPC.

b) Tributación que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa que declara sus rentas efectivas pero que no las determina sobre la base de contabilidad completa, se gravarán con los impuestos IGC o IA, según corresponda, sobre las siguientes cantidades:

- i) Las rentas líquidas afectas al IDPC o exentas del referido tributo (pero gravadas con el IGC o IA), que han sido percibidas o devengadas por la empresa en el ejercicio comercial respectivo;
- ii) Los retiros o dividendos gravados con el IGC o IA, percibidos por la empresa en el ejercicio comercial respectivo, provenientes de otras empresas en las que participa, sea que estas últimas determinen sus rentas efectivas o presuntas, con o sin contabilidad completa, o que se encuentren acogidas a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR;
- iii) Las rentas o cantidades que le hayan sido atribuidas a la empresa por terceros, provenientes de otras empresas en las que participa;
- iv) Cualquier otro ingreso o beneficio percibido o devengado por la empresa que no haya estado afecto al IDPC, pero que deba gravarse con el IGC o IA.

Para efectos de la tributación sobre las referidas rentas o cantidades por parte de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa respectiva, la LIR establece que éstas deben atribuirse en la forma establecida en los N°s 2 y 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Las instrucciones sobre la forma en que debe atribuirse la renta conforme a lo dispuesto en las normas señaladas, se encuentran contenidas en la letra B, de la presente Circular.

De la misma forma, y junto con la renta atribuida deberá asignarse también el crédito por IDPC a que tengan derecho los contribuyentes de los impuestos finales conforme al párrafo 1°, del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, por las rentas indicadas en los

numerales i) al iv) anteriores. Se hace presente, respecto de las rentas señaladas en el numeral ii), que el contribuyente de IGC o IA, según corresponda, deberá restituir a título de débito fiscal, una suma equivalente al 35% del crédito por IDPC que se encuentre sujeto a esta obligación, salvo que el beneficiario sea un contribuyente de IA a quién le resulten aplicables las normas contenidas en un Convenio para Evitar la Doble Tributación que Chile haya suscrito y se encuentre vigente¹⁶⁴ con el país en el cual éste reside, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto, cuando los retiros o dividendos provengan de una empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, y el crédito por IDPC se encuentre sujeto a dicha obligación.

Tratándose de los ingresos no constitutivos de renta, de rentas exentas de IGC o de rentas que han cumplido totalmente su tributación, percibidos por la empresa respectiva, también deberán ser atribuidos a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, manteniendo respecto de estos últimos la misma calidad de ingreso no constitutivo de renta, de rentas exentas de IGC o de rentas que han cumplido totalmente su tributación, según corresponda, sin perjuicio de considerar en la determinación de la renta bruta del IGC, los retiros o dividendos que se encuentren exentos de este tributo, para el solo efecto de aplicar la escala progresiva del impuesto, con derecho al crédito proporcional correspondiente a estas rentas, según lo dispuesto en el N° 3, del artículo 54 de la LIR. Lo anterior, por cuanto este tipo de contribuyentes no mantienen un registro o control de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, debiendo atribuir en el mismo ejercicio comercial los ingresos percibidos o devengados, incluyendo las rentas que se le atribuyan o perciba desde otras sociedades.

2) Empresas que determinan sus rentas sujetas al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR.

a) Tributación de las empresas frente al IDPC.

Las empresas sujetas al régimen de renta presunta, se afectarán con el IDPC sobre la renta que se determine en base a las presunciones que establece el artículo 34 de la LIR, dependiendo de la actividad que desarrollen¹⁶⁵.

Se hace presente que solamente quedan amparadas bajo el régimen de presunción referido, las rentas que provengan exclusivamente de la explotación de bienes raíces agrícolas, del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros y de la minería, de modo que las rentas provenientes de cualquier otra actividad desarrollada por un contribuyente acogido al régimen de renta presunta, deben ser determinadas en base a renta efectiva, mediante contabilidad completa o simplificada, o acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, según corresponda, en tanto cumplan los requisitos que la ley establece para cada caso.

Al respecto, es preciso señalar que cuando un contribuyente de la primera categoría que desarrolle una actividad amparada en el régimen de renta presunta y otra en base a renta efectiva (ya sea determinada mediante contabilidad completa o no), en ningún caso resulta procedente rebajar las pérdidas tributarias obtenidas de la actividad sujeta a renta efectiva de las rentas presuntas determinadas por las actividades acogidas a esta última modalidad de tributación¹⁶⁶.

Lo anterior se debe a que las pérdidas tributarias no pueden interrumpir la atribución de rentas, dado que las rentas presuntas deben afectarse con los Impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional en el mismo ejercicio al que corresponden, atribuyéndose al cierre del ejercicio comercial a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, de acuerdo a lo establecido en las letras a), o b), del N°3, de la letra A), del artículo 14, de la LIR.

Cabe hacer presente, que solo podrán acogerse al régimen de presunción, las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, y

¹⁶⁴ El artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899, prescribe que no se aplicará la obligación de restitución que establece el artículo 63 de la LIR a los contribuyentes de IA, residentes con países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017 un Convenio para evitar la doble tributación, aun cuando no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto, todo lo cual regirá sólo hasta el 31 de diciembre de 2019.

¹⁶⁵ Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 37 de 2015, la que será complementada con una nueva Circular que se emitirá atendidas las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899.

¹⁶⁶ De acuerdo a lo dispuesto en el N° 3 del inciso 4° del artículo 31 de la LIR, el que fue modificado por la letra d) del N° 15 del artículo 1° de la Ley N° 20.780, y por el numeral i. de la letra f. del N° 1 del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento por personas naturales.

b) Tributación que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa acogida al régimen de renta presunta, se gravarán con el IGC o IA, según corresponda, sobre las rentas presuntas determinadas en el mismo ejercicio por la empresa.

Para la aplicación de los referidos tributos, de acuerdo a lo previsto en el N° 2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, las rentas que determinen, deben ser atribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, en la forma establecida en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Las instrucciones de este Servicio sobre la forma en que debe atribuirse la renta conforme a lo dispuesto en la norma señalada, se encuentran contenidas en la letra B), de la presente Circular.

Para la aplicación del IGC o IA, respecto de las rentas obtenidas por la empresa, comunidad o sociedad, que provengan de actividades distintas a las amparadas en el régimen de renta presunta, se deberán aplicar las reglas generales de acuerdo al régimen de renta efectiva al que se encuentre sujeto el contribuyente para la determinación de tales rentas. De esta forma, si el contribuyente determina dichas rentas en base a contabilidad completa, deberá aplicar lo señalado en las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR¹⁶⁷. En caso que las rentas efectivas no las determine en base a contabilidad completa, se aplicará lo instruido en el N° 1) de este D.1), o las instrucciones de este Servicio relativas al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR¹⁶⁸, según corresponda.

D.2) NORMAS SOBRE ARMONIZACIÓN DE LOS NUEVOS RÉGIMENES DE TRIBUTACIÓN.

Los nuevos regímenes de tributación establecidos en las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR, se basan en principios diferentes para definir la oportunidad en que deben gravarse con el IGC o IA, según corresponda, las rentas o cantidades obtenidas por la empresa.

De esta manera, en el régimen de renta atribuida, la tributación con el IGC o IA, por regla general, se produce en el mismo ejercicio comercial en que las rentas han sido percibidas o devengadas por la empresa, o le han sido atribuidas a ésta, independientemente del ejercicio en que tales rentas sean retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas. En ciertos casos, las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, se gravan con IGC o IA, dependiendo del registro al que resulten imputados dichos retiros, remesas o distribuciones. Bajo este régimen, procede la imputación del crédito por IDPC que corresponda conforme a los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, sin que nazca ninguna obligación adicional producto de dicha imputación¹⁶⁹.

Por su parte, en el régimen de imputación parcial de créditos, como regla general, para que nazca el hecho gravado con el IGC o IA, se requiere que las rentas percibidas o devengadas por la empresa, sean retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la misma, postergándose la tributación con los referidos impuestos finales hasta el ejercicio en que tales circunstancias se verifiquen. Sobre el IGC o IA que deban declarar respecto de los retiros, remesas o distribuciones que perciban procedería en principio el 100% del crédito por IDPC que se determine conforme a los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, pero como regla general, dicho crédito se encuentra sujeto a la obligación de restitución del 35% del mismo, el que para todos los efectos se considera mayor IGC o IA, según corresponda.

Conforme a lo anterior y con el objeto de regular la situación tributaria de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, en el caso en que opte por cambiarse al régimen alternativo, o bien, en los procesos de reorganización empresarial en que las empresas involucradas se encuentren sujetas a regímenes diferentes, el legislador ha establecido normas que buscan armonizar dichos cambios o interacciones, regulando en la letra D), del artículo 14 de la LIR, los efectos que se producen tanto en

¹⁶⁷ Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, se encuentran contenidas en las letras B), y C), de la presente Circular.

¹⁶⁸ Las instrucciones de este Servicio sobre el régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vigente a partir de 2017, se incluirán en una nueva Circular que se emitirá al efecto.

¹⁶⁹ No surge obligación de restituir una parte del crédito.

el cambio de régimen de tributación, como a raíz de un proceso de reorganización de empresas, situaciones que se analizan en los números siguientes.

1) Efectos del cambio de régimen de tributación¹⁷⁰.

Se hace presente que, para que se verifique el cambio de régimen de tributación, éste debe ser informado al Servicio en la oportunidad y bajo el cumplimiento de las formalidades que exige la ley¹⁷¹.

Ahora bien, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, que decidan voluntariamente abandonar uno u otro régimen para incorporarse al otro, cuando cumplan los requisitos para tal efecto, deberán aplicar lo dispuesto en el inciso quinto, del artículo 14 de la LIR. En cambio, los contribuyentes sujetos a las normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que deban abandonarlo obligatoriamente por incumplimiento de los requisitos para permanecer en él, deberán aplicar lo dispuesto en la letra c), del N°1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

a. Contribuyentes que opten por cambiarse desde el régimen de la letra A), a la letra B), del artículo 14 de la LIR, o viceversa.

i) Los contribuyentes que habiendo completado el plazo de 5 años comerciales consecutivos de permanencia en el régimen de la letra A), conforme al inciso 5°, del artículo 14 de la LIR, podrán optar por cambiarse al régimen de la letra B), debiendo presentar la declaración y demás antecedentes que se indican en la letra b. siguiente, entre el 1° de enero al 30 de abril, del año calendario en que ingresan al nuevo régimen.

ii) Los contribuyentes que habiendo completado el plazo de 5 años comerciales consecutivos de permanencia en el régimen de la letra B), conforme al inciso 5°, del artículo 14 de la LIR, podrán optar por cambiarse al régimen de la letra A), en la medida que cumplan los requisitos para tal efecto, debiendo presentar la declaración y demás antecedentes que se indican a continuación, entre el 1° de enero al 30 de abril, del año calendario en que ingresan al nuevo régimen.

b. Contribuyentes que obligatoriamente deban cambiarse del régimen de la letra A), al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

i) En el caso de contribuyentes sujetos a las normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que dejen de cumplir el requisito del tipo de entidad establecido en el inciso segundo del artículo 14 de la LIR, no deberán cumplir con el plazo que establece el inciso quinto del artículo 14 de la LIR, esto es, mantenerse como mínimo cinco años comerciales consecutivos, por el contrario, deberán abandonar el régimen de esta letra, independiente de los períodos comerciales en que se haya mantenido en él. Esto supone que el contribuyente que se encontraba acogido a la letra A) del artículo 14 de la LIR, ha dejado de ser una de las entidades que se indican en dicha norma, esto es, ser empresarios individuales, empresas de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades de personas (excluidas las sociedades por acciones).

En éste caso, quedarán sujetas a la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del año del incumplimiento, debiendo dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

No obstante a lo anterior, cuando estos contribuyentes dejen de cumplir el requisito de la conformación societaria, vale decir, estar conformados exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, en cualquier momento del año comercial respectivo, o en el caso de las sociedades por acciones que no cumplan lo establecido en el inciso sexto del artículo 14 de la LIR, quedarán sujetas a la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del año comercial siguiente, debiendo dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que se incorporan al nuevo régimen.

A continuación, un cuadro resumen de lo recién señalado:

¹⁷⁰ Según lo establecido en el N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

¹⁷¹ De acuerdo a lo analizado en las B), y C), de la presente Circular.

CONTRIBUYENTES SUJETOS AL ARTÍCULO 14 DE LA LIR	CAMBIO DE RÉGIMEN ALTERNATIVO (OPCIÓN -OBLIGATORIO)	MOTIVO	NATURALEZA	A CONTAR
LETRA A), ATRIBUCIÓN	LETRA B), SEMI INTEGRADO	OPCIÓN	Permanencia de al menos 5 años.	1° de enero año en que ingresa al nuevo régimen.
LETRA B), SEMI INTEGRADO	LETRA A), ATRIBUCIÓN	OPCIÓN	Permanencia de al menos 5 años, en la medida que cumpla	1° de enero año en que ingresa al nuevo régimen.
LETRA A), ATRIBUCIÓN	LETRA B), SEMI INTEGRADO	OBLIGATORIO	Por modificación de tipo jurídico.	1° de enero del año del incumplimiento
LETRA A), ATRIBUCIÓN	LETRA B), SEMI INTEGRADO	OBLIGATORIO	Por modificación de conformación societaria.	1° de enero año siguiente al incumplimiento.

Formalidades que deberán cumplir¹⁷².

Los contribuyentes obligados a declarar el IDPC sobre la base de sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que opcionalmente efectúen cambio de régimen cumplido los plazos establecidos en el inciso quinto del artículo 14 de la LIR, al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán cumplir al momento de ejercer la opción de cambio de régimen con las siguientes formalidades:

- a) Empresa Individual; EIRL y contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio, suscrita por el contribuyente.
- b) Comunidades: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por la totalidad de los comuneros, quienes deberán adoptar por unanimidad dicha decisión.
- c) Sociedades de personas y Sociedades por Acciones: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar además una escritura pública en que conste el acuerdo unánime sobre el ejercicio de la opción de la totalidad de los socios o accionistas, de acuerdo a lo señalado en la letra B), de la presente circular.

Cuando las entidades o personas a que se refieren las letras a) a la c) anteriores, actúen a través de representantes, ellos deberán estar facultados expresamente para el ejercicio de la opción señalada.

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 que se emitirá al efecto.

1.1) Cambio opcional desde el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, al régimen de la letra B) del mismo artículo.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa respectiva, a partir de la fecha del cambio de régimen, quedarán sujetos a las normas del nuevo régimen, contenidas en la letra B), del artículo 14 de la LIR, y demás normas relacionadas.

Dicho cambio de régimen no generará mayores efectos tributarios para la empresa, salvo aquellos que se analizan a continuación:

- a) **Reclasificación de las rentas o cantidades acumuladas que se mantenían en los registros que establece el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR¹⁷³.**

Los contribuyentes que se cambian desde el régimen de renta atribuida al régimen de imputación parcial de créditos, deberán mantener a partir del primer día en que se encuentren sujetos al nuevo régimen (en este caso, el de la letra B), del artículo 14 de la LIR), el registro y control de las rentas o cantidades que se mantenían acumuladas en los registros establecidos en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según sus saldos al término del año comercial inmediatamente anterior a aquel en que comiencen a tributar sujetos a las normas del nuevo régimen.

¹⁷² De acuerdo al inciso 6°, del artículo 14 de la LIR.

¹⁷³ De acuerdo a la letra a), del N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, modificado por el literal iii., de la letra b., del número 1, del artículo 8°.- de la Ley N°20.899 de 2016

Para tal efecto, las rentas o cantidades acumuladas deberán reclasificarse dependiendo de su naturaleza, en los registros que, conforme a lo dispuesto en el N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberá llevar la empresa a partir de la fecha que esté sujeto al régimen de la referida letra B).

En consecuencia, los saldos iniciales de los registros regulados en la norma precitada, estarán conformados por las siguientes cantidades:

i) Registro de Rentas o cantidades Afectas a IGC o IA (RAI) a que se refiere la letra a), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Se deberá anotar en este registro RAI, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de rentas o cantidades correspondientes a la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario, el monto positivo de las sumas anotadas en los registros establecidos en las letras a) (RAP), y c) (REX), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores debidamente reajustados, según corresponda, de acuerdo a los valores, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida.

ii) Registro de Rentas Exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX), establecido en la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Se deberá anotar en este registro REX, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de rentas o cantidades que se encontraban anotadas en el registro de rentas atribuidas propias (RAP) a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y en el registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (también denominado REX), regulado en la letra c), del referido N° 4, del mismo artículo, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida.

Dependiendo de la naturaleza de las rentas acumuladas en los citados registros, el contribuyente deberá controlar en el registro REX, en forma separada, las rentas exentas de IGC, los ingresos no constitutivos de renta, y respecto de estos últimos, también deberá separar las cantidades cuyo origen sean utilidades que ya cumplieron totalmente su tributación con los impuestos de la LIR. Formarán parte de los ingresos no renta, las cantidades que se encontraban acumuladas en el registro de rentas atribuidas propias RAP.

Se hace presente que, del saldo de las cantidades acumuladas en el registro RAP de la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y que pasan a formar parte del registro REX como un ingreso no renta que deberá llevar el contribuyente conforme a las reglas del nuevo régimen, deberán deducirse de éstas, al término del año comercial respectivo y en forma previa a incorporar dichas cantidades al registro, y la imputación de retiros, remesas o distribuciones, aquellas partidas señaladas en el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR que han formado parte de la RLI del último ejercicio sujeto al régimen de la letra A), del artículo 14 de la misma ley, siempre que el pago se haya efectuado a partir del primer ejercicio comercial en que el contribuyente esté sujeto al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, como ocurre por ejemplo, con el IDPC. Lo anterior, porque tales partidas constituyen una disminución patrimonial, cuyo efecto debe reflejarse como una deducción de las rentas de las que formaron parte. Tal ajuste se efectuará al término del ejercicio comercial en que ocurrió el pago de tales partidas, debiendo reajustarse previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el mes anterior a la fecha de erogación o desembolso efectivo y el mes anterior a la fecha en que deba determinarse el balance.

iii) Registro del Saldo Acumulado de Créditos (SAC), establecido en la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Se deberá anotar en este registro SAC, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, los remanentes del registro de saldo acumulado de crédito (también denominado SAC), establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que el contribuyente mantenga al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida. Dichas cantidades constituirán el saldo inicial del registro SAC que establece el numeral i), de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, clasificándose como créditos por IDPC no sujetos a la obligación de restitución dispuesta en los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR.

A continuación, se presenta un cuadro resumen de lo recién señalado:

ANTECEDENTES:

Se efectuó un aporte de:

1.000

Capital Propio Tributario

2.150

SALDO REGIMEN A) al 31 de diciembre de 2021:

	(aa1)	(aa2)	(aa3)	(aa4)	(aa5)	(aa6)	(aa7)	(aa8)	(aa9)	
DETALLE	CONTROL	Rentas atribuidas propias (RAP)	FUF	Rentas exentas impuestos personales		Saldo Acumulados de Créditos (SAC)				FUT
				Rentas Exentas (REX)	Ingresos No Renta (REX)	A contar del 1° de enero de 2017		Hasta el 31.12.2016		
						Con devolución	Sin devolución	Con devolución	Sin devolución	
Saldo al 31 de diciembre de 2021.....	1.000	500	350	50	100	50	10	100	500	

Apertura al REGIMEN B) al 1° de enero de 2022:

Determinación del RAI:

Capital Propio Tributario:

2.150

Menos:

RAP

-500

REX

-150

Aporte

-1.000

RAI

500 (**)

	(bb1)	(bb2)	(bb3)	(bb4)	(bb5)	(bb6)	(bb7)	(bb8)	(bb9)	(bb10)	(bb11)	
DETALLE	CONTROL	Rentas afectas impuestos personales (RAI)	FUF	Rentas exentas impuestos personales		Saldo Acumulados de Créditos (SAC)						FUT
				Rentas Exentas (REX)	Ingresos No Renta (REX)	A contar del 1° de enero de 2017				Hasta el 31.12.2016		
						Con restitución		Sin restitución				
						Con devolución	Sin devolución	Con devolución	Sin devolución			
Saldo al 01 de enero de 2022.....	1.500	500	350	50	600				50	10	100	500

A mayor abundamiento:

Columna del REGIMEN B)

Proviene desde

Columna del REGIMEN A)

(bb1)	(bb2)	(bb3)	(bb4)	(bb5)	(bb6)	(bb7)	(bb8)	(bb9)	(bb10)	(bb11)
(**)	(aa2)	(aa3)	(aa1) + (aa4)			(aa5)	(aa6)	(aa7)		(aa9)

iv) Registro FUF, establecido en la letra b), del N°2, de la letra B), del artículo 14, de la LIR.
Se deberá anotar en este registro FUF, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que se encontraba anotadas en el registro FUF, a que se refiere la letra b), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida.

v) Registro de utilidades acumuladas o de retiros en exceso, provenientes de ejercicios anteriores al año comercial 2017¹⁷⁴.

Según lo instruido en las letras B), y C), de la presente Circular, los contribuyentes que determinen sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, sujetos a las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, están obligados a mantener el registro y control de las rentas acumuladas en los registros FUT, FUNT y FUR, según corresponda, y de los remanentes de excesos de retiros pendientes de imputación que mantengan. Esta obligación, es totalmente independiente del régimen de tributación al que se encuentre sujeto el contribuyente, y por lo tanto, con posterioridad a cualquier cambio de régimen de tributación, el contribuyente deberá seguir manteniendo el registro y control de tales partidas, debiendo aplicar el orden de imputación que se establece para cada caso.

b) Situación tributaria de las cantidades pendientes de deducción de la RLI, provenientes del pago voluntario del IDPC establecido en los incisos 7° y 8°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Los efectos tributarios para la empresa que paga voluntariamente a título de IDPC, la cantidad que se determine en la forma establecida en la LIR, sobre los retiros, remesas o distribuciones gravadas con el IGC o IA que al término del ejercicio comercial respectivo no han tenido derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la misma ley, es el siguiente:

Si el contribuyente que paga dicho impuesto está sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, tiene posteriormente derecho a deducir en la determinación de la RLI de los ejercicios

¹⁷⁴ Según lo dispuesto en el N°1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

siguientes a aquel en que se haya determinado el impuesto, una suma equivalente a la cantidad sobre la cual se aplicó el referido tributo¹⁷⁵.

En consecuencia, cuando el contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que en virtud del pago voluntario del impuesto, mantenga a la fecha del cambio de régimen saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, el remanente de las cantidades sobre las cuales se aplicó dicho tributo no deducido de la RLI a la fecha del cambio de régimen, se podrá deducir de la determinación de la RLI de los ejercicios siguientes y en los subsiguientes, hasta su total extinción, debidamente reajustado por la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al cierre de ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación, debiendo en lo sucesivo aplicar para tal efecto las reglas que establecen los incisos 9° y 10°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 1 sobre esta materia.

1.2) Cambio opcional desde el régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, al régimen de la letra A), del mismo artículo.¹⁷⁶

A diferencia de lo que ocurre con el cambio de régimen analizado en el N° 1.1) anterior, en este caso el cambio al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, además de la reclasificación de rentas o cantidades acumuladas a los registros que deberá llevar el contribuyente a partir del cambio, conforme al N° 4, de la citada letra A), la ley ha establecido una tributación especial respecto de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa que no han sido gravadas o sólo han sido gravadas con el IDPC, pero que en cualquier caso mantienen su situación tributaria pendiente a nivel de los impuestos finales, IGC o IA, según corresponda, por cuanto no han sido retiradas, remesadas o distribuidas a esa fecha.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa respectiva, a partir de la fecha del cambio de régimen, quedarán sujetos a las normas del nuevo régimen, contenidas en la letra A), del artículo 14 de la LIR, y demás normas relacionadas.

A continuación se analizan los efectos que se originan para la empresa producto del cambio de régimen:

a) Tributación especial con el impuesto establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.

De acuerdo con lo establecido en la letra b), del N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del mismo artículo, que opten por tributar en el régimen de renta atribuida, deberán aplicar lo dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.

En este caso, la empresa se afectará con el impuesto de 35% establecido en la referida disposición, como si hubiera dado aviso de término de giro a la fecha del cambio de régimen, el que se aplicará sobre las rentas o cantidades que se determinen conforme a tal norma.

De acuerdo a lo establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR¹⁷⁷, las cantidades que se afectarán con el tributo señalado corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el capital propio tributario del contribuyente, según su valor a la fecha de cambio de régimen, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1 del artículo 41 de la LIR, y el saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX a que se refiere la letra c), del N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la misma ley, registro que incluye las cantidades consignadas en el Fondo de Utilidades No Tributables al 31.12.2016; y el monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa incluidas dentro de ellas las rentas del Fondo de Utilidades Reinvertidas, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término del ejercicio anterior al cambio de régimen.

Sin perjuicio de lo señalado, el Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) para efectos de determinar la tributación por cambio de régimen, no deberá ser considerado, dado que dichas utilidades pendientes

¹⁷⁵ Los efectos tributarios que se generan para la empresa del régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que paga este impuesto y para sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, han sido analizados en la letra B), de la presente circular..

¹⁷⁶ Modificado por el literal iii., de la letra b., del número 1, del artículo 8°, de la Ley N°20.899 de 2016.

¹⁷⁷ Modificada por el literal vi., de la letra a., del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899 de 2016.

de tributación se gravarán con los impuestos global complementario o adicional, cuando los contribuyentes enajenen las acciones o derechos sociales por acto entre vivos, considerándose que el enajenante ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida en la adquisición de acciones o los aportes a la sociedad de personas respectivas, con derecho a crédito en la medida que corresponda. El mismo tratamiento lo tendrán por las devoluciones totales o parciales de capital y cuando se efectúe un término de giro.

Para determinar dicha cantidad, deberá sumarse los retiros en exceso que se mantengan pendientes de tributación, con el objetivo de cumplir con la tributación que mantenían pendiente.

Cabe hacer presente que las cantidades así determinadas, deberán ser incrementadas en una cantidad equivalente al crédito establecido en los artículos 56, número 3 y 63, ambos de la LIR, incorporando adicionalmente el crédito contra los impuestos finales conforme a los artículos 41 A), y 41 C) de la LIR, todos ellos mantenidos en el registro de la letra d), del número 2, de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

Además de ello, los saldos que se mantengan acumulados en los registros establecidos en las letras b) (FUF), y c) (REX), del número 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, al momento del cambio de régimen, se registrarán formando parte del saldo de los registros establecidos en las letra b), y c), del número 4, de la letra A), vale decir, en régimen de atribución.

La base imponible sobre la cual se aplicará el impuesto de 35% establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, se determinará al término del ejercicio anterior a aquel en el que se cambia de régimen, de la siguiente forma:

CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR. En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.	\$ (+)
Saldo de retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 y aún pendientes de tributación a la fecha de término de giro, reajustado por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes que precede al término de giro.	\$ (+)
El saldo positivo que se determine a la fecha término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. (Incluye el registro FUNT ¹⁷⁸)	\$ (-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro). Se considerará bajo este concepto, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado, siempre que se encuentren incluidas dentro del saldo FUR, al ser consideradas como retiradas por el socio o accionista que efectuó la reinversión, de conformidad al párrafo final, de la letra b), del N° 9, de numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley.	\$ (-)
100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N°3 y 63, y el 100% del crédito total disponible contra impuestos finales CTDIF, generados hasta el 31 de diciembre de 2016 e incorporados al registro SAC a contar del 1° de enero de 2017.	\$ (+)
100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N°3 y 63, y el 100% del crédito total disponible contra impuestos finales CTDIF, generados a contar del 1° de enero de 2017 e incorporados al registro SAC a contar de dicha fecha.	\$ (+)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.	\$ (=)

Como se puede apreciar de la determinación anteriormente indicada, lo que se excluye del valor del CPT al término de giro, son las cantidades que conforme a la LIR no deben pagar impuestos. De este modo, la diferencia positiva que arroje esta determinación, corresponderá necesariamente a rentas o

¹⁷⁸ Conforme a inciso cuarto del literal iii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, de 2014, modificada por la Ley N° 20.899, de 2016.

cantidades que se encuentran retenidas o acumuladas en la empresa que mantienen su tributación pendiente.

No obstante lo anterior, también deberá formar parte de esta base imponible el 100% del crédito por IDPC y el crédito total disponible contra impuestos finales CTDIF incorporados en el registro SAC, cuando los contribuyentes tengan derecho a deducirlo del impuesto que grava esta renta. También tendrán derecho al saldo total de créditos por IDPC (STC) y al saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales CTDIF, ambos determinados al 31 de diciembre de 2016, los que se entienden incorporados separadamente cada uno de ellos, a contar del 1° de enero de 2017, al registro SAC. Tales créditos igualmente deberán formar parte de la base imponible que afecta al impuesto que establece el N°2, del artículo 38 bis de la LIR.

Del impuesto que se determine sobre la base imponible indicada, podrá deducirse el crédito por IDPC que el contribuyente mantenga a esa fecha en el registro SAC a que se refiere la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. En tal caso, sólo podrá deducirse una cantidad equivalente al 65% del monto de los créditos por IDPC sujetos a la obligación de restitución, incorporados en el registro SAC a que se refiere el numeral ii), de la referida letra d). Los créditos incorporados en el registro SAC del numeral i), de dicha letra d), podrán imputarse en un 100%.

El total del impuesto de 35% pagado producto del cambio de régimen, se incorporará al registro SAC¹⁷⁹, considerándose como una partida del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, que deberá llevar el contribuyente a partir del primer ejercicio comercial sujeto a las disposiciones del régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y se otorgará como crédito por IDPC en la forma establecida en el N° 5, de la citada letra A), sobre los retiros, remesas o distribuciones que resulten gravados con el IGC o IA, que se efectúen a partir de ese ejercicio comercial. Sobre dichos créditos por IDPC, en ningún caso existirá la obligación de restitución.

Se hace presente que, en este caso no resulta aplicable lo dispuesto en el inciso final, del N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, que establece que el impuesto aplicado al término de giro sobre la parte de las rentas o cantidades que correspondan a propietarios, comuneros, socios o accionistas obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, se incorpora a los registros de créditos que deban llevar estos contribuyentes, según sea el régimen al que se encuentran sujetos. Lo anterior, atendido que la letra b), del N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, dispone que el impuesto aplicado por el cambio de régimen, deberá incorporarse como saldo inicial del registro SAC de la propia empresa a partir del primer ejercicio sujeto al nuevo régimen de renta atribuida.

Asimismo, tampoco procede aplicar en estos casos la opción que establece el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, de reliquidar las cantidades que se afectaron con el citado impuesto de 35%, gravándolas con el IGC según el promedio de tasas marginales más altas del referido tributo que afectaron al contribuyente de este último impuesto en los últimos 6 ejercicios anteriores e imputando como crédito en contra del IGC que se determine el impuesto pagado por la empresa. Esto, por cuanto tales normas no resultan aplicables a la tributación que debe aplicarse en el cambio de régimen de tributación, por así disponerlo expresamente la letra b), del N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, atendido que no se trata de un término de giro efectivo de la empresa, sino que dicho artículo 14 sólo se remite a tal norma para efectos de establecer una tributación especial por el cambio de régimen.

Cabe señalar además, que la tributación aplicable con el impuesto de 35% por el cambio al régimen de renta atribuida, es totalmente independiente de la tributación que corresponda aplicar a la empresa sobre las bases imponibles de los demás impuestos que se determinen, y sobre los retiros, remesas o distribuciones efectuadas en el último ejercicio sujeto a las disposiciones del régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las que se efectuarán conforme a las reglas generales establecidas en esta norma.

Finalmente, cabe señalar que la declaración y pago del referido impuesto de 35%, deberá efectuarse en la declaración anual de impuestos a la renta que deba presentar la empresa respectiva en el mes de abril del año siguiente a aquel en que se determinó el impuesto, conforme a lo establecido en los artículos 69 y 72 de la LIR.

b) Reclasificación de las rentas o cantidades acumuladas que se mantenían en el registro que establece el N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

¹⁷⁹ Registro establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Sin perjuicio de la tributación que afectará a las cantidades que se determinen producto del cambio de régimen, según lo analizado en la letra a) anterior, la empresa que cambia desde el régimen de imputación parcial de créditos al régimen de renta atribuida, deberá mantener a partir del primer día en que se encuentre sujeta al nuevo régimen, el registro y control de las rentas o cantidades que se mantenían acumuladas en la empresa y anotadas en los registros que establece el N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, según sus saldos al término del año comercial inmediatamente anterior a aquel en que comiencen a tributar sujeta a las normas del nuevo régimen.

Para tal efecto, las rentas o cantidades acumuladas deberán reclasificarse dependiendo de su naturaleza, en los registros que, conforme a lo dispuesto en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberá llevar la empresa a partir de la fecha que esté sujeta al régimen de renta atribuida.

En consecuencia, los saldos iniciales de los registros regulados en la norma precitada, estarán conformados por las siguientes cantidades:

i) Registro FUF, establecido en la letra b), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Se deberá anotar en este registro FUF, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que se encontraban anotadas en el registro FUF, a que se refiere la letra b), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

ii) Registro REX, establecido en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Se deberá anotar en este registro REX, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de rentas o cantidades que se encontraban anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

Dependiendo de la naturaleza de las rentas acumuladas en los citados registros, el contribuyente deberá controlar en el registro REX, en forma separada, las rentas exentas de IGC, los ingresos no constitutivos de renta, y respecto de estos últimos, también deberá separar las cantidades cuyo origen sean utilidades que ya cumplieron totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.

Se hace presente que del saldo de las cantidades acumuladas en el registro RAP de la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que deberá llevar el contribuyente conforme a las reglas del nuevo régimen, no deberán deducirse aquellas partidas señaladas en el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, que han formado parte de la RLI del último ejercicio sujeto al régimen de la letra B), del artículo 14 de la misma ley, siempre que el pago se efectúe a contar del primer ejercicio comercial en que el contribuyente esté sujeto al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, como ocurre por ejemplo, con el IDPC. Lo anterior, porque tales partidas constituyen una disminución patrimonial, cuyo efecto debe reflejarse como una deducción de las rentas de las que formaron parte.

iii) Registro del Saldo Acumulado de Créditos (SAC), establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Se deberá anotar en este registro SAC, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el impuesto de 35% que la empresa haya pagado sobre las rentas o cantidades señaladas en la letra a), del punto 1.2 precedente, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de imputación parcial de créditos. Tales créditos, se otorgarán como crédito por IDPC en la forma establecida en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sobre los retiros, remesas o distribuciones que resulten gravados con el IGC o IA, que se efectúen a partir de ese ejercicio comercial. Sobre dichos créditos por IDPC, en ningún caso existirá la obligación de restitución que se establece en la letra B), del mismo artículo.

c) Situación tributaria del crédito pendiente de imputación en contra del IDPC, proveniente del pago voluntario del IDPC establecido en los incisos 9° y 10°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Los efectos tributarios para la empresa que paga voluntariamente a título de IDPC, la cantidad que se determine en la forma establecida en la LIR, sobre los retiros, remesas o distribuciones gravadas con el IGC o IA que al término del ejercicio comercial respectivo no han tenido derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la misma ley, será el mismo al aplicado a los contribuyentes que se cambian del régimen A), al B), señalado en la letra b), anterior.