

### **1.3) Cambio obligatorio desde el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, al régimen de la letra B), del mismo artículo.**

A diferencia de lo que ocurre con los cambios de regímenes analizados en el N° 1.1) y 1.2) anteriores, donde se establece el ejercicio de una opción, en este punto se analizará el caso de los contribuyentes sujetos a las normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que incumplan ciertos requisitos para permanecer en dicho régimen, y por tanto, el cambio pasa a ser obligatorio quedando sujetos a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, según se pasa a explicar:

#### **a) Incumplimiento de tipo o forma jurídica del contribuyente**

El inciso 2° del artículo 14 de la LIR establece que podrán optar por el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, solo aquellos contribuyentes que sean empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), contribuyentes del artículo 58, N°1 y sociedades por acciones, todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa.

Ahora bien, si dejaran de cumplir este requisito de forma de organización empresarial, como por ejemplo a través de una transformación, los contribuyentes quedarán sujetos a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del mismo año comercial que se produzca el incumplimiento, debiendo dar aviso de este hecho al Servicio entre el 1° de enero y 30 de abril del año comercial siguiente.

Lo anterior, independiente de los plazos de permanencia obligatoria establecidos en el inciso quinto, del artículo 14 de la LIR, esto es, cinco años consecutivos.

Por otra parte, estos contribuyentes que obligatoriamente dejaron de estar sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán aplicar los mismos procedimientos establecidos en el punto 1.1 anterior.

#### **b) Incumplimiento respecto de la conformación societaria:**

El inciso 2° del artículo 14 de la LIR establece además como requisito para ingresar y permanecer en el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa o sociedad sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, en cualquier momento durante el año comercial respectivo.

En el caso de las sociedades por acciones 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 sociedades por acciones 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 comercial en que se incorporan al nuevo régimen.

Lo anterior, independientemente de los plazos de permanencia establecidos en el inciso quinto, del artículo 14 de la LIR, esto es, cinco años consecutivos.

Por otra parte, estos contribuyentes que obligatoriamente dejaron de estar sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán aplicar los mismos procedimientos establecidos en el punto 1.1 anterior.

#### **Efectos del incumplimiento de conformación societaria:**

Sin perjuicio de que este tipo de contribuyentes deberán abandonar el régimen de renta atribuida e incorporarse al régimen de la letra B), del artículo 14, a contar del 1° del año siguiente al incumplimiento, los propietarios, comuneros, socios o accionistas que no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, independiente si en este último caso es una persona natural o jurídica, se afectarán con el impuesto del inciso primero del artículo 21 de la LIR, en el mismo año del incumplimiento, sobre:

- i) Los retiros, remesas o distribuciones de dividendos afectos al IGC o IA que se perciban en el año comercial del incumplimiento. Estos se afectarán con el referido inciso primero del artículo 21 de la LIR, y se considerarán para quien la recibe como un ingreso no constitutivo de renta (INR), para su posterior retiro, remesa o distribución.
- ii) Sobre el porcentaje de la RLI que se debiera atribuir al término del año comercial del incumplimiento.

En ambos casos, procederá el crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR. No obstante ello, cuando se trate de las rentas señaladas en el literal i), la base imponible deberá previamente incrementarse.

Cuando los propietarios, socios o accionistas enajenen los derechos sociales o acciones respectivas, para determinar el mayor valor afecto, podrán deducir como costo tributario las cantidades indicadas en el artículo 41 número 8, en el caso de las inversiones en acciones y número 9, en el caso de los derechos sociales.

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

#### **1.4) Cambio a otros regímenes de tributación de la LIR.**

En relación al cambio de régimen que efectúe un contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, a cualquier otro régimen de tributación que establezca dicha ley, deberán aplicarse las reglas específicas que se disponen para el régimen al que se incorporará el contribuyente.

##### **a) Cambio al régimen establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.**

Los contribuyentes que opten por tributar en el régimen simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresen al

nuevo régimen, deberán aplicar lo dispuesto en el N° 2, de la citada norma legal, cuyas instrucciones se emitirán por este Servicio.

**b) Cambio al régimen de tributación en base a renta efectiva que no se determine mediante contabilidad completa.**

Los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas en la primera categoría, determinadas según contabilidad completa, que en virtud de lo dispuesto en el artículo 68 de la LIR o del artículo 23 del Código Tributario, queden liberados de la obligación de llevar contabilidad completa, deberán atribuir al término del primer ejercicio comercial en que opere tal liberación, conjuntamente con las rentas efectivas obtenidas en ese año comercial, así como aquellas que se le atribuyan en el mismo ejercicio, las rentas percibidas o devengadas en los años comerciales anteriores, siempre que se trate de cantidades afectas al IGC o IA que se encuentren acumuladas en la empresa al término del último ejercicio comercial en que el contribuyente haya estado obligado a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa. Lo anterior, considerando que los contribuyentes a que se refiere el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, deben atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, entre otras rentas, todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa, requisito que cumplen las rentas mencionadas.

En el caso de los contribuyentes sujetos a las normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las cantidades afectas a IGC o IA acumuladas en la empresa a que se refiere el párrafo anterior, corresponderán a la diferencia positiva que se determine entre el valor positivo del Capital Propio Tributario a la fecha del cambio de régimen, de acuerdo a lo dispuesto en el número 1 del artículo 41 de la LIR, y las siguientes cantidades:

- i) El saldo positivo de las cantidades anotadas en los registros a que se refieren las letras a) y c), del N° 4, de dicha disposición, y
- ii) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al cambio de régimen.

Ahora bien, en el caso de contribuyentes sujetos a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las cantidades afectas a IGC o IA acumuladas en la empresa, corresponderán al monto que se determine de acuerdo a la letra a), del N°2, de dicha disposición, en concordancia con lo establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley<sup>1</sup>.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, tendrán derecho al crédito por IDPC acumulado en los registros a que se refiere la letra d), del N° 4, de la letra A), o de la letra d), del N° 2, de la letra B), ambas del artículo 14, dependiendo del régimen al que estaba sujeto, considerando los saldos –después de todas las imputaciones que procedan- al término del último ejercicio comercial en que el contribuyente estuvo sujeto a la obligación de llevar contabilidad completa. Para la determinación del crédito a que se tendrá derecho, deberá aplicarse lo establecido en el N° 5, de la letra A) o en el N° 3 de la letra B), ambas del referido artículo 14, según corresponda, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. Se hace presente que, tratándose del

---

<sup>1</sup> Modificado por el numeral ii., de la letra a., del número 5. del artículo 8°, de la Ley N°20.899.

crédito proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral ii), de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, procederá la obligación de restituir una suma equivalente al 35% del crédito por IDPC que corresponda, con las salvedades que la norma contempla.

**c) Cambio al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR.**

Considerando que el contribuyente dejará de estar obligado a llevar contabilidad completa a partir del año comercial en que se incorpore al régimen de renta presunta, las rentas efectivas acumuladas hasta el último ejercicio comercial en que estuvo sujeto a la obligación de llevar contabilidad completa, deberán atribuirse conforme a lo dispuesto en el N° 2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, y en consecuencia, se aplicarán las mismas instrucciones señaladas en la letra b) precedente.

**2) Efectos tributarios en las reorganizaciones empresariales.**

Los N°s 2, 3 y 4, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, regulan ciertos efectos derivados de los procesos de reorganización empresarial en que puedan verse involucradas empresas o sociedades sujetas a los regímenes generales de las letras A) o B), del referido artículo 14.

Para analizar los efectos que dichas normas consideran en la conversión de un empresario individual en EIRL o sociedad, en la fusión, división y transformación de empresas o sociedades, es preciso distinguir el régimen al que se encuentran sujetas las empresas involucradas.

Cabe hacer presente que se examinarán a continuación aquellos aspectos relativos a la LIR, y particularmente los relacionados con el régimen de tributación al que quedarán sujetas las empresas o sociedades involucradas y el tratamiento tributario de las rentas o cantidades acumuladas en dichas entidades al momento de la conversión, fusión, división y transformación, sin perjuicio de los demás efectos tributarios que puedan producirse en los procesos de reorganizaciones empresariales.

**2.1) Efectos de la conversión, fusión, división y transformación de empresas sujetas al régimen de renta atribuida.**

A continuación se analizan aquellas reorganizaciones empresariales, en las cuales como resultado de la operación, las empresas o sociedades que se crean o subsisten, según el proceso de que se trate, estarán sujetas al régimen de renta atribuida, de acuerdo a lo que establece el N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

**a) Conversión del empresario individual en EIRL o sociedad.**

Los efectos que se derivan para la EIRL o sociedad que se constituye con motivo de la conversión de un empresario individual, son principalmente dos. El primero se relaciona con la mantención en la entidad que se crea, del régimen de tributación al que se encontraba sujeto el empresario individual. El segundo efecto, que se deriva del anterior, es el traspaso a la EIRL o sociedad que se constituye, de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa individual a la fecha de la conversión.

**i) Efectos para la EIRL o sociedad que se constituye.**

### **i.- Continuidad en el régimen de tributación.**

Si el empresario individual que se convierte se encuentra sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, la EIRL o sociedad que se constituye quedará también sujeta al mismo régimen de tributación, debiendo mantenerse en él, a lo menos, hasta completar el plazo de 5 años comerciales consecutivos que establece el inciso 5°, del artículo 14 de la LIR, período después del cual podrá optar por cambiar de régimen de tributación, al de imputación parcial de créditos, produciéndose en tal caso los efectos ya analizados en el N° 1.1) anterior.

En este caso, el plazo acogido en el régimen de renta atribuida que ya hubiere corrido en favor del empresario individual se agregará al que deba computar la respectiva EIRL o sociedad que se constituye, toda vez que, la norma en análisis establece que se contará desde el ejercicio comercial en que el empresario individual se incorporó al régimen de renta atribuida.

Se debe tener presente que conforme a lo establecido en el N° 8, del artículo 2° de la LIR, en los casos de término de giro o del primer ejercicio del contribuyente -aquel en que inició actividades-, debe entenderse por año comercial el período que abarque el ejercicio respectivo según las normas de los incisos 7° y 8° del artículo 16 del Código Tributario, esto es, el período que va desde el 1° de enero hasta la fecha de cese de actividades tratándose del término de giro, y respecto del primer ejercicio comercial del contribuyente, el período que media entre la fecha de inicio de actividades y el 31 de diciembre del mismo año. En consecuencia, de acuerdo con estas reglas, se computará como un año comercial, el período en el cual el empresario individual cesa en sus actividades producto de la conversión, y como el primer año comercial de la sociedad o EIRL, aquel que termina el 31 de diciembre del año en que ocurra la conversión.

### **ii.- Obligación de mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de conversión.**

Como consecuencia de la continuidad del régimen al que se encontraba sujeto el empresario individual que se convierte, la EIRL o sociedad que se constituye al efecto, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAP, FUF, REX y SAC<sup>2</sup> que mantenga el empresario individual, según sus remanentes después de las imputaciones que corresponda efectuar al término del año comercial en que cesó sus actividades producto de la conversión. Dichas cantidades constituirán el saldo inicial de cada uno de los referidos registros que deberá llevar la respectiva EIRL o sociedad, según corresponda, a partir de la fecha de la conversión.

#### **ii) Efectos para el empresario individual que se convierte.**

El empresario individual que se convierte, en el año comercial en que cesa en sus actividades, deberá aplicar las normas generales de la LIR, en lo que respecta a la determinación de la RLI, la atribución de rentas propias y de terceros que debe efectuar, y la información y certificación sobre los retiros, remesas o distribuciones de ese ejercicio y demás situaciones relacionadas. Sin embargo, no será aplicable la tributación dispuesta en

---

<sup>2</sup> Regulados en las letras a), b), c) y d), respectivamente, todas del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

el N° 1, del artículo 38 bis de la LIR<sup>3</sup>, ya que si bien se trata del término de giro de la empresa, las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha serán traspasadas a la EIRL o sociedad que se constituye producto de la conversión, gravándose en la oportunidad en que sean atribuidas por ésta, o al momento de su retiro, remesa o distribución, según corresponda de acuerdo a las reglas generales.

En el evento que el empresario individual que termina su giro mantenga, una vez efectuado dicho término de giro, saldos pendientes de deducción de la RLI, provenientes del pago voluntario del IDPC a que se refieren los incisos 7° y 8°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transferido a la nueva EIRL o sociedad que se constituye, atendido que su otorgamiento sólo beneficia al empresario que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del término de giro.

**b) Fusión de empresas o sociedades.**

Para determinar los efectos señalados que se producen en la fusión de empresas o sociedades<sup>4</sup>, en que la sociedad o empresa que se crea o la que subsiste, según el caso, está sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se debe distinguir el tipo de fusión de que se trate.

**b.1) Fusión por creación<sup>5</sup>.**

**i) Libre elección del régimen de tributación.**

En este tipo de fusión, la empresa o sociedad que se constituye podrá optar por el régimen al que quedará sujeta a partir de la fecha de fusión, independientemente del régimen al que hayan estado sujetas las empresas o sociedades que se disuelven. Para tal efecto, la nueva empresa o sociedad deberá cumplir los requisitos y formalidades establecidos en los incisos 2° al 6° del artículo 14 de la LIR, ya analizados en las letras B) y C), de la presente circular, según se trate de empresas o sociedades sujetas al régimen de renta atribuida o de imputación parcial de créditos.

Por lo tanto, si la nueva empresa o sociedad opta por el régimen de renta atribuida o de imputación parcial de créditos, deberá permanecer en él a lo menos por 5 años comerciales consecutivos, contados desde el ejercicio comercial de su constitución. No se agregará en este caso, el plazo que ya hubiere corrido a favor de las empresas o sociedades disueltas que se encontraban acogidas al mismo régimen de tributación.

**ii) Efectos para las empresas o sociedades fusionadas, y obligación de la continuadora de mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de fusión.**

<sup>3</sup> Según lo dispuesto en el 3° párrafo, del N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

<sup>4</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 99 de la Ley N° 18.046, la fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.

<sup>5</sup> El inciso 2° del citado artículo 99 señala que: “Hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye.”

Para determinar los efectos que se producen para las empresas o sociedades fusionadas y las obligaciones para la empresa o sociedad que se constituye, de mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de fusión, debe distinguirse el régimen al que las absorbidas se encontraban sujetas.

**i.- Empresa o sociedad absorbida o fusionada se encontraba sujeta al régimen de renta atribuida.**

En estos casos, la empresa o sociedad que se constituye, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAP, FUF, REX, y SAC<sup>6</sup>, que provengan de la empresa o sociedad disuelta, según sus remanentes después de las imputaciones que corresponda efectuar al término del ejercicio comercial en que esta última cesó sus actividades producto de la fusión en sus propios registros.

Dichas cantidades en conjunto con las rentas de similar naturaleza provenientes de las demás empresas o sociedades fusionadas, formarán parte del saldo inicial de cada uno de los referidos registros que deberá llevar la nueva empresa o sociedad, a partir de la fecha de la fusión.

La empresa o sociedad que cesa en sus actividades, deberá aplicar las normas generales de la LIR, en lo que respecta a la determinación de la RLI, la atribución de rentas propias y de terceros que debe efectuar, y la información y certificación sobre los retiros, remesas o distribuciones de ese ejercicio y demás situaciones relacionadas. Sin embargo, no será aplicable lo dispuesto en el N° 1, del artículo 38 bis de la LIR, ya que, si bien la fusión implica el término de giro de la empresa o sociedad, las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha son traspasadas a la empresa o sociedad que se constituye producto de la fusión.

Finalmente, en el evento que la empresa o sociedad disuelta mantenga a la fecha de fusión, una vez efectuado el término de giro, saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, provenientes del pago voluntario de IDPC a que se refieren los incisos 7° y 8°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transferido a la nueva empresa o sociedad que se constituye, atendido que su otorgamiento sólo beneficia a la empresa o sociedad que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del término de giro.

**ii.- Empresa o sociedad absorbida o fusionada se encontraba sujeta al régimen de imputación parcial de créditos.**

En este caso se producirán los siguientes efectos:

**(i) Tributación con el impuesto establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.**

De acuerdo con lo establecido en el párrafo final, del N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, en la fusión por creación, respecto de las empresas o sociedades disueltas que hayan estado sujetas a las disposiciones de la letra B) del mismo artículo, cuando la empresa o sociedad que se constituye, se sujeta a las disposiciones de la letra A), del

---

<sup>6</sup> Regulados en las letras a), b), c) y d), respectivamente, todas del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

artículo 14 de la LIR, se deberá aplicar lo dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, gravándose las rentas o cantidades que se determinen conforme a lo dispuesto en esta norma con el impuesto de 35% que establece.

La declaración y pago del referido impuesto, deberá efectuarse dentro del plazo que establece el artículo 69 del Código Tributario, con ocasión del término de giro de la empresa o sociedad absorbida.

Para tal efecto, se aplicarán las mismas instrucciones, en todo aquello que sea pertinente, sobre la tributación al cambio de régimen de tributación, cuando una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cambia al régimen de renta atribuida, contenidas en la letra a), del N° 1.2) anterior.

**(ii) Traspaso y reclasificación de rentas o cantidades acumuladas a los registros que establece el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.**

No obstante la tributación indicada en el numeral (i) anterior, que afectará a las rentas o cantidades que se determinen producto del término de giro, con ocasión de la fusión y disolución de la empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, la empresa o sociedad que se constituye deberá mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas en la primera, las cuales se encontraban anotadas en el registro que establece el N° 2, de la referida letra B), del artículo 14 de la LIR.

De esta forma, los saldos de rentas o cantidades acumuladas que determine la empresa o sociedad que se disuelve a la fecha de fusión, luego de todas las imputaciones que procedan en la misma oportunidad, se entienden traspasados a la nueva empresa o sociedad, la que deberá reclasificar dichas rentas o cantidades 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 esta última empresa o sociedad a partir del ejercicio comercial en que ha ocurrido la fusión.

En consecuencia, el remanente de utilidades anotadas en el registro FUF establecido en la letra b), del N°2, de la referida letra B), formará parte inicial del registro de la letra b), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. De la misma forma, las rentas o cantidades acumuladas en el registro REX establecido en la letra c), del N° 2, de la referida letra B), formará parte del saldo inicial del registro REX establecido en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Finalmente, el impuesto de 35% pagado por la empresa o sociedad que termina su giro producto de la fusión, deberá incorporarse como parte del SAC que debe llevar la continuadora conforme a lo dispuesto en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

**(iii) Situación del pago voluntario de IDPC efectuado conforme a lo dispuesto en los incisos 9° y 10°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.**

En el evento que la empresa o sociedad disuelta mantenga un excedente a la fecha de fusión pendiente de imputación, proveniente del pago voluntario del IDPC a que se refieren los incisos 9° y 10°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transferido a la nueva empresa o sociedad que se constituye, atendido que su otorgamiento sólo beneficia a la empresa o sociedad que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo



que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del término de giro.

**b.2) Fusión por incorporación<sup>7</sup> y disolución por la reunión del total de los derechos o acciones de una empresa o sociedad en manos de una misma persona<sup>8</sup>.**

**i) Régimen de tributación que les corresponde.**

En esta clase de fusiones, la empresa o sociedad que subsiste en la fusión por incorporación o la sociedad que concentra el total de los derechos o acciones (en adelante denominadas “la empresa o sociedad absorbente”), deberán mantenerse en el régimen de tributación al que se encontraba sujeta a la fecha de fusión.

Por lo tanto, si la sociedad absorbente está sujeta al régimen de renta atribuida, deberá permanecer en él, a lo menos por 5 años comerciales consecutivos, contados desde su incorporación a dicho régimen, período después del cual podrá optar por cambiar de régimen de tributación, al de imputación parcial de créditos, produciéndose en tal caso los efectos ya analizados en el N° 1.1) anterior. En ningún caso, considerará el plazo que ya hubiere transcurrido en favor de las empresas o sociedades disueltas que se encontraban acogidas al mismo régimen de tributación.

**ii) Efectos para las empresas o sociedades fusionadas, y obligación de la continuadora de mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de fusión.**

Para determinar el tratamiento tributario de las rentas o cantidades acumuladas en las empresas o sociedades disueltas producto de la fusión, debe distinguirse el régimen al que éstas se encontraban sujetas.

**i.- Sociedad fusionada o disuelta se encontraba sujeta al régimen de renta atribuida.**

En este caso, resultan aplicables las mismas instrucciones contenidas en el numeral i.-, del numeral ii), de la letra b.1) anterior.

**ii.- Sociedad fusionada o disuelta se encontraba sujeta al régimen de imputación parcial de créditos.**

Al igual que en la fusión por creación, respecto de la sociedad absorbida o fusionada, se producen los mismos efectos, y por tanto, resultan aplicables las instrucciones contenidas en los numerales (i), (ii) y (iii), del numeral ii.-, del numeral ii), de la letra b.1) anterior.

**c) División de empresas o sociedades.**

---

<sup>7</sup> El inciso 3° del artículo 99 de la Ley N° 18.046 señala que: “Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.”

<sup>8</sup> De acuerdo con lo establecido en el 1° párrafo, del N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, se considera fusión de sociedades a la disolución de una sociedad que se produce por esta causa.

**i) Obligación para las empresas o sociedades que se constituyen de permanecer en el régimen al que se encontraba sujeta la empresa o sociedad dividida.**

En la división de una empresa o sociedad sujeta al régimen de renta atribuida, según lo establecido en el N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, las empresas o sociedades que se constituyen quedarán sujetas al mismo régimen de tributación en el cual se encontraba la empresa o sociedad dividida, debiendo mantenerse en él por el plazo de 5 años comerciales consecutivos, período después del cual podrán optar por el régimen de imputación parcial de créditos, produciéndose en tal caso los efectos ya analizados en el N° 1.1) anterior. Para el cómputo del referido plazo, las nuevas empresas o sociedades agregarán el plazo que ya hubiere corrido en favor de la empresa o sociedad dividida, debiendo permanecer en el régimen, a lo menos, el tiempo que reste para completar los 5 años comerciales.

**ii) Situación tributaria de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de división en la empresa o sociedad que se divide.**

Atendido que la división de una empresa o sociedad consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más empresas o sociedades que se constituyen al efecto<sup>9</sup>, como consecuencia de este proceso se deben asignar proporcionalmente a las entidades involucradas, todos los componentes del patrimonio escindido, dentro de los cuales se encuentran las rentas o cantidades acumuladas en la empresa o sociedad que se divide.

En este sentido, el párrafo 2°, del N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, establece que en la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra A), del mismo artículo, la respectiva empresa o sociedad deberá asignar a cada una de las entidades resultantes de la división, y en la misma proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario que se divide, la parte de las rentas o cantidades anotadas en los registros RAP y REX<sup>10</sup>, que se mantengan acumuladas a la fecha de división.

Ahora bien, en lo que guarda relación con el registro de la letra b), del número 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, denominado FUF, originado por la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, en un proceso de división debe ser asignado conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia, vale decir, el FUF deberá ser distribuido asociando cada cantidad directamente al activo sujeto a la depreciación acelerada que generó dichas diferencias, de tal manera que sus efectos se radiquen de forma definitiva en la sociedad al cual se incorporan dichos activos, conjuntamente con la parte del FUF que controla estas diferencias temporales, con el único propósito de resguardar los efectos tributarios.

Para estos efectos, la empresa o sociedad que se divide, deberá determinar a esa fecha, los saldos de los referidos registros como si se tratara del cierre del ejercicio, debiendo incorporar a éstos los dividendos y participaciones percibidas en ese período, según el tipo de renta de que se trate, efectuando las imputaciones que sean procedentes a la misma fecha.

---

<sup>9</sup> Según lo establece el artículo 94 de la Ley N° 18.046.

<sup>10</sup> A que se refieren respectivamente las letras a) y c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Deberá determinar también, el resultado tributario del período comprendido entre el 1° de enero del año de la división y la fecha en que ocurra ésta, aplicando las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR, relativas a la determinación de la RLI. Sin embargo, este resultado tendrá el carácter de provisorio, por lo que en ningún caso debe incorporarse en esa oportunidad al registro RAP que se determine, ya que sólo tiene por objeto distribuir proporcionalmente, entre la empresa o sociedad que se divide y las que se constituyen, el resultado tributario que estaría formando parte del patrimonio dividido, el que será reconocido por las entidades involucradas de manera definitiva al término del año comercial respectivo, sumando a éste los resultados que se generen a partir de la fecha de división. Si al determinar el resultado tributario provisorio, se obtiene un valor negativo, es decir, una pérdida tributaria provisorio, ésta se radicará únicamente en la empresa o sociedad que se divide, sin que pueda ser distribuida proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen producto de la división.

Los saldos y cantidades determinadas conforme a las reglas anteriores, serán los que la empresa o sociedad dividida deberá asignar a cada una de las empresas o sociedades que se constituyen, en la proporción del capital propio tributario dividido, rebajando dichas cantidades de los registros que ella misma debe mantener.

La parte de las rentas o cantidades acumuladas en los registros señalados, que conforme a lo anterior, correspondan a la empresa o sociedad dividida, constituirá el remanente a considerar para las imputaciones de retiros, remesas o distribuciones que se realicen desde ésta, en el mismo ejercicio comercial, a partir de la fecha de división. Por su parte, la proporción que corresponda a las empresas o sociedades que se crean, constituirá el saldo inicial de cada uno de los registros que deberán llevar éstas a partir de la fecha de división.

**iii) Situación de los créditos existentes en el registro SAC a la fecha de división en la empresa o sociedad que se divide.**

Los remanentes de crédito que existan a la fecha de división, en el registro SAC a que se refiere la letra d), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, también deberán ser asignados en la proporción del capital propio tributario que corresponda a las empresas o sociedades que se constituyen producto de la división, las que deberán anotarlos como saldo inicial del registro del mismo nombre. Éstas deberán continuar manteniendo el control separado de los créditos con derecho a devolución de aquellos que no otorgan tal derecho.

**iv) Saldos pendientes de deducción por el pago voluntario del IDPC.**

En el evento que la empresa o sociedad dividida mantenga a la fecha de división saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, provenientes del pago voluntario de IDPC a que se refieren los incisos 7° y 8°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser traspasado a las nuevas empresas o sociedades resultantes de la división, atendido que su otorgamiento sólo beneficia a la empresa o sociedad que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga, quién mantendrá tal derecho.

**d) Transformación de empresas o sociedades.**

De acuerdo con la definición de transformación de sociedades, que entrega el N° 13, del artículo 8° del Código Tributario, lo que caracteriza este proceso es la subsistencia de la

personalidad jurídica de la empresa o sociedad que se transforma. Ahora bien, los contribuyentes que por esta vía, no cumplan con los requisitos del inciso segundo del artículo 14 de la LIR, esto es, que correspondan al tipo jurídico que allí señala, independiente de los períodos comerciales en que se hayan mantenido en el régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, quedarán sujetos al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, a contra del 1° de enero del año del incumplimiento.

De esta manera, respecto de las rentas acumuladas en la sociedad que mantenía al término del ejercicio inmediatamente anterior al cambio de régimen al 1° de enero del año de la transformación, deberán incorporarse a los registros como remanente del año anterior. De esta manera, las cantidades señaladas en la letra a) y c), del número 4, de la letra A), se anotarán como parte del saldo del registro establecido en la letra c), del número 2, de la letra B); mientras que el saldo de crédito establecido en la letra d), del número 4 de la letra A), se incorporarán al saldo acumulado de créditos a que se refiere el numeral i), de la letra d), del número 2, de la letra B); las cantidades registradas en la letra b), del número 4, de la letra A), se considerará formando parte del saldo del registro de la letra b), del número 2, de la letra B), todos del artículo 14 de la LIR.

Si la sociedad que se transforma, está sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y una vez transformada sigue cumpliendo los requisitos de permanencia en dicho régimen, deberá mantenerse en el mismo régimen hasta completar, a lo menos, el plazo de permanencia que establece el inciso 5° del mismo artículo.

## **2.2) Efectos de la conversión, fusión, división y transformación de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos.**

A continuación se analizan aquellas reorganizaciones empresariales, en las cuales como resultado de la operación, las empresas o sociedades que se crean o subsisten, según el proceso de que se trate, estarán sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, de acuerdo a lo que establece el N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

### **a) Conversión del empresario individual en sociedad o en EIRL.**

Los efectos que se derivan para la EIRL o sociedad que se constituye con motivo de la conversión de un empresario individual, son similares a los analizados en la letra a), del N° 2.1) anterior, en el sentido que existen principalmente dos: el primero se relaciona con la mantención en la entidad que se crea, del régimen de tributación al que se encontraba sujeto el empresario individual. El segundo efecto, que se deriva del anterior, es el traspaso a la EIRL o sociedad que se constituye, de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa individual a la fecha de la conversión.

#### **i) Efectos para la EIRL o sociedad que se constituye.**

##### **i.- Continuidad en el régimen de tributación.**

Si el empresario individual que se convierte se encuentra sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, la EIRL o sociedad que se constituye quedará también sujeta al mismo régimen de tributación, debiendo mantenerse en él, a lo menos, hasta completar el plazo de 5 años comerciales consecutivos que establece el inciso 5°, del artículo 14 de la LIR, período después del cual podrá optar por cambiar de régimen de

tributación al de renta atribuida, produciéndose en tal caso los efectos ya analizados en el N° 1.2) anterior.

En este caso, el plazo acogido en el régimen de imputación parcial de créditos que ya hubiere transcurrido en favor del empresario individual se agregará al que deba computar la respectiva EIRL o sociedad que se constituye, toda vez que, la norma en análisis establece que se contará desde el ejercicio comercial en que el empresario individual se incorporó al régimen de imputación parcial de créditos.

Se debe tener presente que conforme a lo establecido en el N° 8, del artículo 2° de la LIR, en los casos de término de giro o del primer ejercicio del contribuyente -aquel en que inició actividades-, debe entenderse por año comercial el período que abarque el ejercicio respectivo según las normas de los incisos 7° y 8° del artículo 16 del Código Tributario, esto es, el período que va desde el 1° de enero hasta la fecha de cese de actividades tratándose del término de giro, y respecto del primer ejercicio comercial del contribuyente, el período que media entre la fecha de inicio de actividades y el 31 de diciembre del mismo año. En consecuencia, de acuerdo con estas reglas, se computará como un año comercial, el período en el cual el empresario individual cesa en sus actividades producto de la conversión, y como el primer año comercial de la sociedad o EIRL, aquel que termina el 31 de diciembre del año en que ocurra la conversión.

## **ii.- Obligación de mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de conversión.**

Como consecuencia de la continuidad del régimen al que se encontraba sujeto el empresario individual que se convierte, la EIRL o sociedad que se constituye al efecto, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAI, FUF, REX y SAC<sup>11</sup> que mantenga el empresario individual, según sus remanentes después de las imputaciones que corresponda efectuar al término del año comercial en que cesó sus actividades producto de la conversión. Dichas cantidades constituirán el saldo inicial de cada uno de los referidos registros que deberá llevar la respectiva EIRL o sociedad, según corresponda, a partir de la fecha de la conversión.

### **ii) Efectos para el empresario individual que se convierte.**

El empresario individual que se convierte, en el año comercial en que cesa en sus actividades, deberá aplicar las normas generales de la LIR, en lo que respecta a la determinación de la RLI, la atribución de rentas de terceros que debe efectuar, y la información y certificación sobre los retiros, remesas o distribuciones de ese ejercicio y demás situaciones relacionadas. Sin embargo, no será aplicable la tributación dispuesta en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR<sup>12</sup>, ya que si bien se trata del término de giro de la empresa, las rentas acumuladas a esa fecha serán traspasadas a la EIRL o sociedad que se constituye producto de la conversión y mantiene su régimen de tributación, gravándose al momento de su retiro, remesa o distribución, según corresponda de acuerdo a las reglas generales.

---

<sup>11</sup> Regulados en el N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

<sup>12</sup> Según lo dispuesto en el 3° párrafo, del N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

En el evento que la empresa individual que termina su giro mantenga excedentes pendientes de deducción de la RLI provenientes del pago voluntario del IDPC a que se refieren los incisos 9° y 10°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transferido a la nueva EIRL o sociedad que se constituye, atendido que su otorgamiento sólo beneficia al empresario que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del término de giro.

**b) Fusión de empresas o sociedades.**

Para determinar los efectos señalados que se producen en la fusión de empresas o sociedades, en que la empresa o sociedad que se crea o la que subsiste, según el caso, está sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, se debe distinguir el tipo de fusión de que se trate.

**b.1) Fusión por creación.**

**i) Libre elección del régimen de tributación.**

En este tipo de fusión, la empresa o sociedad que se constituye podrá optar por el régimen al que quedará sujeta a partir de la fecha de fusión, independientemente del régimen al que hayan estado sujetas las empresas o sociedades que se disuelven. Para tal efecto, la nueva empresa o sociedad deberá cumplir los requisitos y formalidades establecidos en los incisos 2° al 6° del artículo 14 de la LIR, ya analizados en las letras B) y C), de la presente Circular, según se trate de empresas o sociedades sujetas al régimen de renta atribuida o de imputación parcial de créditos.

Por lo tanto, si la nueva empresa o sociedad opta por el régimen de renta atribuida o de imputación parcial de créditos, deberá permanecer en él a lo menos por 5 años comerciales consecutivos, contados desde el ejercicio comercial de su constitución. No se agregará en este caso, el plazo que ya hubiere corrido a favor de las empresas o sociedades disueltas que se encontraban acogidas al mismo régimen de tributación.

**ii) Efectos para las empresas o sociedades fusionadas, y obligación de la continuadora de mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de fusión.**

Para determinar los efectos que se producen para las empresas o sociedades fusionadas y las obligaciones para la empresa o sociedad que se crea de mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de fusión, debe distinguirse el régimen al que las absorbidas se encontraban sujetas.

**i.- Empresa o sociedad absorbida o fusionada se encontraba sujeta al régimen de renta atribuida.**

En este caso se producirán los siguientes efectos:

**(i)** Traspaso y reclasificación de rentas o cantidades acumuladas a los registros que establecen las letras a), b) y c) del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

La empresa o sociedad que se constituye deberá mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas en las empresas o sociedades disueltas, que se encontraban anotadas en los registros que establece el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

De esta forma, los saldos de rentas o cantidades acumuladas que determine la empresa o sociedad que se disuelve a la fecha de fusión, luego de todas las imputaciones que procedan en la misma oportunidad, se entienden traspasados a la nueva empresa o sociedad, quien deberá reclasificar dichas rentas o cantidades dependiendo de su naturaleza, en los registros que conforme a lo dispuesto en las letras a), b) y c) del N° 2, ambos de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberá llevar esta última empresa o sociedad a partir del ejercicio comercial en que ha ocurrido la fusión.

En consecuencia, los remanentes de utilidades anotadas en el registro RAP y en el registro REX, establecidos respectivamente en las letras a) y c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que mantenía la empresa o sociedad disuelta, formarán parte del saldo inicial del registro REX, establecido en la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que deberá controlar la nueva empresa o sociedad. De la misma forma, las rentas o cantidades acumuladas en el registro de la letra b), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, formará parte del saldo inicial del registro de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Finalmente, el remanente del registro SAC, establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que la empresa o sociedad disuelta mantenga a la fecha de fusión, se reclasificará en la empresa o sociedad que se constituye, en el registro SAC por créditos que no están sujetos a la obligación de restitución de aquellos a que se refiere el numeral i), de la letra d), del N° 2, de la letra B), de la citada disposición legal.

**(ii) Situación del saldo de cantidades pendientes de deducir de la RLI, provenientes del pago voluntario de IDPC efectuado conforme a lo dispuesto en los incisos 7° y 8°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.**

En el evento que la empresa o sociedad disuelta mantenga a la fecha de fusión saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, provenientes del pago voluntario de IDPC a que se refieren los incisos 7° y 8°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transferido a la nueva empresa o sociedad que se constituye, atendido que su otorgamiento sólo beneficia a la empresa o sociedad que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del término de giro.

## **ii.- Empresa o sociedad absorbida o fusionada se encontraba sujeta al régimen de imputación parcial de créditos.**

En estos casos, la empresa o sociedad que se constituye, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAI, FUF, REX y SAC<sup>13</sup>, que provengan de la empresa o sociedad disuelta, según sus remanentes después de las imputaciones que corresponda efectuar al término del ejercicio comercial en que esta última cesó sus actividades producto de la fusión. Dichas cantidades en conjunto con las rentas o cantidades de similar naturaleza provenientes de las demás empresas o sociedades

---

<sup>13</sup> Regulados en el N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

fusionadas, formarán parte del saldo inicial de cada uno de los referidos registros que deberá llevar la nueva empresa o sociedad, a partir de la fecha de la fusión.

La empresa o sociedad que cesa en sus actividades, deberá aplicar las normas generales de la LIR, en lo que respecta a la determinación de la RLI, los retiros, remesas o distribuciones de ese ejercicio. Sin embargo, no será aplicable lo dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, ya que, si bien la fusión implica el término de giro de la empresa o sociedad, las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha son traspasadas a la empresa o sociedad que se constituye producto de la fusión.

Finalmente, en el evento que la empresa o sociedad disuelta mantenga a la fecha de fusión saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, provenientes del pago voluntario de IDPC a que se refieren los incisos 9° y 10°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transferido a la nueva empresa o sociedad que se constituye, atendido que su otorgamiento sólo beneficia a la empresa o sociedad que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del término de giro.

**b.2) Fusión por incorporación y disolución por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona.**

**i) Régimen de tributación que les corresponde.**

En esta clase de fusiones, la empresa o sociedad que subsiste en la fusión por incorporación o la sociedad que concentra el total de los derechos o acciones (en adelante denominadas “la empresa o sociedad absorbente”), deberá mantenerse en el régimen de tributación al que se encontraba sujeta a la fecha de fusión.

Por lo tanto, si la empresa o sociedad absorbente está sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, deberá permanecer en él, a lo menos por 5 años comerciales consecutivos, contados desde su incorporación a dicho régimen, período después del cual podrá optar por cambiar de régimen de tributación, al de renta atribuida, produciéndose en tal caso los efectos ya analizados en el N° 1.2) anterior. En ningún caso, considerará el plazo que ya hubiere corrido en favor de las empresas o sociedades disueltas que se encontraban acogidas al mismo régimen de tributación.

**ii) Efectos para las empresas o sociedades fusionadas, y obligación de la continuadora de mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de fusión.**

Para determinar el tratamiento tributario de las rentas o cantidades acumuladas en las empresas o sociedades disueltas producto de la fusión, debe distinguirse el régimen al que éstas se encontraban sujetas.

**i.- Sociedad fusionada o disuelta se encontraba sujeta al régimen de renta atribuida.**

En este caso, resultan aplicables las mismas instrucciones contenidas en los numerales (i) y (ii), del numeral i.-, del numeral ii), de la letra b.1) anterior.



**ii.- Sociedad fusionada o disuelta se encontraba sujeta al régimen de imputación parcial de créditos.**

Al igual que en la fusión por creación, en este caso se producen los mismos efectos, y por tanto, resultan aplicables las instrucciones contenidas en el numeral ii.-, del numeral ii), de la letra b.1) anterior.

**c) División de empresas o sociedades.**

**i) Obligación para las empresas o sociedades que se constituyen de permanecer en el régimen al que se encontraba sujeta la empresa o sociedad dividida.**

En la división de una empresa o sociedad sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, según lo establecido en el N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, las empresas o sociedades que se constituyen quedarán sujetas al mismo régimen de tributación en el cual se encontraba la empresa o sociedad dividida, debiendo mantenerse en él por el plazo de 5 años comerciales consecutivos, período después del cual podrá optar por el régimen de renta atribuida produciéndose en tal caso los efectos ya analizados en el N° 1.2) anterior. Para el cómputo del referido plazo, las nuevas empresas o sociedades agregarán el plazo que ya hubiere corrido en favor de la empresa o sociedad dividida, debiendo permanecer en el régimen, a lo menos, el tiempo que reste para completar los 5 años comerciales.

**ii) Situación tributaria de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de división en la empresa o sociedad que se divide.**

Atendido que la división de una empresa o sociedad consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más empresas o sociedades que se constituyen al efecto, como consecuencia de este proceso se deben asignar proporcionalmente a las entidades involucradas, todos los componentes del patrimonio escindido, dentro de los cuales se encuentran las rentas o cantidades acumuladas en la empresa o sociedad que se divide.

En este sentido, el párrafo 2°, del N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, establece que en la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra B) del mismo artículo, la respectiva empresa o sociedad deberá asignar a cada una de las entidades resultantes de la división, y en la misma proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario que se divide, la parte de las rentas o cantidades anotadas en los registros RAI y REX<sup>14</sup>, que se mantengan acumuladas a la fecha de división.

Ahora bien, en lo que guarda relación con el registro de la letra b), del número 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, denominado FUF, originado por la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, en un proceso de división debe ser asignado conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia, vale decir, el FUF deberá ser distribuido asociando cada cantidad directamente al activo sujeto a la depreciación acelerada que generó dichas diferencias, de tal manera que sus efectos se radiquen de forma definitiva en la sociedad al cual se incorporan dichos activos, conjuntamente con la parte del FUF que controla estas diferencias temporales, con el único propósito de resguardar los efectos tributarios.

---

<sup>14</sup> A que se refieren respectivamente, las letras a) y c) del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Para estos efectos, la empresa o sociedad que se divide, deberá determinar a esa fecha, los saldos de los referidos registros como si se tratara del cierre del ejercicio, debiendo incorporar al registro REX, los dividendos y participaciones percibidas en ese período que tengan dicha calidad, efectuando todas las imputaciones a los registros que correspondan y que sean procedentes a la misma fecha.

Deberá determinar también, el resultado tributario del período comprendido entre el 1° de enero del año de la división y la fecha en que materialmente ocurra ésta, aplicando las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR, relativas a la determinación de la RLI. Sin embargo, este resultado tendrá el carácter de provisorio, ya que sólo tiene por objeto distribuir proporcionalmente, entre la empresa o sociedad que se divide y las que se constituyen, el resultado tributario que estaría formando parte del patrimonio dividido, el que será reconocido por las entidades involucradas de manera definitiva al término del año comercial respectivo, sumando a éste los resultados que se generen a partir de la fecha de división. Si al determinar el resultado tributario provisorio, se obtiene un valor negativo, es decir, una pérdida tributaria provisorio, ésta se radicará únicamente en la empresa o sociedad que se divide, sin que pueda ser distribuida proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen producto de la división.

En relación a la determinación del saldo del registro RAI, es preciso señalar que se deberá reversar el remanente proveniente del ejercicio anterior que no haya sido agotado a la fecha de división, dado que éste será reemplazado por el saldo que se determine en esa oportunidad, considerando los valores del capital propio tributario, según corresponda, del capital aportado y de los remanentes después de imputaciones que se hayan determinado en el registro REX, según sus valores a la fecha de división, siendo aplicables en lo que resulte pertinente, las instrucciones de la letra C), de la presente Circular.

Los saldos y cantidades determinadas conforme a las reglas anteriores, serán los que la empresa o sociedad dividida deberá asignar a cada una de las empresas o sociedades que se constituyen, en la proporción del capital propio tributario dividido, rebajando dichas cantidades de los registros que ella misma debe mantener.

La parte de las rentas o cantidades acumuladas en los registros señalados, que conforme a lo anterior, correspondan a la empresa o sociedad dividida, constituirá el remanente a considerar para las imputaciones de retiros, remesas o distribuciones que se realicen desde ésta, en el mismo ejercicio comercial, a partir de la fecha de división. Por su parte, la proporción que corresponda a las empresas o sociedades que se crean, constituirá el saldo inicial de cada uno de los registros que deberán llevar éstas a partir de la fecha de división.

### **iii) Situación de los créditos existentes en el registro SAC a la fecha de división en la empresa o sociedad que se divide.**

Los remanentes de crédito que existan a la fecha de división, en el registro SAC a que se refiere la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, también deberán ser asignados en la proporción del capital propio tributario que corresponda a las empresas o sociedades que se constituyen producto de la división, las que deberán anotarlos como saldo inicial del registro del mismo nombre. Éstas deberán continuar manteniendo el control separado de los créditos sujetos a la obligación de restitución de aquellos que no tienen dicha carga, así como también, distinguiendo los que tienen derecho a devolución de los que no otorgan tal derecho

**iv) Saldos de crédito por IDPC pendientes de imputación por el pago voluntario del IDPC.**

En el evento que la empresa o sociedad dividida mantenga a la fecha de división saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, provenientes del pago voluntario de IDPC a que se refieren los incisos 9° y 10°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transmitido a las nuevas empresas o sociedades resultantes de la división, atendido que su otorgamiento sólo beneficia a la empresa o sociedad que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga, quién mantendrá tal derecho.

**d) Transformación de empresas o sociedades.**

De acuerdo con la definición de transformación de sociedades, que entrega el N° 13, del artículo 8° del Código Tributario, lo que caracteriza este proceso es la subsistencia de la personalidad jurídica de la empresa o sociedad que se transforma, por lo tanto, no se generan consecuencias para dicha empresa o sociedad, en relación al régimen de tributación al que se encuentra sujeta según lo dispuesto en el artículo 14 de la LIR, ni respecto de las rentas acumuladas en la sociedad a la fecha de transformación, así como tampoco en relación a los créditos o deducciones a que tenía derecho la empresa o sociedad que se transforma, los cuales se mantienen en la empresa o sociedad transformada.

Si la sociedad que se transforma, está sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberá mantenerse en el mismo régimen hasta completar, a lo menos, el plazo de permanencia que establece el inciso 5° del mismo artículo.

**2.3) Efectos de la fusión o absorción de sociedades sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR (absorbente), con empresas o sociedades sujetas al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la misma ley, o al régimen de renta presunta (absorbida o fusionada).**

Para analizar los efectos que conforme a lo establecido en el N° 4, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, se producirían en las fusiones o absorciones entre empresas o sociedades sujetas al régimen de renta efectiva con contabilidad completa, con sociedades sujetas al régimen simplificado de 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, según corresponda, se ha estimado conveniente clasificar por tipo de fusión, distinguiendo los efectos dependiendo del régimen al que hayan estado sujetas las empresas o sociedades fusionadas.

**a) Fusión por creación.**

De acuerdo a lo establecido en el párrafo final, del N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, la empresa o sociedad que se constituye producto de la fusión, podrá optar por las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, aplicándose para tal efecto, las reglas generales contenidas en los incisos 2° al 6° del citado artículo.

Los efectos dependerán del régimen de tributación al que se incorpore la empresa o sociedad que se constituye:

**a.1) Empresa o sociedad que se crea, opta por el régimen de renta atribuida.**

**i) Efectos para la empresa o sociedad disuelta que se encontraba sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.**

En primer lugar, se hace presente que la empresa o sociedad que tributa en el régimen simplificado, respecto del ejercicio de término de giro, deberá aplicar lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter, determinar la base afecta al IDPC que corresponda, y además deberá atribuir dicha renta a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, conforme a lo dispuesto en dicha norma.

La empresa o sociedad que cesa en sus actividades producto de la fusión, según lo establecido en la letra a), del N° 4, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, deberá determinar a la fecha de fusión, un inventario de los bienes del activo realizable a su valor de costo de reposición y del activo fijo físico a su valor actualizado a esa fecha, según las normas del N° 2, del artículo 41 de la LIR, considerando la depreciación que habría sido aplicable con una vida útil normal, conforme a las normas del artículo 31 N° 5 de la LIR, todo ello, conforme a las normas que establece la letra c), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Del total de valores señalados se deducirá la pérdida tributaria que determine la empresa o sociedad a esa misma fecha. Si la pérdida es superior a las citadas cantidades, la diferencia no podrá ser imputada por la empresa o sociedad absorbente. En caso de resultar un saldo positivo luego de deducir la referida pérdida, éste formará parte de los ingresos a considerar en la determinación de la renta del último ejercicio comercial de la empresa o sociedad, sin que sea procedente considerarlo un ingreso diferido amortizable en los 3 ejercicios comerciales siguientes, toda vez que, de acuerdo a lo dispuesto en el 2° párrafo, de la letra c), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, al término de giro, la empresa o sociedad debe reconocer la parte del ingreso que no ha sido amortizada a esa fecha.

Por su parte, en relación a la diferencia positiva que resulte de restar al valor del capital propio tributario, el monto del capital aportado más sus aumentos y menos sus disminuciones, determinados por la empresa o sociedad a la fecha de fusión, conforme a lo dispuesto en la letra d), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, en concordancia con el párrafo 2°, de la letra a), del N° 4, de la letra D), del artículo 14 de la misma ley, formará parte del saldo inicial del registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del citado artículo 14, que deberá llevar la empresa o sociedad que se crea a partir de la fecha de fusión.

Atendido que los efectos de la fusión de una empresa o sociedad sujeta al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se encuentran especialmente regulados en el N° 4, de la letra D), del artículo 14 de la misma ley, no se aplicará a esta situación, lo dispuesto en el N° 4, del artículo 38 bis de la ley citada.

Finalmente, cabe señalar que para efectos de la determinación de lo señalado en las letras c) y d), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se aplicarán las instrucciones que impartirá este Servicio sobre la materia, en una nueva Circular sobre dicha disposición.

**ii) Efectos para la empresa o sociedad disuelta que se encontraba sujeta al régimen de renta presunta del artículo 34 de la LIR.**

En primer lugar, se hace presente que la empresa o sociedad que tributa en el régimen de renta presunta, respecto del ejercicio de término de giro, deberá aplicar la presunción de renta y pagar el IDPC correspondiente, en proporción a los meses del año en que estuvo sujeta al referido régimen, además deberá atribuir la renta presunta determinada, a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, conforme a lo dispuesto en el N° 2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.

Por otra parte, según se establece en la letra b), del N° 4, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, la empresa o sociedad que tributa en el régimen de renta presunta y que cesa en sus actividades producto de una fusión, deberá aplicar las mismas reglas que resultarían procedentes en caso de cambio al régimen de renta efectiva con contabilidad completa, contenidas en el numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

De acuerdo con lo anterior, la respectiva empresa o sociedad deberá confeccionar un balance a la fecha de fusión, valorizando los activos y pasivos que existan en la empresa y que han estado destinados al desarrollo de la actividad por la que tributaba en el régimen de presunción, conforme a las reglas establecidas en la citada disposición transitoria.

Según lo establecido en la letra h), del N° 1, del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, la diferencia positiva que resulte de restar a los activos, el total del pasivo determinado a la fecha de fusión, constituirá capital para todos los efectos legales. Al respecto, cabe tener presente que el monto de capital así determinado no necesariamente será coincidente con el capital efectivamente aportado a la sociedad y que consta en el respectivo contrato social. Esto, necesariamente tendrá incidencia por ejemplo, en la determinación del saldo del registro RAI, establecidos en la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, o para determinar el monto que no constituye renta en una eventual devolución de capital, según lo dispuesto en el N° 7, del artículo 17 de la misma ley.

Si la diferencia entre activos y pasivos es negativa, ésta en ningún caso podrá ser deducida por la empresa o sociedad que se crea en la fusión.

En consecuencia, el capital propio tributario positivo de la sociedad disuelta -acogida a renta presunta-, que se incorporará al patrimonio de la nueva sociedad, constituirá para todos los efectos legales un aumento de la cuenta capital de esta última, no existiendo rentas acumuladas que deban ser traspasadas a la sociedad que se constituye.

Finalmente, cabe señalar que para efectos de la determinación de lo señalado precedentemente, se aplicarán las instrucciones impartidas por este Servicio sobre el régimen de renta presunta, contenidas en la Circular N° 37 de 2015 que será complementada por una nueva Circular que instruirá las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899.

### **iii) Efectos para la empresa o sociedad que se crea.**

La empresa o sociedad que se crea, deberá llevar los registros que establece el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, en los cuales deberá anotar las rentas o cantidades acumuladas traspasadas desde las empresas o sociedades disueltas cuando corresponda, clasificándolas según la naturaleza de éstas.

Las rentas o cantidades que reciba desde las empresas o sociedades disueltas que se encontraban sujetas al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, tal como se indicó en el numeral i) anterior, formarán parte junto a las demás rentas o cantidades de similar naturaleza, del saldo inicial del registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del citado artículo 14, que deberá llevar a partir de la fecha de fusión.

Por su parte, la diferencia positiva que se determine entre los activos y pasivos de la empresa o sociedad disuelta que se encontraba acogida al régimen de renta presunta, constituirá capital en la empresa o sociedad que se crea, según lo indicado en el numeral ii) precedente.

**a.2.) Sociedad que se crea opta por el régimen de imputación parcial de créditos.**

**i) Efectos para la empresa o sociedad disuelta que se encontraba sujeta al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.**

La circunstancia de que la empresa o sociedad que se crea opte por el régimen de imputación parcial de créditos, no altera de manera alguna los efectos que se originan para la empresa o sociedad disuelta que se encontraba acogida al régimen de tributación simplificada, por lo tanto, se aplicarán las mismas instrucciones contenidas en el numeral i), de la letra a.1) anterior, con la salvedad que la diferencia positiva que resulte de restar al valor del capital propio tributario, el monto del capital aportado más sus aumentos y menos sus disminuciones, determinados por la empresa o sociedad a la fecha de fusión, formará parte del saldo inicial del registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que deberá llevar la empresa o sociedad que se crea a partir de la fecha de fusión.

**ii) Efectos para la empresa o sociedad disuelta que se encontraba sujeta al régimen de renta presunta del artículo 34 de la LIR.**

En este caso, el régimen por el que opte la empresa o sociedad que se constituye producto de la fusión, tampoco incidirá en los efectos que se generan para la empresa o sociedad disuelta que se encontraba acogida al régimen de renta presunta, debiendo aplicarse las mismas instrucciones contenidas en el numeral ii), de la letra a.1) anterior,

**iii) Efectos para la empresa o sociedad que se crea.**

La empresa o sociedad que se constituye, deberá llevar los registros establecidos en el N° 2 de la letra B), del artículo 14 de la LIR, en los cuales deberá anotar las rentas o cantidades acumuladas traspasadas desde las empresas o sociedades disueltas, cuando corresponda, clasificándolas según la naturaleza de éstas.

Las rentas o cantidades que reciba desde las empresas o sociedades disueltas que se encontraban sujetas al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, tal como se indicó en el numeral i) anterior, formarán parte junto a las demás rentas o cantidades de similar naturaleza que reciba, del saldo inicial del registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 2, de la letra B), del citado artículo 14 de la LIR, que deberá llevar a partir de la fecha de fusión.

Por su parte, la diferencia positiva que se determine entre los activos y pasivos de la empresa o sociedad disuelta que se encontraba acogida al régimen de renta presunta, constituirá capital en la empresa o sociedad que se constituye, según lo indicado en el numeral ii) anterior.

**b) Fusión por incorporación y disolución por la reunión del total de los derechos o acciones de una empresa o sociedad en manos de una misma persona.**

Para el análisis de los efectos tributarios que se producen en este tipo de fusiones, en adelante se entenderá por “empresa o sociedad absorbente”, la empresa o sociedad a la que se incorpora el patrimonio de las empresas o sociedades disueltas en la fusión por incorporación, y la empresa o sociedad que adquiere el total de los derechos o acciones, tratándose de la disolución por reunión del total de la propiedad de una empresa o sociedad en manos de una misma persona.

Los efectos dependerán del régimen de tributación al que opte la empresa o sociedad que se constituye:

**b.1) Empresa o sociedad absorbente se encuentra sujeta al régimen de renta atribuida.**

En este caso, se producirán los mismos efectos analizados en la letra a.1) anterior, para las empresas o sociedades disueltas, según si éstas se encontraban acogidas al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, o al régimen de renta presunta.

Por su parte, la empresa o sociedad absorbente, deberá mantenerse en el régimen de tributación al que se encontraba sujeta a la fecha de fusión, hasta completar el plazo de 5 años comerciales consecutivos, contados desde su incorporación al régimen.

Las rentas o cantidades que reciba desde las empresas o sociedades disueltas que se encontraban sujetas al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, tal como se indicó en el numeral i), de la letra a.1) anterior, se incorporarán a la fecha de fusión, al remanente que exista en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del citado artículo 14.

Si la empresa o sociedad absorbida se encontraba sujeta al régimen de renta presunta, la diferencia positiva que se determine entre los activos y pasivos de dicha empresa o sociedad, constituirá un aumento de capital en la empresa o sociedad absorbente. Tratándose de la reunión del total de derechos o acciones de la empresa o sociedad acogida a renta presunta en manos de la empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, tal diferencia constituirá el monto de capital propio tributario a considerar para determinar el menor o mayor valor conforme a lo dispuesto en los artículos 15 o 31 N° 9 de la LIR, según corresponda.

**b.2.) Empresa o sociedad absorbente se encuentra sujeta el régimen de imputación parcial de créditos.**

En este caso, se producirán los mismos efectos analizados en la letra a.2) anterior, para las empresas o sociedades disueltas, según si éstas se encontraban acogidas al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, o al régimen de renta presunta.

Por su parte, la empresa o sociedad absorbente, deberá mantenerse en el régimen de tributación al que se encontraba sujeta a la fecha de fusión, hasta completar el plazo de 5 años comerciales consecutivos, contados desde su incorporación al régimen.

Las rentas o cantidades que reciba desde las empresas o sociedades disueltas que se encontraban sujetas al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, tal como se indicó en el numeral i) de la letra a.2) anterior, se incorporarán a la fecha de fusión, al remanente que exista en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 2, de la letra B), del citado artículo 14.

Si la empresa o sociedad absorbida se encontraba sujeta al régimen de renta presunta, la diferencia positiva que se determine entre los activos y pasivos de dicha empresa o sociedad, constituirá un aumento de capital en la empresa o sociedad absorbente. Tratándose de la reunión del total de derechos o acciones de la empresa o sociedad acogida a renta presunta en manos de la empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, tal diferencia constituirá el monto de capital propio tributario a considerar para determinar el menor o mayor valor conforme a lo dispuesto en los artículos 15 o 31 N°9, ambos de la LIR, según corresponda.

**b.3.) Empresa o sociedad absorbente se encontraba acogida a la fecha de fusión, al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, o al régimen de renta presunta a que se refiere el artículo 34 de la misma ley.**

En estos casos, la ley regula en el inciso 2°, de la letra b), del N° 4, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, los efectos tributarios que se producen para la empresa o sociedad absorbente, estableciendo que éstas deberán incorporarse al régimen de renta efectiva según contabilidad completa por el que decida optar (régimen de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR), a contar del inicio del año comercial en el cual se lleva a cabo la fusión o absorción.

La opción por el régimen se efectuará de acuerdo con las reglas establecidas en los incisos 2° al 6° del artículo 14 de la LIR, según el tipo de sociedad de que se trate, para lo cual se aplicarán las instrucciones de este Servicio contenidas en las letra B), y C), de la presente Circular. Sin embargo, el plazo para ejercer dicha opción correrá desde la fecha de fusión hasta el cierre del ejercicio en que ésta se haya verificado.

Si la empresa o sociedad respectiva no hubiere ejercido la opción en el plazo señalado o habiéndola ejercido, no cumpla con las formalidades exigidas en el inciso 6° del artículo 14 de la LIR, quedará sujeta al régimen que por defecto le corresponde según lo dispuesto en el inciso 3°, del citado artículo, considerando para tal efecto la organización jurídica de la empresa al término de ese ejercicio.

Como puede observarse, en este caso la incorporación de la empresa o sociedad absorbente al régimen de renta efectiva con contabilidad completa se producirá como consecuencia de la fusión o absorción, y con efecto retroactivo al inicio del ejercicio comercial en que ésta ocurra. Por lo tanto, se deberán aplicar las normas que regulan el cambio de régimen de tributación especial al general que corresponda, contenidas en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, o en el artículo 34 de la misma ley, según sea el caso, de acuerdo al régimen al que se encontraba sujeta la sociedad absorbente.



Para tal efecto, se aplicarán las instrucciones de este Servicio sobre tales materias, según proceda, contenidas en las Circulares pertinentes a dichos regímenes.

En consecuencia, atendido que a la fecha de fusión, la empresa o sociedad absorbente necesariamente deberá encontrarse sujeta a uno de los regímenes generales de tributación establecidos en las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, para determinar los efectos que se originan para las entidades involucradas en tal proceso de reorganización, se estará a las instrucciones anteriores contenidas en este N° 2), según corresponda, relativas a la fusión en que la sociedad absorbente es una empresa o sociedad que tributa en uno de estos regímenes generales.

**2.4) Efectos de la conversión, fusión, división y transformación de empresas o sociedades sujetas a los regímenes de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, que mantengan saldos de FUT, FUF, FUNT o FUR, o retiros en exceso no imputados.**

Los contribuyentes sujetos al IDPC sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, para efectos de determinar el tratamiento tributario de las rentas o cantidades consignadas en los registros denominados FUT, (que incluyen además el saldo total de créditos e incrementos por IDPC, de acuerdo a los artículos 54, 56 número 3), 62 y 63 de la LIR, además los créditos contra los impuestos finales de acuerdo a los artículos 41 A y 41 C de dicha ley), FUF, FUNT, FUR y adicionalmente el registro de los Retiros en exceso pendientes de tributación, todos ellos, determinados según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, deberán considerarlos incorporados a contar del 1° de enero de 2017, de acuerdo al siguiente detalle:

i. Para aquellos contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las sumas que correspondan al saldo total de utilidades tributables acumuladas en el FUT más sus respectivos créditos, se entenderán formando parte del patrimonio de éstos y su control se deberá llevar en un registro separado, cuyo fin será la determinación de la tasa de crédito IDPC, la cual se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo, multiplicado por cien, el resultado de dividir el saldo total del crédito por IDPC acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, por el saldo total de las utilidades tributables que se mantengan en dicho registro.

Ahora bien, para aquellos contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán considerar como un remanente proveniente del ejercicio anterior, del registro de la letra a), del N°2, las utilidades tributables acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables determinadas al 1° de enero de 2017 más sus créditos, con el objeto de determinar la tasa de crédito 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.

Cabe hacer presente, que tanto para los contribuyentes sujetos a las normas de la letra A), o B), del artículo 14 de la LIR y que se encuentren en procesos de reorganizaciones empresariales, las rentas provenientes del Fondo de Utilidades Tributables y sus respectivos créditos se incorporarán a éste cuando provengan de otros Fondos de Utilidades Tributables, con el único objeto de recalcular la tasa efectiva de crédito al cual saldrán los retiros, remesas o distribuciones de dividendos que sean imputados a dichos registros.

ii. Ahora bien, el registro denominado FUF, que representa el saldo de la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal, producto de la aplicación del número 5 y 5 bis, del inciso cuarto, del artículo 31, de la LIR determinado de acuerdo a las normas vigentes al 31 de diciembre de 2016, se entenderá formando parte del remanente del ejercicio anterior del registro de la letra b), del N°4, de la letra A), para aquellos contribuyentes sujetos a las normas de atribución y del registro de la letra b) del número 2, de la letra B), para aquellos contribuyentes sujetos a las normas de integración parcial.

iii. Por otra parte, el registro del Fondo de Utilidades No Tributables determinado al 31 de diciembre de 2016, a contar del 1° de enero de 2017, se entenderá formando parte del remanente del ejercicio anterior del registro de la letra c), del N°4, de la letra A), para aquellos contribuyentes sujetos a las normas de atribución y del registro de la letra c) del número 2, de la letra B), para aquellos contribuyentes sujetos a las normas de integración parcial.

iv. En relación al registro del Fondo de Utilidades Reinvertidas, denominado FUR, cuyo saldo representa las reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas, realizadas a partir del 1° de enero de 2015, y las efectuadas mediante adquisición de acciones de pago, independiente de la fecha de adquisición, más los créditos e incrementos por IDPC mantenidos al 31 de diciembre de 2016, deberán mantenerse en un registro separado a contar del 1° de enero de 2017, y su único propósito será gravar dichas utilidades con los impuestos Global Complementario o Adicional, cuando:

- Se enajenen las acciones o derechos sociales, considerando que el enajenante ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida.
- En una devolución total o parcial de capital.
- Al momento de efectuar un término de giro.
- O, cuando los contribuyentes sujetos a las normas de la letra A), o B), del artículo 14, de la LIR, opten por ingresar al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, considerando dichas rentas, formando parte del Ingreso Diferido que se encuentra normado en tal disposición legal.

v. En el caso de los retiros en exceso que se mantengan al 31 de diciembre de 2016, los contribuyentes deberán mantener el control de estas partidas así como de los propietarios, socios, o cesionarios en su caso, que efectuaron tales retiros, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, de acuerdo a:

Para aquellos contribuyentes sujetos a las normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, dichos excesos de retiros se imputarán a continuación de los retiros, remesas o distribuciones efectuados durante el ejercicio, de acuerdo al N°5, de dicha norma, vale decir.

- 1° al registro a), denominado RAP.
- 2° al registro b), denominado FUF.
- 3° al registro c), denominado REX.

En el caso que los retiros en exceso se imputen al registro b), se afectarán con los impuestos Global Complementario o Adicional, con derecho al crédito e incremento que establecen los artículos 54, 56 número 3, 62 y 63 de la LIR, no obstante a ello, de

mantenerse un saldo de retiros en exceso, éste se imputará en el ejercicio siguiente, o subsiguiente, y así sucesivamente, hasta agotar el saldo de dichos retiros en exceso.

Para aquellos contribuyentes sujetos a las normas de la letra B), del artículo 14 de la LIR, dichos excesos de retiros se imputarán a continuación de los retiros, remesas o distribuciones efectuados durante el ejercicio, de acuerdo al N°3, de dicha norma, vale decir.

- 1° al registro a), denominado RAI.
- 2° al registro b), denominado FUF.
- 3° al registro c), denominado REX.

En el caso que los retiros en exceso se imputen al registro a) y b), se afectarán con los impuestos Global Complementario o adicional, con derecho al crédito e incremento que establecen los artículos 54, 56 número 3, 62 y 63 de la LIR, no obstante a ello, de mantenerse un saldo de retiros en exceso, éste se imputará en el ejercicio siguiente, o subsiguiente, y así sucesivamente, hasta agotar el saldo de dichos retiros en exceso.

**a) Conversión de un empresario individual en una EIRL o sociedad.**

**i) Situación tributaria de las rentas y cantidades acumuladas en los registros FUT, FUF, FUNT y FUR del empresario individual que se convierte<sup>15</sup>.**

En la conversión de un empresario individual en una EIRL o sociedad de cualquier clase, efectuada a contar del año comercial 2017, las rentas o cantidades que el empresario individual mantenga acumuladas en los registros FUT, FUF y FUNT a la fecha de conversión, se entienden incorporadas a la EIRL o sociedad que se constituye, la que estará obligada a mantener el registro y control de dichas cantidades<sup>16</sup>, siendo susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas desde esta última, en el orden de imputación que corresponda, según el régimen de tributación al que se encuentre sujeta la EIRL o sociedad, debiendo aplicarse para tal efecto, las instrucciones contenidas en la letra B), de la presente circular, si la EIRL o sociedad está sujeta al régimen de renta atribuida, o bien, las instrucciones contenidas en la letra C), de la presente Circular, en caso que la EIRL o sociedad esté sujeta al régimen de imputación parcial de créditos.

Respecto de las reinversiones recibidas por la empresa individual, éstas no deben controlarse separadamente a través del registro FUR<sup>17</sup>, porque se encontrarían incorporadas a los saldos de los registros FUT o FUNT, según corresponda, de acuerdo a la naturaleza de las rentas, y por lo tanto, se traspasan a la nueva EIRL o sociedad, formando parte del remanente de dichos registros. Esto sin perjuicio, del ajuste al costo de adquisición que deberá efectuar el socio (ex empresario individual), conforme a lo dispuesto en los N°s 7 y 8, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la

---

<sup>15</sup> De acuerdo a lo establecido en el N° 3, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

<sup>16</sup> Incorporada por el numeral ii) de la letra a., del número 5, del artículo 8°.- de la Ley N°20.899.

<sup>17</sup> Las instrucciones sobre la materia, se encuentran contenidas en la Circular N°10 de 2015.

Ley, cuando posteriormente decida enajenar su participación en la EIRL o sociedad, por aquella parte financiada con reinversiones.

**ii) Situación tributaria de los retiros en exceso efectuados por el empresario individual que se convierte, pendientes de imputación a la fecha de conversión<sup>18</sup>.**

La EIRL o sociedad que se constituye producto de la conversión del empresario individual, está obligada a mantener el control de los retiros en exceso efectuados por este último y que se encontraban pendientes de imputación a la fecha de conversión, los que deberán imputarse a las utilidades tributables que se generen en la nueva EIRL o sociedad, en la forma indicada en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley<sup>19</sup>, siendo el empresario individual o su cesionario el responsable por la tributación pendiente de dichos retiros en exceso, quién a partir de la conversión se incorpora como titular de la EIRL o como socio o accionista de la sociedad respectiva.

Las instrucciones sobre dicha materia se encuentran contenidas en la letra B), tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la letra C), tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta de imputación parcial de créditos, de la presente Circular.

**b) Fusión de empresas o sociedades.**

**i) Situación tributaria de rentas y cantidades acumuladas en los registros FUT, FUF, FUNT o FUR de la empresa o sociedad que se fusiona<sup>20</sup>.**

Las rentas o cantidades acumuladas en los registros FUT, FUF, FUNT o FUR de las empresas o sociedades que se disuelven producto de una fusión, se entienden incorporadas a la empresa o sociedad que se crea o que subsiste, según corresponda, la que deberá mantener el registro y control de dichas cantidades, siendo susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas desde esta última, en el orden de imputación que corresponda, según el régimen de tributación al que se encuentre sujeta dicha empresa o sociedad, debiendo aplicarse para tal efecto, las instrucciones contenidas en la letra B), si la EIRL o sociedad estará sujeta al régimen de renta atribuida, o bien, las instrucciones contenidas en la letra C), en caso que la EIRL o sociedad estará sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, de la presente circular.

**ii) Situación tributaria de los retiros en exceso efectuados desde una EIRL o sociedad de personas que se fusiona.**

De forma similar a lo que ocurre con los retiros en exceso en la conversión del empresario individual, en la fusión de empresas o sociedades, la empresa o sociedad que se crea o la absorbente, está obligada a mantener el registro y control de los retiros en exceso

---

<sup>18</sup> Según lo dispuesto en el párrafo 5°, del N°4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

<sup>19</sup> Modificado por el v., de la letra a., del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899.

<sup>20</sup> Conforme a lo dispuesto en el N°3, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

efectuados desde las empresas o sociedades disueltas y que se encontraban pendientes de imputación a la fecha de fusión los que deberán imputarse a las utilidades tributables que se generen en empresa o sociedad continuadora, en la forma indicada en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley<sup>21</sup>, siendo el titular o socio respectivo, o su cesionario, el responsable por la tributación pendiente de dichos retiros en exceso, quién a partir de la fusión se incorpora en la empresa o sociedad continuadora como socio o accionista de la misma.

Las instrucciones sobre dicha materia se encuentran contenidas en la letra B), tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y la letra C), si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos, de la presente Circular.

**iii) Situación tributaria de los retiros en exceso que mantiene una sociedad anónima que se fusiona.**

La tributación que afecta a los retiros en exceso que mantenía una sociedad de personas que antes del 1° de enero de 2017 se transforma en sociedad anónima se encuentra regulada en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley. De acuerdo a ello, dichos retiros en exceso se gravan con el impuesto de 40% que establece el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, cuando resulten imputados a rentas o cantidades afectas a IGC o IA, de acuerdo a las instrucciones contenidas en la letra B), tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la letra C), si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos, de la presente Circular.

Si dicha sociedad anónima resulta absorbida en un proceso de fusión, la sociedad continuadora está obligada a mantener el registro y control de los retiros en exceso efectuados desde la sociedad disuelta y que se encontraban pendientes de imputación a la fecha de fusión los que deberán imputarse a las utilidades tributables que se generen en empresa o sociedad continuadora, en la forma indicada en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, siendo la propia sociedad la responsable por dicha tributación, aplicando también el impuesto de 40% que establece el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, cuando resulten imputados a rentas o cantidades afectas a IGC o IA, de acuerdo a las instrucciones contenidas en la letra B), tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la letra C), si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos, de la presente Circular.

**c) División de sociedades.**

**i) Situación tributaria de las rentas y cantidades acumuladas en los registros FUT, FUF, FUNT o FUR de la empresa o sociedad que se divide<sup>22</sup>.**

Dichas cantidades se entienden incorporadas en la o las empresas o sociedades que se crean producto de la división, en la proporción que corresponda al patrimonio de la empresa o sociedad dividida que se asigna a esas sociedades. De acuerdo con dicha norma legal,

---

<sup>21</sup> Modificado por el numeral v., de la letra a. del número 5, del artículo 8°, de la Ley N°20.899.

<sup>22</sup> Conforme a lo dispuesto en el N°3, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

la asignación de tales rentas debe efectuarse en proporción al capital propio tributario de la empresa o sociedad que se divide, determinado a la fecha de división.

Respecto del tratamiento tributario de las referidas rentas, tanto la sociedad dividida, como las que se constituyen, deberán aplicar las instrucciones señaladas anteriormente.

**ii) Situación tributaria de los retiros en exceso pendientes de imputación a la fecha de división de la empresa o sociedad.**

En relación a esta materia, el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, establece que si la empresa o sociedad que se divide mantiene retiros en exceso a la fecha de división, éstos deberán ser asignados a las empresas o sociedades que se constituyen, en la proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario de la empresa o sociedad que se divide. De esta forma, los retiros en exceso correspondientes a las nuevas empresas o sociedades, se mantendrán pendientes de tributación hasta que se generen utilidades tributables en la respectiva sociedad, debiendo imputarse en la forma indicada en la letra B), tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la letra C), si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos, de la presente Circular.

Asimismo, la empresa o sociedad que se divide, deberá mantener el control de la parte de los retiros en exceso que le haya correspondido producto de la división, debiendo aplicar las reglas señaladas para la imputación de dichas partidas.

Finalmente, se hace presente que, si la empresa o sociedad que se divide es una sociedad anónima que mantiene retiros en excesos producto de una transformación previa, éstos igualmente se asignarán proporcionalmente entre la sociedad que se divide y las que se constituyen, por cuanto, para tal asignación, la Ley no ha distinguido respecto de la tributación de dichos retiros en exceso, debiendo cumplir cada una de ellas con la tributación respectiva en la oportunidad y forma señalada en las instrucciones referidas.

**d) Transformación de sociedades.**

**i) Situación tributaria de las rentas y cantidades acumuladas en los registros FUT, FUF, FUNT o FUR de la sociedad que se transforma.**

La transformación no altera el tratamiento tributario de las rentas o cantidades acumuladas en los registros FUT, FUF, FUNT o FUR, por cuanto el tipo jurídico de la empresa o sociedad, no es un elemento que la Ley haya considerado para determinar la tributación de estas rentas.

Por tanto, dichas cantidades se mantendrán registradas y controladas bajo la empresa o sociedad transformada, tributando en la oportunidad que corresponda, de acuerdo al régimen de tributación al que se encuentre sujeta.

**ii) Situación tributaria de los retiros en exceso efectuados desde la sociedad de personas que se transforma en sociedad anónima o viceversa.**

El tratamiento tributario de los retiros en exceso que existan al momento de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, se encuentra regulado en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Al respecto, la norma legal citada establece que tales retiros en exceso se afectarán con el impuesto de 40% establecido en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables debiendo imputarse en la forma indicada en la letra B), tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la letra C), si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos, de la presente Circular. Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

Igual tratamiento tributario se aplicará sobre los retiros en exceso que existan al momento de la transformación de una sociedad anónima o de una sociedad en comandita por acciones en sociedad de personas.

### **D.3) INFORMACIÓN QUE DEBEN PROPORCIONAR A ESTE SERVICIO LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS A LAS DISPOSICIONES DE LAS LETRAS A) O B) DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR, SOBRE DETERMINADAS INVERSIONES.**

Las empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, deberán considerar las siguientes normas e instrucciones respecto de las inversiones que se indican.

Se hace presente que las obligaciones establecidas en la letra E), del artículo 14 de la LIR, son independientes de las obligaciones de información o inscripción en registros especiales establecidas en otras disposiciones legales o reglamentarias, como por ejemplo, aquellas establecidas en los artículos 41 B, 41 F o 41 G de la LIR, razón por la cual, los contribuyentes deberán dar cumplimiento a éstas y aquellas en la forma y oportunidad que corresponda.

#### **1) Inversiones en el extranjero.**

##### **a) Obligaciones de informar al Servicio.**

Las empresas deberán informar al Servicio, a través de una declaración efectuada hasta el 30 de junio de cada año comercial, en la forma que establezca mediante resolución, las inversiones realizadas en el extranjero durante el año comercial anterior, con indicación de:

- i) Monto de la inversión;
- ii) Tipo de inversión;
- iii) País o territorio en que se encuentre la inversión;
- iv) El porcentaje de participación en el capital en la sociedad o entidad constituida en el extranjero en que se efectuó la inversión, tratándose de la inversión en acciones, cuotas o derechos;
- v) El destino de los fondos invertidos;
- vi) Cualquier otra información adicional que este Servicio requiera mediante resolución respecto de tales inversiones.

##### **b) Información adicional, en caso de inversiones en países o territorios que se indican.**

Cuando las inversiones a que se refiere la letra a) anterior, se hayan efectuado directa o indirectamente en países o territorios incluidos en la lista que establece el N° 2, del artículo 41 D de la LIR<sup>23</sup>, o se considere como territorio o jurisdicción que tiene un régimen fiscal preferencial conforme a lo dispuesto en el artículo 41 H<sup>24</sup> de la misma ley, además de la información señalada en la referida letra a) deberán informar:

- i) El estado de dichas inversiones;
  - ii) Los aumentos o disminuciones de tales inversiones;
  - iii) El destino que las entidades receptoras han dado a los fondos respectivos;
  - iv) Cualquier otra información que requiera este Servicio sobre tales inversiones, mediante resolución.
- c) Presunción simplemente legal, en caso de no presentarse la declaración o información señaladas.**

En caso de que la empresa no presente la declaración referida en la letra a) anterior o no proporcione la información indicada en la letra b) precedente, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tales inversiones en el extranjero constituyen retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo de la empresa, todo ello para efectos de aplicar sobre el monto de las referidas inversiones la tributación que establece el artículo 21 de la LIR.

No obstante lo anterior, previo a la aplicación de la tributación que establece el artículo 21, de la LIR, se deberá proceder a efectuar por parte del Servicio una citación al contribuyente de acuerdo al artículo 63 del Código Tributario, en tal caso, el contribuyente podrá desvirtuar la presunción acreditando de manera fehaciente que no existe tributación pendiente por las rentas provenientes de las inversiones en el extranjero o bien, que tales inversiones en el extranjero, no han producido renta que deba gravarse en el país.

De esta manera, en caso de que los contribuyentes no cumplan con la declaración o información exigida, previa citación, se aplicará a la empresa la tributación establecida en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, esto es, el impuesto de 40% allí establecido, y sin que proceda la deducción de estas sumas de la RLI de la empresa, conforme establece la letra c), del N° 2, del artículo 33 de la LIR, por disposición expresa de la norma en análisis.

Lo anterior resultará siempre aplicable, salvo que la empresa respectiva pruebe, en la instancia de fiscalización correspondiente, su monto, naturaleza y demás antecedentes que se indican en la letra a) y b) anteriores, respecto de las inversiones en el extranjero.

En todo caso, no se aplicará la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR, cuando el contribuyente acredite que las inversiones en el exterior, cualquiera sea el país o territorio en que se hayan efectuado, fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta. Para estos efectos, se presume, salvo prueba en contrario, que cuando el capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, tales inversiones se han efectuado, en dicho exceso, con cantidades que no han cumplido totalmente con los

<sup>23</sup> Actualmente dicho listado está contenido en el Decreto Supremo N° 628, del Ministerio de Hacienda, del año 2003.

<sup>24</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre los criterios para calificar a un país o territorio como de nula o baja tributación conforme al artículo 41 H de la LIR están contenidas en la Circular N° 12 de 2015.



impuestos de la LIR, y por tanto, procede la aplicación, sobre dicho exceso, de la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR ya señalada.

## **2) Inversiones en Chile.**

### **a) Las inversiones efectuadas a través de las entidades que se indican, no podrán ser utilizadas en forma abusiva para diferir o disminuir la tributación.**

Las empresas, entidades o sociedades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en Chile, que obtengan rentas pasivas en el país, de acuerdo a los criterios que establece el artículo 41 G de la LIR, no podrán ser utilizadas en forma abusiva para diferir o disminuir la tributación de los impuestos finales de sus propietarios, socios o accionistas.

Las instrucciones de este Servicio sobre los criterios para establecer qué tipo de rentas son consideradas pasivas de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, se establecerán en la Circular que el Servicio emita sobre dicha norma.

De acuerdo a la norma analizada, las empresas, entidades o sociedades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en Chile, pueden invertir en Chile en bienes, actos o contratos que produzcan las rentas pasivas señaladas, pero tales vehículos de inversión no podrán ser utilizados en forma abusiva para diferir o disminuir la tributación de los impuestos finales de sus propietarios, socios o accionistas.

Para determinar en qué casos las inversiones realizadas a través de las entidades referidas son utilizadas en forma abusiva para diferir o disminuir la tributación de sus propietarios, socios o accionistas, se aplicará lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, debiendo determinarse en tales casos la existencia de abuso de las formas jurídicas o de simulación para diferir o disminuir dicha tributación, conforme a lo dispuesto en dichos artículos, y de acuerdo a los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis del referido Código, y las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N° 65 de 2015.

Ahora bien, cuando se determine la existencia del abuso de las formas jurídicas o simulación de acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior, se aplicará sobre el monto de las inversiones que mantengan las entidades referidas en los bienes, actos o contratos generadores de rentas pasivas a que se refiere el artículo 41 G de la LIR, la tributación establecida en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, sin perjuicio de la aplicación de los impuestos que correspondan a los beneficiarios de las rentas o cantidades respectivas y las sanciones que procedieren conforme al artículo 100 bis del Código Tributario.

En todo caso, no se aplicará la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR, sin perjuicio de la aplicación de los impuestos que correspondan a los beneficiarios de las rentas o cantidades respectivas y las sanciones que procedieren conforme al artículo 100 bis del Código Tributario, cuando el contribuyente acredite que las inversiones fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta. Para estos efectos, se presume, salvo prueba en contrario, que cuando el capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, tales inversiones se han efectuado, en dicho exceso, con cantidades que no han cumplido totalmente con los impuestos de la LIR, y por tanto, procede la aplicación, sobre dicho exceso, de la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR ya señalada.

No obstante lo anterior, cuando se determine que los actos, contratos y operaciones respectivos se han llevado a cabo maliciosamente con la finalidad de evitar, disminuir o postergar el IGC o IA, ello será sancionado conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del N° 4, del artículo 97 del Código Tributario.

Se hace presente que las inversiones a que se refiere este número son en principio perfectamente legítimas y no son objeto de sanción o reproche alguno por parte de la disposición legal analizada. Excepcionalmente, cuando este Servicio determine en el ejercicio de sus facultades de fiscalización que tales inversiones realizadas a través de las entidades señaladas constituyan formas de abuso de las formas jurídicas o de simulación para diferir o disminuir la tributación de sus propietarios, socios o accionistas, conforme a lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes, 100 bis y 160 bis, todos del Código Tributario, se aplicará la tributación que fija el citado artículo 21 de la LIR y las sanciones que correspondan. Las instrucciones de este Servicio sobre los artículos 4 bis y siguientes, 100 bis y 160 bis, todos del Código Tributario, se contienen en la Circular N° 65 de 2015.

### **3) Reglas especiales y obligaciones relacionadas con trust en el exterior.**

Conforme a lo dispuesto en el N° 2, de la letra E), del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes o entidades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en el país, sean o no sujetos del impuesto a la renta, que tengan o adquieran en un año calendario cualquiera la calidad de constituyente o settlor, beneficiario, trustee o administrador de un trust creado conforme a las disposiciones de derecho extranjero, deberán informar anualmente a este Servicio, mediante la presentación de una declaración en la forma y plazo que fije mediante resolución, los antecedentes que se indican.

#### **a) Sujetos obligados a informar.**

De acuerdo a lo señalado, deberán informar los contribuyentes o entidades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en el país, sean o no sujetos del impuesto a la renta, que tengan o adquieran en un año calendario cualquiera la calidad de:

- i) Constituyente o settlor de un trust creado conforme a las disposiciones de derecho extranjero.
- ii) Beneficiario de un trust creado conforme a las disposiciones de derecho extranjero.

Sin embargo, sólo estarán obligados a la entrega de la información de que se trate aquellos que se encuentren ejerciendo la calidad de beneficiarios conforme a los términos del trust o acuerdo y quiénes hayan tomado conocimiento de dicha calidad, aun cuando no se encuentren gozando de los beneficios por no haberse cumplido el plazo, condición o modalidad fijada en el acto o contrato.

Se entenderá que han tomado conocimiento de que son beneficiarios aquellos que ejecuten o celebren cualquier acto o contrato del cual se desprenda tal calidad, como por ejemplo, haber concurrido al acto de constitución del trust, celebrar un contrato de promesa cuyo objeto sean bienes incluidos en el trust, recibir cualquier beneficio del trust, y en general, cualquier acto o contrato que sólo haya podido ser ejecutado sabiendo o debiendo saber su calidad de beneficiario.

- iii) Trustee o administrador de un trust creado conforme a las disposiciones de derecho extranjero.

**b) Para la aplicación de esta norma, el término “trust” se refiere a:**

i) Las relaciones jurídicas creadas de acuerdo a normas de derecho extranjero, sea por acto entre vivos o por causa de muerte, por una persona en calidad de constituyente o settlor, mediante la transferencia o transmisión de bienes, los cuales quedan bajo el control de un trustee o administrador, en interés de uno o más beneficiarios con un fin determinado.

ii) El conjunto de relaciones jurídicas que, independientemente de su denominación, cumplan con las siguientes características:

i.- Los bienes del trust constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio personal del trustee o administrador;

ii.- El título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee, del administrador o de otra persona por cuenta del trustee o administrador;

iii.- El trustee o administrador tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del trust y las obligaciones particulares que la ley extranjera le imponga.

El hecho de que el constituyente o settlor conserve ciertas prerrogativas o que el trustee posea ciertos derechos como beneficiario no es incompatible con la existencia de un trust.

iii) Cualquier relación jurídica creada de acuerdo a las normas de derecho extranjero, en la que una persona en calidad de constituyente, transmita o transfiera el dominio de bienes, los cuales quedan bajo el control de una o más personas o trustees, para el beneficio de una o más personas o entidades o con un fin determinado, y que constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio personal del trustee o administrador.

**c) Antecedentes que deben proporcionar a este Servicio.**

Los antecedentes que los contribuyentes o entidades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en el país, sean o no sujetos del impuesto a la renta, que tenga la calidad de sujeto obligado conforme a la letra a) anterior, atendida su relación con un trust según este concepto se entiende de acuerdo a la letra b) precedente, deben proporcionar a este Servicio son:

i) Respecto del trust: Nombre o denominación, fecha de creación, país de origen, entendiéndose por tal el país cuya legislación rige los efectos de sus disposiciones; país de residencia para efectos tributarios; número de identificación tributaria utilizado en el extranjero en los actos ejecutados en relación con los bienes del trust, indicando el país que otorgó dicho número; número de identificación para fines tributarios del trust; y, patrimonio del trust.

ii) Respecto del constituyente o settlor, del trustee, de los administradores y de los beneficiarios: Nombre, razón social o denominación, sus respectivos domicilios, países de residencia para efectos tributarios; número de identificación para los mismos fines, indicando el país que otorgó dicho número, para cada uno de ellos.

iii) Si la obtención de beneficios por parte de él o los beneficiarios del trust está sujeta a la voluntad del trustee, otra condición, un plazo o modalidad.

iv) Si existen clases o tipos distintos de beneficiarios.

Cuando una determinada clase de beneficiarios pudiere incluir a personas que no sean conocidas o no hayan sido determinadas al tiempo de esta declaración, por no haber nacido o porque la referida clase permite que nuevas personas o entidades se incorporen a ella, deberá indicarse dicha circunstancia en la declaración.

v) Cuando los bienes del trust deban o puedan aplicarse a un fin determinado, deberá informarse detalladamente dicho fin.

vi) Deberá informarse el cambio del trustee o administrador del trust, de sus funciones como tal, o la revocación del trust, cuando fuere el caso.

vii) Deberá informarse el carácter revocable o irrevocable del trust, con la indicación de las causales de revocación.

Cuando la información proporcionada en la declaración respectiva haya variado, estos es, cuando haya sido modificada cualquiera de las circunstancias mencionadas en los numerales i) al viii) anteriores, los obligados a informar, deberán presentar, en la forma que fije este Servicio mediante resolución, una nueva declaración detallando los nuevos antecedentes, ello hasta el 30 de junio del año siguiente a aquel en que los antecedentes proporcionados en la declaración previa hayan cambiado.

**d) Efectos que produce la no presentación de la declaración.**

En caso que el constituyente del trust no presentare la declaración original o la nueva que deba presentar, según el caso, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la constitución del trust constituye abuso o simulación conforme a lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, aplicándose la tributación que corresponda de acuerdo a la calidad de los intervinientes y la naturaleza jurídica de las operaciones.

**e) Efectos de la entrega maliciosa de información incompleta o falsa.**

La entrega maliciosa de información incompleta o falsa en las declaraciones que establece el N° 2, de la letra E), del artículo 14 de la LIR, se sancionará en la forma prevista en el primer párrafo del N° 4, del artículo 97 del Código Tributario.

**4) Sanciones.**

El retardo u omisión en la presentación de las declaraciones que establece la letra E), del artículo 14 de la LIR, señaladas en los N°s 1), 2) y 3) anteriores, o la presentación de dichas declaraciones incompletas o con antecedentes erróneos, además de los efectos jurídicos que establece tal norma para cada caso, según se ha analizado con anterioridad, será sancionada con multa de diez Unidades Tributarias Anuales, incrementada con una Unidad Tributaria Anual adicional por cada mes de retraso, con tope de cien Unidades Tributarias Anuales.

La referida multa se aplicará conforme al procedimiento establecido en el artículo 161 del Código Tributario.

BORRADOR

## **E) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA DEVOLUCIÓN DE CAPITAL.**

De acuerdo a lo establecido en el N° 7, del artículo 17 de la LIR<sup>25</sup>, no constituyen renta las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos, efectuados en conformidad con la LIR o con leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de la LIR.

Se trata de devoluciones que se efectúen de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, es decir, cumpliendo con las formalidades propias del tipo social<sup>26</sup> de que se trate, y con autorización previa de este Servicio de la correspondiente disminución de capital otorgada previa presentación del Formulario N° 3239 por parte del contribuyente.

Ahora bien, considerando que en una devolución de capital pueden incluirse rentas o cantidades que no han cumplido con sus obligaciones tributarias, la disposición legal comentada establece un procedimiento, consistente en que para determinar la aplicación del IDPC, IGC o IA, según corresponda, deberá considerarse el mismo orden de imputación establecido en el artículo 14 de la LIR, según el régimen de tributación al que se encuentre sujeta la empresa o el propietario, socio o accionista, en su caso, debiendo imputarse en último término el capital social y sus reajustes.

Para efectos del análisis, se distinguirá a continuación según el régimen de tributación al que se encuentra sujeta la empresa que efectúa la referida devolución de capital.

### **1) Devoluciones de capital efectuadas por empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR.**

Para determinar la situación tributaria de las cantidades que se entreguen al propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N°1 de la LIR, socio, accionista o comunero, a título de devolución de capital efectuada por la empresa sujeta al régimen de renta atribuida, deberá aplicarse lo dispuesto en el N° 5.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que establece el orden de imputación para los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde las empresas sujetas a este régimen.

En efecto, de acuerdo con dicho orden de imputación, las mencionadas devoluciones de capital y sus reajustes, quedarán sujetas al régimen de tributación que se indica para cada caso respecto de sus beneficiarios.

El orden de imputación y régimen de tributación conforme a lo establecido en el N° 7, del artículo 17 de la LIR, en relación con el N° 5.-, de la letra A), del artículo 14 de la misma ley, es el siguiente:

---

<sup>25</sup> Cuyo texto ha sido reemplazado por la letra d), del N° 8, del artículo 1° de la Ley N° 20.780 y modificado por el numeral iii. de la letra d. del N°1 del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899, y que rige a contar del 1° de enero de 2017, según lo dispuesto en el inciso 1° del artículo primero de las disposiciones transitorias de la ley señalada en primer término.

<sup>26</sup> Incluyendo por cierto el caso de las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.

Orden de imputación	Rentas o cantidades imputadas		Régimen de tributación aplicable
1°	Fondo de Utilidades Reinvertidas <sup>27</sup> . (FUR)	a) Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito por IDPC, cuando corresponda.	Afectas a IGC o IA.
		b) Rentas exentas del IGC anotadas en el citado registro.	Exentas de IGC, pero afectas a IA.
		c) Ingreso no constitutivos de renta y rentas gravadas con el IDPC en carácter de único.	No afectas a IGC o IA.
2°	Registro de Rentas Atribuidas Propias (RAP) <sup>28</sup> .	Cantidades que conforme a lo dispuesto en el inciso 3°, de la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, constituyen ingresos no renta.	No afectas a IGC o IA.
3°	Fondo de Utilidades Financieras (FUF)	Cantidades correspondientes a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal.	Afectas a IGC o IA
4°	Registro de Rentas Exentas de impuestos finales e ingresos no renta (REX) <sup>29</sup> .	a) Rentas exentas de IGC anotadas en este registro.	Exentas de IGC, pero afectas a IA.
		b) Ingresos no constitutivos de renta.	No afectas a IGC o IA.
		c) Rentas que han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR <sup>30</sup> .	No afectas a IGC o IA.
5°	Cantidades acumuladas que exceden los registros RAP, FUF y REX	Cantidades acumuladas en las empresas que excedan las rentas o cantidades anotadas en los registros anteriores, susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, distintas al capital aportado reajustado.	Afectas a IGC o IA.

<sup>27</sup> Cabe señalar, que la imputación de la devolución de capital que se efectúe a las cantidades anotadas en este registro FUR, sólo afectarán al socio o accionista titular de la reinversión. Además a estas cantidades se imputará en primer término la devolución de capital, conforme a lo dispuesto en inciso final, del N° 2, numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, incorporado por el numeral iv. de la letra a. del N°5. del artículo 8°.- de la Ley 20.899.

<sup>28</sup> Determinadas de acuerdo a la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

<sup>29</sup> Según se establece en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

<sup>30</sup> Se refiere a las rentas sobre las cuales se pagó el impuesto sustitutivo establecido en el número 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.

6°	Capital social y sus reajustes:	Correspondiente al monto aportado por el propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N° 1 LIR, socio, accionista o comunero perceptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, cantidades que se reajustarán 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 de la devolución de capital (descontando de dichas sumas, los valores que hayan sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR).	No afectas a IGC o IA.
7°	Otras cantidades.	El retiro, remesa, distribución o devolución de otras cantidades que excedan de los conceptos señalados anteriormente, se gravarán con el IDPC, e IGC o IA.	Afectas a IDPC e IGC o IA.

Nota: En caso de que el contribuyente mantenga rentas que hayan sido gravadas con el impuesto sustitutivo establecido en el N° 11 del numeral I:- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 y/o artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899, la devolución de capital podrá ser imputada a dichas cantidades sin atender al orden de prelación indicado en el cuadro anterior<sup>31</sup>.

En el caso de las “Otras cantidades” a que se refiere el orden de imputación N°7, cabe señalar que las mismas se refieren a incrementos de patrimonio clasificados en el N° 5, del artículo 20 de la LIR, gravados con el IDPC, y el IGC o IA, según corresponda. En contra de los impuestos finales, procede la imputación del crédito por IDPC que haya afectado las citadas rentas, de acuerdo al régimen de tributación que corresponda.<sup>32</sup>

La imputación de la devolución de capital y sus reajustes, a las cantidades que correspondan de acuerdo a lo señalado, se efectuará considerando el remanente actualizado de dichas sumas al término del mismo ejercicio en que se efectúe la devolución de capital, una vez descontados los retiros, remesas o distribuciones que deban imputarse en el ejercicio. Asimismo, la devolución de capital para efectos de su imputación igualmente deberá ser actualizada por la variación del IPC hasta el término del ejercicio de que se trate.

Se hace presente, que cuando el propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, socio, accionista o comunero que percibe la devolución de capital sea un contribuyente de la primera categoría que determina sus rentas efectivas en base a contabilidad completa, sujeto a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR, por las sumas que se encuentren afectas a IGC o IA, deberá incorporarlas en la determinación de su propia RLI, para gravarlas con el IDPC, conforme a lo dispuesto en el N° 5°.-, del

<sup>31</sup> Ver Circular N° 17 de 2016.

<sup>32</sup> Si estas otras cantidades son obtenidas por personas que no están obligadas a presentar anualmente una declaración de IDPC, dicho tributo de categoría que les afecta se debe declarar como renta esporádica conforme a lo dispuesto por el N°3 del artículo 59 LIR.



artículo 33 de la misma ley, con derecho al crédito por IDPC que corresponda, en caso que exista un saldo de dicho crédito en el registro SAC respectivo. Si dicho contribuyente se encuentra sujeto a las disposiciones de la letra B), del citado artículo 14, sólo deberá anotar al término del ejercicio comercial respectivo en el registro SAC, el crédito por IDPC que corresponda a las cantidades afectas a IGC o IA, percibidas a título de devolución de capital, debiendo distinguir en dicho registro, si se trata de un crédito con o sin la obligación de restitución, y si dicho crédito tiene derecho a devolución o no.

Si la devolución resulta imputada al registro FUR, independientemente de la tributación que afecte a éste según se ha señalado, o al capital efectivamente aportado a la empresa o a sus reajustes, el monto imputado a tales partidas, respecto del socio o accionista beneficiario, constituirá una deducción al costo de adquisición de los derechos o acciones, según corresponda. En el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, la devolución imputada al capital aportado se traducirá en la disminución del valor de la inversión realizada en la sociedad fuente, puesto que se traduce en un cambio en la composición de sus activos (cambia la inversión en derechos o acciones por los bienes en que se haya materializado la devolución). Esto implica además, que la parte de la devolución imputada al capital social y sus reajustes no deben afectarse con impuesto alguno, y tampoco deben quedar anotadas en el registro REX de la empresa que recibe la devolución de capital.

Para los efectos señalados, la devolución que se impute efectivamente al capital social, correspondiente al propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, socio, accionista o comunero perceptor, corresponderá al monto inicial efectivamente aportado, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital, que hayan efectuado con posterioridad al aporte inicial, todos reajustados en el porcentaje de variación del IPC entre el mes que antecede a aquel en que ocurrió el aporte, aumento o disminución de capital y el mes anterior al de la devolución, sin incluir dentro de estas sumas, aquellas reinversiones anotadas en el FUR.

En el anexo de esta Circular, que forma parte integrante de la misma, se acompaña el Ejemplo N° 1 sobre esta materia.

## **2) Devoluciones de capital efectuadas por empresa sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.**

En este caso, para determinar la situación tributaria de las cantidades que se entreguen al propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, socio, accionista o comunero a título de devolución de capital efectuada por la empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, deberá aplicarse lo dispuesto en el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que establece el orden de imputación para los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde las empresas sujetas a este régimen.

En efecto, de acuerdo con dicho orden de imputación, las mencionadas devoluciones de capital y sus reajustes, quedarán sujetas al régimen de tributación que se indica para cada caso respecto de sus beneficiarios.

El orden de imputación y régimen de tributación conforme a lo establecido en el N° 7, del artículo 17 de la LIR, en relación con el N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la misma ley, es el siguiente:

Orden de imputación	Rentas o cantidades imputadas		Régimen de tributación aplicable
1°	Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) <sup>33</sup>	a) Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito por IDPC cuando corresponda.	Afecto a IGC o IA.
		b) Rentas exentas del IGC anotadas en el citado registro.	Exentas de IGC, pero afectas a IA.
		c) Ingresos no constitutivos de renta y rentas gravadas con el IDPC en carácter de único.	No afectas a IGC o IA.
2°	Cantidades afectas a IGC o IA, anotadas en el registro RAI <sup>34</sup> .	Estas cantidades corresponden al saldo positivo que resulte al cierre de cada ejercicio comercial respectivo, de los agregados y deducciones que se deben efectuar al capital propio tributario.	Afectas a IGC o IA. Con derecho a crédito por IDPC, en la medida que existan Saldos Acumulados de Créditos (SAC). Estos créditos pueden estar sujetos a la obligación de restitución.
3°	Fondo de Utilidades Financieras (FUF)	Cantidades correspondientes a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal.	Afectas a IGC o IA
4°	Registro de Rentas Exentas de impuestos finales e ingresos no renta (REX) <sup>35</sup> .	a) Rentas exentas de IGC anotadas en este registro.	Exentas de IGC, pero afectas a IA.
		b) Ingresos no constitutivos de renta.	No afectas a IGC o IA.
		c) Rentas que han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.	No afectas a IGC o IA.

<sup>33</sup> Cabe señalar, que la imputación de la devolución de capital que se efectúe a las cantidades anotadas en este registro FUR, sólo afectarán al socio o accionista titular de la reinversión, con los efectos que han sido analizados. Además a estas cantidades se imputará en primer término la devolución de capital, conforme a lo dispuesto en inciso final, del N° 2, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, incorporado por el numeral iv. de la letra a. del N°5. Del artículo 8.- de la Ley 20.899.

<sup>34</sup> Determinadas conforme a lo dispuesto en la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

<sup>35</sup> Determinado conforme a lo establecido en la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

5°	Cantidades acumuladas que exceden los registros RAP, FUF y REX	Cantidades acumuladas en las empresas que excedan las rentas o cantidades en los registros anteriores, susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, distintas al capital aportado reajustado.	Afectas a IGC o IA
6°	Capital social y sus reajustes.	Correspondiente al monto aportado por el propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, socio, accionista o comunero perceptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, cantidades que se reajustarán 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 de la devolución de capital (descontando de dichas sumas, los valores que hayan sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR).	No afectas a IGC o IA.
7°	Otras cantidades.	El retiro, remesa, distribución o devolución de otras cantidades que excedan de los conceptos señalados anteriormente, se gravarán con el IDPC, e IGC o IA.	Afectas a IDPC e IGC o IA.

Nota: En caso de que el contribuyente mantenga rentas que hayan sido gravadas con el impuesto sustitutivo establecido en el N° 11 del numeral I:- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 y/o artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899, la devolución de capital podrá ser imputada a dichas cantidades sin atender al orden de prelación indicado en el cuadro anterior<sup>36</sup>.

En el caso de las “Otras cantidades” a que se refiere el orden de imputación N°7, cabe señalar que las mismas se refieren a incrementos de patrimonio clasificados en el N° 5, del artículo 20 de la LIR, gravados con el IDPC, y el IGC o IA, según corresponda. En contra de los impuestos finales, procede la imputación del crédito por IDPC que haya afectado las citadas rentas, de acuerdo al régimen de tributación que corresponda.<sup>37</sup>

La imputación de la devolución de capital y sus reajustes, a las cantidades que correspondan de acuerdo a lo señalado, se efectuará considerando el remanente de dichas sumas al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la devolución de capital, reajustado a la fecha de la devolución, una vez descontados los retiros, remesas o distribuciones que se hayan efectuado previamente a dicha devolución.

<sup>36</sup> Ver Circular N° 17 de 2016.

<sup>37</sup> Si estas otras cantidades son obtenidas por personas que no están obligadas a presentar anualmente una declaración de IDPC, dicho tributo de categoría que les afecta se debe declarar como renta esporádica conforme a lo dispuesto por el N°3 del artículo 59 LIR.

Se hace presente, que en el caso de que el propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, socio, accionista o comunero que percibe la devolución de capital sea un contribuyente de la primera categoría que determina sus rentas efectivas en base a contabilidad completa, sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, por las sumas que se encuentren afectas a IGC o IA, deberá incorporarlas en la determinación de su propia RLI, para afectarse con el IDPC respectivo, conforme a lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, con derecho al crédito correspondiente, el que se imputará en su totalidad, o por una suma equivalente al 65% del crédito total en caso de que se trate del crédito sujeto a la obligación de restitución. Si dicho contribuyente se encuentra sujeto a las disposiciones de la letra B), del citado artículo 14, sólo deberá anotar al término del ejercicio comercial respectivo en el registro SAC, el crédito por IDPC que corresponda a las cantidades afectas a IGC o IA, percibidas a título de devolución de capital, debiendo distinguir en dicho registro, si se trata de créditos con o sin la obligación de restitución, y si dicho crédito tiene derecho a devolución o no.

Si la devolución resulta imputada al registro FUR, independientemente de la tributación que afecte a éste según se ha señalado, o al capital efectivamente aportado a la empresa o a sus reajustes, el monto imputado a tales partidas, respecto del socio o accionista beneficiario, constituirá una deducción al costo de adquisición de los derechos o acciones, según corresponda. En el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, la devolución imputada al capital aportado se traducirá en la disminución del valor de la inversión realizada en la sociedad fuente, puesto que se traduce en un cambio en la composición de sus activos (cambia la inversión en derechos o acciones por los bienes en que se haya materializado la devolución). Esto implica además, que la parte de la devolución imputada al capital social y sus reajustes no deben afectarse con impuesto alguno, y tampoco deben quedar anotadas en el registro REX de la empresa que recibe la devolución de capital.

Para los efectos señalados, la devolución que se impute efectivamente al capital social, correspondiente al propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, socio, accionista o comunero receptor, corresponderá al monto inicial efectivamente aportado, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital, que hayan efectuado con posterioridad al aporte inicial, todos debidamente reajustados en el porcentaje de variación del IPC entre el mes que antecede a aquel en que ocurrió el aporte, aumento o disminución de capital y el mes anterior al de la devolución, sin incluir dentro de estas sumas, aquellas reinversiones anotadas en el FUR.

En el anexo de esta Circular, que forma parte integrante de la misma, se acompaña el Ejemplo N° 2 sobre esta materia.

## **F) TRIBUTACIÓN SOBRE LAS RENTAS O CANTIDADES ACUMULADAS AL TÉRMINO DE GIRO DE LA EMPRESA.**

### **1) Reglas aplicables para el término de giro que se efectúe a contar del 1° de enero de 2017.**

La Ley N° 20.780, a través del N° 21 de su artículo 1°, sustituyó el artículo 38 bis de la LIR a contar del 1° de enero de 2017<sup>38</sup>, modificado por la letra h) del N°1 del artículo 8° de la

---

<sup>38</sup> Vigencia establecida en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Ley N°20.899. Tal norma, dice relación con la tributación que afecta a los contribuyentes sujetos a las reglas de la primera categoría, que ponen término a su giro a partir de la fecha señalada, o cuando el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario<sup>39</sup>, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

La sustitución de esta norma responde a la entrada en vigencia de los nuevos regímenes generales de tributación contenidos en las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR, y del régimen de tributación simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR<sup>40</sup>, todos vigentes a contar del 1° de enero de 2017.

Se mantiene en esencia el objeto de esta norma, consistente en gravar todas aquellas rentas retenidas o acumuladas, que al momento del cese de actividades de las empresas, se encuentren pendientes de tributación, sea con la totalidad de los impuestos o sólo los con impuestos personales IGC o IA. Para ello, se modifica la estructura de este artículo distinguiendo entre los distintos regímenes de tributación, dado que dependiendo de ello será la forma de determinar las rentas o cantidades que se someterán a la tributación que establece el artículo 38 bis de la LIR.

Se hace presente que estas nuevas normas contenidas en el artículo 38 bis de la LIR, resultan aplicables a los contribuyentes que, por término de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, dejen de estar afectos a impuestos a contar del 1° de enero de 2017<sup>41</sup>.

## **2) Término de giro de empresas sujetas al régimen de renta atribuida.**

Los N°s 1, 3, 5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con la letra a), del N° 9, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, regulan la tributación de las rentas o cantidades acumuladas o retenidas en las empresas que tributan en la primera categoría con renta efectiva determinada según contabilidad completa sujetas al régimen de renta atribuida, que ponen término a su giro dando el aviso conforme al artículo 69 del Código Tributario, o que, por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5° de tal norma, este Servicio pueda liquidar o girar los impuestos respectivos cuando ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo.

Ahora bien, considerando que estos contribuyentes pueden mantener rentas o cantidades originadas en el régimen general de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, acumuladas en los registros FUT, FUNT y FUR, como también retiros en exceso determinados hasta el 31 de diciembre de 2014, cuyo tratamiento tributario se encuentra regulado en las normas transitorias de la Ley N° 20.780<sup>42</sup>, el análisis de esta norma legal,

---

<sup>39</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre la facultad establecida en el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario se encuentran contenidas en la Circular N° 58 de 2015 y en Circular N° 30 de 2016.

<sup>40</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre las normas contenidas en el N° 4, del artículo 38 bis de la LIR, sobre término de giro de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se incluirán en una nueva Circular que se emitirá sobre este régimen simplificado vigente a partir del 1° de enero de 2017..

<sup>41</sup> El artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899, estableció una regla para el término de giro efectuado en el año comercial 2016, regla que se refiere al valor de costo tributario que tendrán los bienes adjudicados en la liquidación de sociedades.

<sup>42</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre esta materia están contenidas en Circular N°10 de 2015, aplicable para los años comerciales 2015 y 2016. Respecto del tratamiento tributario de los saldos FUT, FUNT o FUR, y

se efectuará distinguiendo entre aquellos contribuyentes que no mantienen saldos de este tipo de rentas o cantidades, y aquellos que si los mantienen.

**a) Término de giro de empresas que no mantienen rentas acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.**

En estos casos, serán aplicables las normas contenidas en los N°s 1, 3, 5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR.

**i) Rentas o cantidades sujetas a la tributación que establece el N° 1, del artículo 38 bis de la LIR.**

Para establecer las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el N°1, del artículo 38 bis de la LIR, la empresa sujeta al régimen de renta atribuida deberá determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al momento del término de giro, considerando el valor positivo del Capital Propio Tributario (CPT) determinado a esa fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la referida ley.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán rebajar del CPT, todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con el IGC o IA, según corresponda, o que tengan un tratamiento tributario especial, de acuerdo al siguiente procedimiento:

Concepto	Monto
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.	
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro, de las cantidades anotadas en el registro RAP, a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
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 al aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro).	\$ (-)
Incremento por Crédito por IDPC de los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, generado a contar del 1° de enero de 2017 e incorporado en el registro SAC a contar de dicha fecha.	\$ (+)
<b>Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.</b>	<b>\$ (=)</b>

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

de los retiros en exceso que se mantengan en las empresas o sociedades a partir del año comercial 2017, se deberá aplicar lo instruido en la letra B), de la presente Circular.

impuestos. De este modo, la diferencia positiva que arroje esta determinación, corresponderá necesariamente a rentas o cantidades que se encuentran retenidas o acumuladas en la empresa que mantienen su tributación pendiente.

Como se observa en el cuadro precedente, también deberá formar parte de esta base imponible el incremento por el crédito por IDPC incorporado en el registro SAC, cuando los contribuyentes tengan derecho a deducirlo de los impuestos que gravan esta renta.

Las rentas o cantidades así determinadas, en atención al régimen al cual se encuentra sujeta la empresa, deben ser atribuidas a sus propietarios, titular de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, socios, accionistas o comuneros, para efectos de ser gravadas con la tributación correspondiente. Dicha atribución se efectuará en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según el caso. En términos generales, dicha atribución se deberá efectuar en la forma en que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado repartir sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo en el contrato social, los estatutos o escritura pública, según corresponda, y se haya informado de ello previamente a este Servicio, o bien, en caso que no se dé cumplimiento a lo anterior, en la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado efectivamente el capital, y en caso de no estar enterado, en la proporción del capital suscrito, o bien tratándose de comunidades en la proporción a la cuota o parte en el bien de que se trate, todo ello, de acuerdo a las instrucciones de este Servicio sobre la materia, contenidas en la letra B), de la presente Circular.

Se hace presente además, que la empresa que pone término a su giro deberá atribuir también las rentas o cantidades determinadas durante el año comercial correspondiente a aquel en que ocurre el término de giro, conforme a las reglas generales aplicables a los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Por lo tanto, la empresa deberá cumplir con el IDPC sobre la renta que corresponda, y los propietarios, titular de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR, comuneros, socios o accionistas, por la parte de la renta que le sea atribuida, tanto aquella determinada por la empresa como por aquella que le sea atribuida a ésta<sup>43</sup>, se gravarán con el IGC o IA, según proceda, con derecho al crédito por IDPC que hubiere gravado previamente tales rentas, según lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.<sup>44</sup>

**ii) Tributación que afecta a las rentas o cantidades determinadas al término de giro de la empresa.**

Cuando las rentas o cantidades determinadas conforme a las reglas del N° 1, del artículo 38 bis de la LIR, analizadas en el numeral i) anterior, sean atribuidas a los propietarios, titular de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1, comuneros, socios o accionistas de la empresa, éstos se gravarán con el IGC o IA sobre dichas cantidades, según corresponda.

---

<sup>43</sup> La renta atribuida desde un tercero ocurre sólo en el caso de empresarios individuales acogidos al régimen del artículo 14 letra A) de la LIR, participaciones en contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 ter, letra A) y contribuyentes del artículo 14 letra C, N°s 1 y 2.

<sup>44</sup> Cabe precisar que esta atribución no se contradice con la determinación del Capital Propio Tributario que se efectúa al término de giro, toda vez que la Renta Líquida Imponible del ejercicio se debe incluir en el Registro RAP, que a su vez se debe descontar para la determinación de las rentas afectas a la tributación del artículo 38 bis.

Lo anterior, es sin perjuicio de la opción que contempla el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, según se analiza en la letra c) siguiente.

Para los efectos de declarar la renta atribuida en la base imponible del IGC o IA, según corresponda, de conformidad a los artículos 65 N° 3 y 4, y 69 de la LIR, los contribuyentes deberán reajustarlas en el porcentaje de variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al del balance de término de giro y el mes de noviembre del año respectivo, en virtud de los artículos 54 N° 3, inciso final y 62 inciso 1°, ambos de la LIR.

Los propietarios de las empresas, podrán deducir de sus impuestos personales recién señalados, el crédito por IDPC existente a la fecha de término de giro en el registro SAC, establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que se mantenga acumulado separadamente en dicho registro, los cuales deberán incrementar la base imponible de los señalados tributos.

Para determinar la parte del crédito por IDPC que corresponde a la renta que se atribuye al término de giro, se aplicará sobre esta última, la tasa que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente en el año comercial respectivo en que se efectúa el cese de actividades, por la diferencia entre cien menos la tasa del citado tributo, todo ello expresado en porcentaje, lo que se traduce en el siguiente factor:

$$25\% / (100\% - 25\%) = 0,333333 \text{ (factor)}$$

En el evento que la cantidad que resulte de la aplicación del factor de crédito sobre la renta o cantidad que se entiende atribuida sea mayor al saldo de crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, los propietarios, titulares de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1, socios, accionistas o comuneros de la empresa o sociedad que cesa en sus actividades podrán imputar como crédito por IDPC contra sus impuestos personales sólo hasta el monto que complete dicho saldo acumulado.

En el caso que luego de imputar los créditos señalados en contra de los impuestos personales, se produzca un exceso de dicho crédito, tal cantidad podrá ser imputada a cualquier otra obligación tributaria que afecte a su declaración anual de impuestos, o bien, se podrá solicitar su devolución, cuando así corresponda.

Por otra parte, la empresa que pone término a su giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del Código Tributario, deberá declarar y pagar el IDPC, y el impuesto único de 40% por las partidas del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, así como los demás impuestos anuales que correspondan al ejercicio en el que cesan las actividades. De la suma a pagar por los impuestos señalados anteriormente, se podrán rebajar los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dichas obligaciones tributarias de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95 de la LIR. Podrá solicitarse la devolución de los excedentes que se produzcan de los mencionados pagos, producto de la imputación señalada, en la forma prevista en el inciso 4°, del artículo 97 de la LIR.

El saldo de impuestos no cubierto con los pagos provisionales mensuales, deberá pagarse debidamente reajustado de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al término de giro (fecha de balance o cierre del ejercicio) y el mes anterior a aquel en que



legalmente deba pagarse el tributo conforme al plazo señalado en el artículo 69 del Código Tributario.

**iii) Rentas o cantidades determinadas al término de giro que son atribuidas a propietarios, titular de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1 LIR, socios, comuneros o accionistas de la primera categoría.**

Las rentas o cantidades que son atribuidas, por regla general, deben ser reconocidas en las bases imponibles de los impuestos personales en el año tributario correspondiente, sin perjuicio de la posibilidad que entrega la LIR de reliquidar el IGC en los términos del N° 3, del artículo 38 bis de la LIR.

Sin embargo, en el evento que los propietarios, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N° 1 LIR, comuneros, socios o accionistas de la empresa que cesa en sus actividades, sean a su vez, contribuyentes de la primera categoría, que estén sujetos a las reglas establecidas en las letras A), B) o C), del artículo 14, o de la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, vale decir, que se trate de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, al régimen de imputación parcial de créditos, al régimen de renta efectiva sin contabilidad completa, al régimen de rentas presuntas, o al régimen especial para micro, pequeñas y medianas empresas, según corresponda, las rentas deberán ser atribuidas directamente a los propietarios, socios, accionistas o comuneros contribuyentes de los impuestos finales, para efectos de ser gravadas con el impuesto personal que corresponda .

Al respecto, se aplicarán las instrucciones generales sobre atribución de rentas propias y de terceros, contenidas en las letras B y C, de la presente Circular.

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

**b) Término de giro de empresas que mantienen rentas acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR, o retiros en exceso pendientes de imputación.**

La letra a), del N° 9, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, regula la forma en que las empresas sujetas al régimen de renta atribuida que cesen en sus actividades a contar del 1° de enero de 2017 y que mantengan rentas acumuladas en cualquiera de los registros FUT, FUR y FUNT, o bien, mantengan retiros en exceso, deberán determinar las rentas o cantidades acumuladas pendientes de tributación a la fecha de término de giro.

**i) Rentas o cantidades sujetas a la tributación que establece el N° 1, del artículo 38 bis de la LIR.**

Para establecer las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el N°1, del artículo 38 bis de la LIR, la empresa sujeta al régimen de renta atribuida deberá determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro, considerando el valor positivo del CPT determinado a esa fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la referida ley.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán rebajar del CPT, previamente incrementado con el monto de los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 y que se mantengan pendientes de tributación a la fecha de término de giro, todas aquellas

cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con el IGC o IA, según corresponda, o que tengan un tratamiento tributario especial, de acuerdo al siguiente procedimiento:

Concepto	Monto
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 de término de giro de las cantidades anotadas en el registro RAP, a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. (incluye el registro FUNT) <sup>45</sup>	\$ (-)
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 al 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 a), del N° 9, de numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780.	\$ (-)
Incremento por Crédito por IDPC de los artículos 56 N°3 y 63, generado a contar del 1° de enero de 2017, e incorporado en el registro SAC a contar de dicha fecha.	\$ (+)
Incremento por Crédito por IDPC de los artículos 56 N° 3 y 63, y el crédito total disponible contra impuestos finales CTDIF, generado hasta el 31 de diciembre de 2016, e incorporados en el registro SAC en forma separada a contar del 1° de enero de 2017	\$ (+)
<b>Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.</b>	<b>\$ (=)</b>

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,

<sup>45</sup> 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.

corresponderá necesariamente a rentas o cantidades que se encuentran retenidas o acumuladas en la empresa que mantienen su tributación pendiente.

Como se observa del cuadro anterior, también deberá formar parte de esta base imponible el incremento por el crédito por IDPC incorporado en el registro SAC, cuando los contribuyentes tengan derecho a deducirlo de los impuestos que gravan esta renta. También tendrán derecho al saldo total de créditos (STC) por IDPC 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 afecta a los impuestos que establece el N°1, del artículo 38 bis de la LIR.

Las rentas o cantidades así determinadas, en atención al régimen al cual se encuentra sujeta la empresa, deben ser atribuidas a sus propietarios, titulares de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1, comuneros, socios o accionistas, para efectos de ser gravadas con la tributación correspondiente. Dicha atribución se efectuará en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según el caso. En términos generales, dicha atribución se deberá efectuar en la forma en que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado repartir sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo en el contrato social, los estatutos o escritura pública, según corresponda, y se haya informado de ello previamente a este Servicio, o bien, en caso que no se dé cumplimiento a lo anterior, en la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado efectivamente el capital, y en caso de no estar enterado, en la proporción del capital suscrito, o bien tratándose de comunidades en la proporción a la cuota o parte en el bien de que se trate, todo ello, de acuerdo a las instrucciones de este Servicio sobre la materia, contenidas en la letra B), de la presente Circular.

Se hace presente además, que la empresa que pone término a su giro deberá atribuir también las rentas o cantidades determinadas durante el año comercial correspondiente a aquel en que ocurre el término de giro, conforme a las reglas generales aplicables a los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Por lo tanto, la empresa deberá cumplir con el IDPC sobre la renta que corresponda, y los propietarios, titulares de EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1, socios, comuneros o accionistas, por la parte de la renta que le sea atribuida, tanto aquella determinada por la empresa como por aquella que le sea atribuida a ésta<sup>46</sup>, se gravarán con el IGC o IA, según proceda, con derecho al crédito por IDPC que hubiere gravado previamente tales rentas, según lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.<sup>47</sup>

**ii) Tributación que afecta a las rentas o cantidades determinadas a la fecha de término de giro de la empresa.**

---

<sup>46</sup> La renta atribuida de tercero ocurre sólo en el caso de empresarios individuales acogidos al régimen del artículo 14 letra A de la LIR, participaciones en contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 ter, letra A) y contribuyentes del artículo 14 letra C, N°s 1 y 2.

<sup>47</sup> Cabe precisar que esta atribución no se contradice con la determinación del Capital Propio Tributario que se efectúa al término de giro, toda vez que la Renta Líquida Imponible del ejercicio se debe incluir en el Registro RAP, que a su vez se debe descontar para la determinación de las rentas afectas a la tributación del artículo 38 bis.

Cuando las rentas o cantidades determinadas conforme a las reglas del N° 1, del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con la letra a), del N° 9, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, analizadas en el numeral i) anterior, sean atribuidas a los propietarios, titulares de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR, comuneros, socios o accionistas de la empresa, éstos se gravarán con el IGC o IA sobre las cantidades señaladas, según corresponda. Lo anterior, es sin perjuicio de la opción que contempla el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, según se analiza en la letra c) siguiente.

Para los efectos de declarar la renta atribuida en la base imponible del IGC o IA, según corresponda, de conformidad a los artículos 65 N° 3 y 4, y 69 de la LIR, los contribuyentes deberán reajustarlas en el porcentaje de variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al del balance de término de giro y el mes de noviembre del año respectivo, en virtud de los artículos 54 N° 3, inciso final y 62 inciso 1°, ambos de la LIR.

Los propietarios, titulares de EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1 LIR, socios, accionistas o comuneros de las empresas, podrán deducir de sus impuestos personales recién señalados, el crédito por IDPC existente a la fecha de término de giro en el registro SAC, establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que se mantenga acumulado separadamente en dicho registro, los cuales deberán incrementar la base imponible de los señalados tributos.

No obstante lo anterior, además de los créditos indicados en el párrafo precedente, los propietarios, titulares, contribuyentes del artículo 58 N°1 LIR, socios, accionistas o comuneros de las empresas podrán imputar en contra del impuesto que determinen, el saldo total de créditos por IDPC (STC) y el 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 incrementar la base imponible afecta a impuestos que establece el N°1, del artículo 38 bis de la LIR.

Los créditos antes señalados deberán ser asignados en la forma señalada en el numeral i), de la letra c), del N°1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780. Es decir, en primer término, se asignará el crédito que se genere sobre rentas gravadas a contar del 1° de enero de 2017, en la forma señalada en el número 5, de la letra A), del artículo 14, y luego el saldo de crédito que se mantenga acumulado al 31 de diciembre de 2016, el que se asignará con una tasa que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo (TEF), multiplicando por cien, el resultado de dividir el saldo total de crédito (STC) por IDPC por el saldo total de las utilidades tributables (STUT) que se mantenga en el registro FUT, comenzando por el crédito cuyo excedente da derecho a devolución y luego por aquel que no otorga tal derecho<sup>48</sup>.

En términos prácticos, en primer lugar los contribuyentes deberán convertir en base imponible los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, dividiendo tales cantidades por el factor de la tasa de 25% (0,333333). A continuación, la cantidad obtenida de la operación descrita se rebajará de la base imponible de término de giro, para luego

---

<sup>48</sup> Las instrucciones sobre la forma de cálculo de este crédito se contienen en la letra c), del N° 2.3, de la letra C), de la presente circular.

multiplicar la diferencia obtenida por la tasa efectiva de créditos (TEF) que el contribuyente mantenga en el registro SAC.

Finalmente, el CTDIF acumulado al 31 de diciembre de 2016 y aún existente a la fecha de término de giro, se asignará a los comuneros, accionistas, socios o empresarios individuales, titulares de una EIRL o contribuyentes del artículo 58 N°1 LIR, en la misma proporción en que se haya atribuido las rentas determinadas al término de giro, aplicando sobre dichas cantidades una tasa de crédito de 8% sobre una cantidad tal, que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la renta atribuida previamente incrementada en el monto del crédito por IDPC que le corresponda. En todo caso el CTDIF no podrá ser superior al saldo que se mantenga registrado separadamente en el SAC.

En el evento que la cantidad que resulte de la aplicación de los factores de crédito sobre la renta o cantidad que se entiende atribuida sea mayor al saldo de crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, los propietarios, titulares, socios, accionistas o comuneros de la empresa o sociedad que cesa en sus actividades podrán imputar como crédito por IDPC contra sus impuestos personales sólo hasta el monto que complete dicho saldo acumulado.

En el caso que luego de imputar los créditos señalados en contra de los impuestos personales, se produzca un exceso de dicho crédito, sea que provenga de créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 o del crédito generado a contar del 1° de enero de 2017<sup>49</sup>, tal cantidad podrá ser imputada a cualquier otra obligación tributaria, o bien, se podrá solicitar su devolución, cuando así corresponda<sup>50</sup>.

Por otra parte, la empresa que pone término a su giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del Código Tributario, deberá declarar y pagar el IDPC, y el impuesto único de 40% por las partidas del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, así como los demás impuestos anuales que correspondan al ejercicio en el que cesen las actividades. De la suma a pagar por los impuestos señalados anteriormente, se podrán rebajar los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dichas obligaciones tributarias de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95 de la LIR. Podrá solicitarse la devolución de los excedentes que se produzcan de los mencionados pagos, producto de la imputación señalada, en la forma prevista en el inciso 4°, del artículo 97 de la LIR.

El saldo de impuestos no cubierto con los pagos provisionales mensuales, deberá pagarse debidamente reajustado de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al término de giro (fecha de balance o cierre del ejercicio) y el mes anterior a aquel en que legalmente deba pagarse el tributo conforme al plazo señalado en el artículo 69 del Código Tributario.

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

### **iii) Tributación sobre las rentas acumuladas en el FUR.**

<sup>49</sup> Ambos son controlados en forma separada en el registro SAC.

<sup>50</sup> Los remanentes que resultan del CTDIF no se devuelven.

El párrafo final, de la letra a), del N° 9, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, establece que las empresas sujetas al régimen de renta atribuida que pongan término a su giro, deberán considerar como retiradas<sup>51</sup> las rentas o cantidades acumuladas en el registro FUR, correspondientes a retiros que fueron reinvertidos en dicha entidad con motivo de la adquisición de acciones de pago o aportes a la sociedad respectiva, según hubiere correspondido. Por lo tanto, los socios o accionistas que hayan efectuado tales inversiones, deberán considerar dichas cantidades como retiradas en la determinación de la base imponible de los impuestos IGC o IA, según corresponda, dependiendo de si tales inversiones fueron financiadas con rentas afectas a dichos impuestos, rentas exentas de IGC, ingresos no constitutivos de renta, o rentas afectas al IDPC en carácter de único, según el caso.

Si las cantidades que deben considerarse como retiradas corresponden a rentas afectas a IGC o IA, que se gravaron en su oportunidad también con el IDPC, tal tributo podrá imputarse como crédito en contra de los impuestos personales en los términos establecidos en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, según el texto vigente de esas normas al 31 de diciembre de 2016.

En caso de que las inversiones en cuestión hayan sido financiadas con rentas exentas del IGC, las cantidades que deben ser consideradas como retiradas deberán ser incluidas en la renta bruta global del socio o accionista afecto a dicho tributo, sólo para los efectos de aplicar la escala progresiva del impuesto, en los términos del N° 3, del artículo 54 de la LIR.

Finalmente, cabe señalar que a estas rentas o cantidades no les resulta aplicable la opción de reliquidación que establece el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, puesto que la norma transitoria señalada anteriormente, regula de manera expresa la tributación que les afecta y no establece tal posibilidad.

**iv) Rentas o cantidades determinadas al término de giro que son atribuidas a propietarios, titulares de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1 LIR, socios, comuneros o accionistas sujetos al IDPC.**

Al respecto, resultan aplicables las mismas instrucciones señaladas en el numeral iii), de la letra a) anterior.

**c) Opción por declarar las rentas o cantidades acumuladas en las empresas al término de giro como afectas al IGC considerando sobre ellas una tasa promedio de dicho tributo.**

De conformidad a lo dispuesto por el N°3, del artículo 38 bis de la LIR, el empresario, titular de una EIRL, comunero, socio o accionista de la empresa que ponga término a su giro, podrá optar por gravar las rentas determinadas a esa fecha, en la proporción que le corresponde, con una tasa equivalente al promedio de las tasas marginales más altas del IGC que los hayan afectado en los seis ejercicios comerciales consecutivos anteriores al cese de actividades de la empresa.

---

<sup>51</sup> De acuerdo a la tributación establecida en el N° 2, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Los contribuyentes que tienen derecho a esta opción, son aquellos que tienen la propiedad o participan directamente en la propiedad de empresas o sociedades sujetas al régimen de renta atribuida, por las rentas o cantidades que se entienden atribuidas a éstos al término de giro, conforme a las reglas del N° 1, del artículo 38 bis de la LIR.

**i) Determinación de la tasa promedio que pueden optar por aplicar.**

Para efectos de determinar la tasa promedio del IGC que corresponde aplicar sobre las rentas o cantidades señaladas, los empresarios, titulares, comuneros, socios o accionistas, deberán considerar los ejercicios de existencia efectiva de la empresa o sociedad que cesa sus actividades, en los siguientes términos:

i.- Si la empresa que pone término de giro tuviera una existencia de seis o más ejercicios comerciales consecutivos, las rentas o cantidades que correspondan al empresario, titulares, comunero, socio o accionista con ocasión del cese de las actividades, se afectarán con una tasa de IGC equivalente al promedio de las tasas marginales más altas de la escala de dicho tributo que haya afectado a las personas antes indicadas en los seis años tributarios consecutivos anteriores al término de giro, de acuerdo con las normas generales que regulaban a dicho tributo en los períodos indicados.

ii.- Si la citada empresa a la que se pone término de giro, tuviera una existencia inferior a seis ejercicios comerciales consecutivos, pero superior a un año, la tasa promedio antes indicada se determinará considerando los años de existencia efectiva de la empresa que cesa sus actividades.

Se hace presente que en los dos casos anteriores, sólo deberán considerarse en el promedio, aquellos ejercicios en que los contribuyentes se hubieren encontrado afectos al IGC y exista alguna tasa marginal aplicada, no así cuando éstos se hayan encontrado exentos o liberados de la obligación de presentar la declaración anual del referido tributo, y por tanto, no ha habido aplicación de alguna tasa marginal.

iii.- Ahora bien, si la empresa que termina el giro de sus actividades, hubiese existido sólo en el ejercicio en el cual ocurre el cese de las actividades, las rentas o cantidades que corresponda al comunero, socio o accionista se afectarán con el IGC como ingresos de ese ejercicio, de acuerdo con las normas generales que regulan a dicho tributo, es decir, deberá incorporar dichas rentas a la Renta Bruta Global de ese ejercicio.

Igual procedimiento se aplicará cuando la tasa promedio señalada, no sea posible determinarla, ya sea porque el empresario, titular, comunero, socio o accionista en esos períodos tributarios no estuvo obligado a declarar IGC o quedó exento o no gravado respecto del citado tributo personal.

Finalmente, cabe señalar que el promedio de las tasas marginales más altas de la escala del IGC que afectaron al empresario individual, titular, comunero, socio o accionista, en los términos antes descritos, se determinará expresando dicha alícuota en cifras enteras, eliminando las fracciones inferiores a cinco décimos y elevando al entero superior las de cinco décimos o más.

**ii) Créditos imputables al IGC determinado en virtud del N° 3, del artículo 38 bis de la LIR.**

De conformidad al N° 1, del artículo 38 bis de la LIR, las empresas o sociedades sujetas al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, entenderán atribuidas a sus propietarios, titulares, comuneros, socios o accionistas, las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de término de giro, las cuales podrán o no tener derecho a crédito por IDPC.

Las mencionadas personas se gravarán con el IGC, con derecho al crédito por IDPC establecido en el artículo 56 N° 3 de la LIR, que se encuentre acumulado en la empresa, en el registro SAC, sea que tenga o no derecho a devolución. El crédito por IDPC a que se refiere la norma antes señalada, es aquel existente a la fecha de término de giro y que se controla en el registro SAC a que se refiere la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Para la determinación de las rentas atribuidas que deben considerar los contribuyentes, así como los créditos por IDPC a que tienen derecho, se considerarán las reglas señaladas en las letras a) y b) anteriores, según corresponda.

Si el IGC que resulte de aplicar la tasa promedio de las tasas marginales es mayor a la suma de los créditos por IDPC anotadas en el SAC, la diferencia de impuesto se debe declarar como tal. Si la situación fuere a la inversa, el remanente de crédito deberá imputarse a otras obligaciones tributarias del mismo ejercicio o solicitar su devolución siempre que no se trate de un crédito que no da derecho a reembolso por una norma expresa.

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

### **3) Término de giro de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos.**

Los N°s 2, 3, 5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con la letra b), del N° 9, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, regulan la tributación de las rentas o cantidades acumuladas o retenidas en las empresas que tributan en la primera categoría con renta efectiva, determinada según contabilidad completa sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, que ponen término a su giro dando el aviso conforme al artículo 69 del Código Tributario, o que, por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5° de tal norma, este Servicio pueda liquidar o girar los impuestos respectivos cuando ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo.

Al igual que en el caso de las empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, considerando que los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos pueden mantener rentas o cantidades originadas en el régimen general de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, acumuladas en los registros FUT, FUNT y FUR, como también retiros en exceso determinados hasta el 31 de diciembre de 2014, cuyo tratamiento tributario se encuentra regulado en las normas transitorias de la Ley N°20.780<sup>52</sup>, el análisis de esta norma legal, se efectuará distinguiendo entre aquellos contribuyentes que no mantienen saldos de este tipo de rentas o cantidades, de aquellos que si los mantienen.

---

<sup>52</sup> Las instrucciones sobre esta materia están contenidas en Circular N°10 de 2015, aplicable para los años comerciales 2015 y 2016. Respecto del tratamiento tributario de los saldos FUT, FUNT o FUR, y de los retiros en exceso que se mantengan en las empresas o sociedades a partir del año comercial 2017, se deberá aplicar lo instruido en la letra C), de la presente Circular.



**a) Término de giro de empresas que no mantienen rentas acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.**

En estos casos, serán aplicables las normas contenidas en los N°s 2, 3, 5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR.

**i) Rentas o cantidades sujetas a la tributación que establece el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.**

Para establecer las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, la empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos deberá determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro, considerando el valor positivo del CPT determinado a esa fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la referida ley.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán rebajar del CPT, previamente incrementado con el monto de los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 y que se mantengan pendientes de tributación a la fecha de término de giro, todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con el IGC o IA, según corresponda, o que tengan un tratamiento tributario especial. En todo caso, la diferencia que se determine del procedimiento que se expone, no podrá ser inferior a las utilidades tributables acumuladas que mantenga el contribuyente en el registro FUT. Es decir, la suma mínima que deberá formar parte de la base imponible al momento del término de giro de la empresa, la constituirá el saldo acumulado en el registro FUT.

Concepto	Monto
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.	\$ (+)
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores (todas estas 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).	\$ (-)
100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, 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.	\$ (+)
<b>Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.</b>	<b>\$ (=)</b>

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 cantidades que se encuentran retenidas o acumuladas en la empresa que mantienen su tributación pendiente.

Como se observa en el cuadro 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.

Las rentas o cantidades así determinadas se considerarán retiradas, remesadas o distribuidas a sus propietarios, titulares de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, comuneros, socios o accionistas de acuerdo al porcentaje de participación social que les corresponda en las utilidades de la empresa o sociedad que cesa sus actividades, o en su defecto, en la proporción que hayan aportado efectivamente el capital, o éste haya sido suscrito cuando no se hubiere aportado siquiera una parte de éste, conforme al respectivo contrato social o estatuto, y en el caso de comunidades en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

**ii) Tributación que afecta a las rentas o cantidades determinadas al término de giro de la empresa.**

Las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos que pongan término a su giro, tributarán sobre las rentas o cantidades que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas, determinadas conforme a lo indicado en el numeral i) anterior, con un impuesto del 35%. Lo anterior, sin perjuicio de la opción que contempla el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, según se analiza en la letra c) siguiente.

Tales empresas, podrán deducir del impuesto de 35% recién señalado, el saldo del crédito por IDPC existente a la fecha de término de giro en el registro SAC, establecido en la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR y el crédito total disponible contra impuestos finales CTDIF a que se refieren los artículos 41 A y 41 C, que se mantenga acumulado separadamente en dicho registro, los cuales en un 100% deberán incrementar la base imponible del señalado tributo. Sin embargo, el crédito por IDPC sujeto a restitución registrado en el numeral ii), de la referida letra d), del N°2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, se aplicará en este caso sólo hasta un monto equivalente al 65% de tal cantidad.

Así por ejemplo, si tenemos que:

Las rentas o cantidades acumuladas al término de giro pendientes de tributación son :  
\$1.000.000  
El crédito por IDPC acumulado en el SAC con obligación de restitución es<sup>53</sup> : \$  
300.000

Impuesto a pagar al término de giro:

Base Imponible : \$1.000.000 + \$300.000 = \$1.300.000

<sup>53</sup> Saldo del crédito acumulado en el registro a que se refiere el numeral ii), de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a la fecha de término de giro.

Tasa	: 35%
Impuesto	: \$455.000
Crédito por IDPC	: \$195.000 = (\$300.000 x 65%)
Saldo a pagar	: \$260.000

Cabe hacer presente que el impuesto de \$455.000, a declarar y pagar por la empresa, sociedad o comunidad, es sin perjuicio de la reliquidación del IGC por las rentas o cantidades que les correspondan por el término de giro practicado, a la que tienen derecho los propietarios, titulares de una EIRL, socios, accionistas o comuneros respectivos, domiciliados o residentes en Chile, en los términos establecidos en el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR. En tal caso, el impuesto de 35% pagado, constituirá crédito en contra del impuesto personal reliquidado antes señalado, con o sin derecho a devolución, según corresponda, de acuerdo a la forma en que el referido impuesto haya sido financiado con créditos por IDPC acumulados en la empresa que tenían o no derecho a devolución. En todo caso se aclara que el impuesto de 35% a invocar como crédito previamente debe incorporarse como incremento en la base imponible del IGC reliquidado.

En el caso que luego de imputar los créditos señalados en contra del impuesto de 35% por el término de giro, se produzca un exceso de dichos créditos, tal cantidad no podrá ser imputada a ninguna otra obligación tributaria, y tampoco dará derecho a devolución.

El impuesto de 35%, afecta a la empresa que pone término de giro, y ella como sujeto pasivo del citado impuesto, deberá declararlo y pagarlo dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del Código Tributario. En el mismo plazo indicado, deberán declarar y pagar también el IDPC y el impuesto único con tasa 40% sobre las partidas del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, así como los demás impuestos anuales que correspondan al ejercicio en el que cesan las actividades. De la suma a pagar por los impuestos señalados anteriormente, se podrán rebajar los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dichas obligaciones tributarias de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95 de la LIR. Los excedentes que se produzcan de los mencionados pagos, producto de la imputación señalada, podrá solicitarse su devolución en la forma prevista en el inciso 4°, del artículo 97 de la LIR.

El saldo de impuestos no cubierto con los pagos provisionales mensuales, deberá pagarse debidamente reajustado de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al término de giro (fecha de balance o cierre del ejercicio) y el mes anterior a aquel en que legalmente deba pagarse el tributo conforme al plazo señalado en el artículo 69 del Código Tributario.

**iii) Rentas o cantidades determinadas al término de giro que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas a propietarios, titulares de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1 LIR, socios, comuneros o accionistas contribuyentes de la primera categoría.**

Las rentas o cantidades pendientes de tributación determinadas al término de giro, por regla general, son rentas que no deben ser incluidas en las bases imponibles de los impuestos finales IGC o IA, ya que dicha tributación se satisface con el pago del impuesto de 35% que efectúa la empresa. No obstante lo anterior, según se ha señalado, el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, permite la posibilidad de reliquidar la determinación del impuesto definitivo

tratándose de propietarios, titulares de una EIRL, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del IGC, según se analizará en la letra c) siguiente.

Sin embargo, de conformidad al inciso 4°, del N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, en el evento que los propietarios, titulares de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1 LIR, comuneros, socios o accionistas de la empresa que cesa en sus actividades, sean a su vez contribuyentes de la primera categoría sujetos al régimen de renta atribuida o al régimen de imputación parcial de créditos, deberán incorporar como crédito por IDPC al registro SAC que establecen las letras d), del N° 4, de letra A), y el numeral i)<sup>54</sup>, de la letra d), del N° 2, de letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según sea el régimen de tributación de que se trate, una cantidad equivalente a la proporción que resulte de aplicar el porcentaje de participación social que les corresponda en las utilidades de la empresa que cesa sus actividades, o en su defecto, en la proporción que hayan aportado efectivamente el capital, o éste haya sido suscrito cuando no se hubiere aportado siquiera una parte de éste, de acuerdo al respectivo contrato social o estatuto, y en el caso de comunidades en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate, al monto del impuesto de 35% que haya declarado y pagado la empresa o sociedad sobre las rentas o cantidades pendientes de tributación al término de giro. Dicho crédito por IDPC deberá ser incorporado a tales registros al término del ejercicio respectivo, sin aplicar reajuste alguno, para ser asignado a los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA, según corresponda, según las normas e instrucciones que se aplican para cada caso.

Es importante destacar, que si el impuesto de 35% fue pagado total o parcialmente con créditos por IDPC sin derecho a devolución, en esa misma calidad deberán ser incorporados a los registros mencionados, debido que la forma en que se paga el impuesto no cambia su calidad de crédito por IDPC.

Continuando con el ejemplo expuesto en el numeral ii) anterior, la sociedad posee dos socios, cada uno con participación en las utilidades equivalente al 50%. Además, uno de ellos es contribuyente de la primera categoría sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, y por lo tanto, este último deberá incorporar en el registro a que se refiere el numeral i), de la letra d), del N° 2, de dicha norma legal, la siguiente cantidad:

Las rentas o cantidades acumuladas al término de giro incrementadas con crédito por IDPC	:
\$1.300.000	
50% participación del socio de la primera categoría	: \$
650.000	
Crédito por IDPC a incorporar al registro SAC (\$650.000 x 35%)	: \$
227.500	

Este impuesto declarado y pagado por la empresa que termina su giro, constituirá el crédito por IDPC sin obligación de restitución.

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

**b) Término de giro de empresas que mantienen rentas acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR, o retiros en exceso pendientes de imputación.**

---

<sup>54</sup> Crédito sin obligación de restituir.

La letra b), del N° 9, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, regula la forma en que las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos que cesen en sus actividades a contar del 1° de enero de 2017 y que mantengan rentas acumuladas en cualquiera de los registros FUT, FUR y FUNT, o bien, mantengan retiros en exceso, deberán determinar las rentas o cantidades acumuladas pendientes de tributación a la fecha de término de giro.

**i) Rentas o cantidades sujetas a la tributación que establece el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.**

Para establecer las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, la empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos deberá determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro, considerando el valor positivo del CPT determinado a esa fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la referida ley.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán rebajar del CPT, previamente incrementado con el monto de los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 y que se mantengan pendientes de tributación a la fecha de término de giro, todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con el IGC o IA, según corresponda, o que tengan un tratamiento tributario especial. En todo caso, la diferencia que se determine del procedimiento que se expone, no podrá ser inferior a las utilidades tributables acumuladas que mantenga el contribuyente en el registro FUT. Es decir, la suma mínima que deberá formar parte de la base imponible al momento del término de giro de la empresa, la constituirá el saldo acumulado en el registro FUT.

Concepto	Monto
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 de 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 <sup>55</sup> )	\$ (-)
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	\$ (-)

<sup>55</sup> 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, modificada por el literal (ii) de la letra a) del N°5 del artículo 8° de la Ley N°20.899.

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 N° 20.780.	
100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, 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 de la LIR, 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.	\$ (+)
<b>Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.</b>	<b>\$ (=)</b>

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 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 (STC) por IDPC y el 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.

Las rentas o cantidades así determinadas se considerarán retiradas, remesadas o distribuidas a sus propietarios, titulares de EIRL, contribuyentes del artículo 58 N° 1, comuneros, socios o accionistas de acuerdo al porcentaje de participación social que les corresponda en las utilidades de la empresa o sociedad que cesa sus actividades, o en su defecto, en la proporción que hayan aportado efectivamente el capital, o éste haya sido suscrito cuando no se hubiere aportado siquiera una parte de éste, conforme al respectivo contrato social o estatuto, y en el caso de comunidades en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

## ii) **Tributación que afecta a las rentas o cantidades determinadas al término de giro de la empresa.**

Las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos que pongan término a su giro, tributarán sobre las rentas o cantidades que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas, determinadas conforme a lo indicado en el numeral i) anterior, con un impuesto del 35%. Lo anterior, sin perjuicio de la opción que contempla el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, según se analiza en la letra c) siguiente.

Tales empresas, podrán deducir del impuesto de 35% recién señalado, el saldo del crédito por IDPC existente a la fecha de término de giro en el registro SAC, establecido en la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR y el crédito total disponible contra impuestos finales a que se refieren los artículos 41 A y 41 C, que se mantenga acumulado separadamente en dicho registro, los cuales en un 100% deberán incrementar la base imponible del señalado tributo. Sin embargo, el crédito por IDPC sujeto a restitución registrado en el numeral ii), de la letra d) antes indicada, se aplicará en este caso sólo hasta un monto equivalente al 65% de tal cantidad.

No obstante lo anterior, además de los créditos señalados en el párrafo precedente, la empresa podrá imputar en contra del 35% que determine, el saldo total de créditos (STC) por IDPC y el 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 incrementar en un 100% la base imponible que afecta al impuesto que establece el N°2, del artículo 38 de la LIR.

Los créditos señalados en el párrafo anterior deberán ser asignados en la forma indicada en el numeral ii), de la letra c), del N°1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780. Es decir, en primer término, se asignará el crédito que se genere sobre rentas gravadas a contar del 1° de enero de 2017, y luego el saldo de crédito que se mantenga acumulado al 31 de diciembre de 2016, el que se asignará con una tasa<sup>56</sup> que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo (TEF), multiplicando por cien, el resultado de dividir el saldo total de crédito por IDPC (STC) por el saldo total de las utilidades tributables (STUT) que se mantenga en el registro FUT, comenzando por el crédito cuyo excedente da derecho a devolución y luego por aquel que no otorga tal derecho<sup>57</sup>.

En términos prácticos, en primer lugar los contribuyentes deberán convertir en base imponible los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, dividiendo tales cantidades por el factor de la tasa de 25,5% o 27% según corresponda (0,342281 o 0,369863). A continuación, la cantidad obtenida de la operación descrita se rebajará de la base imponible de término de giro, para luego multiplicar la diferencia obtenida por la tasa efectiva de créditos (TEF) que el contribuyente mantenga en el registro SAC.

Por ejemplo:

Rentas que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas	: \$1.000.000.-
Crédito por IDPC acumulado a contar del 01.01.2017 con restitución	: \$ 200.000.-
Crédito por IDPC acumulado hasta el 31.12.2016	: \$ 100.000.-
Tasa efectiva de crédito (TEF), del registro FUT	: 17,2%

En primer lugar, se expresará el crédito de \$200.000 en su equivalente a la base imponible a través de la siguiente operación:

---

<sup>56</sup> Con todo, dicha tasa no podrá exceder de la que se determine conforme al N°3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

<sup>57</sup> Las instrucciones sobre la forma de cálculo de este crédito se encuentran en la letra c), del N° 2.3, de la letra C), de la presente circular.

$$\$200.000 / 0,369863^{58} = \$540.741.-$$

De acuerdo al cálculo anterior, del \$1.000.000.- que se entiende retirado, remesado o distribuido, \$540.741.-, tienen derecho al crédito por IDPC acumulado en el SAC a contar del 1° de enero de 2017, y los \$459.259.- restantes (\$1.000.000 - \$540.741) tendrán derecho al crédito por IDPC acumulado en el SAC proveniente de renta gravadas hasta el 31 de diciembre de 2016, con tasa 17,2%, estos es: \$78.993.- (459.259 x 17,2%). En caso de que este último crédito así determinado exceda la suma acumulada de \$100.000, se asignará como crédito esta última cantidad.

Finalmente, el CTDIF acumulado al 31 de diciembre de 2016 y aún existente a la fecha de término de giro, se asignará a los propietarios, titulares de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N°1 LIR, comuneros, socios o accionistas en la misma proporción en que se haya entendido retirada, remesada o distribuidas las rentas determinadas al término de giro, aplicando sobre dichas cantidades una tasa de crédito de 8% sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la renta previamente incrementada en el monto del crédito por IDPC que le corresponda. En todo caso el CTDIF no podrá ser superior al saldo que se mantenga registrado separadamente en el SAC.

En el evento que la cantidad que resulte de la aplicación de los factores de crédito sobre la renta o cantidad que se entiende retirada, remesada o distribuida sea mayor al crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, el contribuyente que cesa en sus actividades podrá imputar como crédito por IDPC contra el impuesto de 35% sólo hasta completar dicho saldo acumulado.

En el caso que luego de imputar los créditos señalados en contra del impuesto de término de giro, se produzca un exceso de dicho crédito, sea que provenga de créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 o del crédito generado a contar del 1° de enero de 2017<sup>59</sup>, tal cantidad no podrá ser imputada a ninguna otra obligación tributaria, y tampoco dará derecho a devolución.

El impuesto de 35%, afecta a la empresa que pone término de giro, y ella como sujeto pasivo del citado impuesto, deberá declararlo y pagarlo dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del Código Tributario. En el mismo plazo indicado, deberán declarar y pagar también el IDPC y el impuesto único con tasa 40% sobre las partidas del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, así como los demás impuestos anuales que correspondan al ejercicio en el que cesen las actividades.

De la suma a pagar por los impuestos señalados anteriormente, se podrán rebajar los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dichas obligaciones tributarias de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95 de la LIR. Podrá solicitarse la devolución de los excedentes que se produzcan de los mencionados pagos, producto de la imputación señalada, en la forma prevista en el inciso 4°, del artículo 97 de la LIR.

---

<sup>58</sup>  $[27\% / (100\% - 27\%)] = (27\% / 73\%) = 0,369863$ .

<sup>59</sup> Ambos son controlados en forma separada en el registro SAC.



El saldo de impuestos no cubierto con los pagos provisionales mensuales, deberá pagarse debidamente reajustado de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al término de giro (fecha de balance o cierre del ejercicio) y el mes anterior a aquel en que legalmente deba pagarse el tributo conforme al plazo señalado en el artículo 69 del Código Tributario.

**iii) Tributación sobre las rentas acumuladas en el FUR.**

El párrafo final, de la letra b), del N° 9, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, establece que las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos que pongan término a su giro, deberán considerar como retiradas<sup>60</sup> las rentas o cantidades acumuladas en el registro FUR, correspondientes a retiros que fueron reinvertidos en dicha entidad con motivo de la adquisición de acciones de pago o aportes a la sociedad respectiva, según hubiere correspondido. Por lo tanto, los socios o accionistas que hayan efectuado tales inversiones, deberán considerar dichas cantidades como retiradas en la determinación de la base imponible de los impuestos IGC o IA, según corresponda, dependiendo de si tales inversiones fueron financiadas con rentas afectas a dichos impuestos, rentas exentas de IGC, ingresos no constitutivos de renta, o rentas afectas al IDPC en carácter de único, según el caso.

Si las cantidades que deben considerarse como retiradas corresponden a rentas afectas a IGC o IA, que se gravaron en su oportunidad también con el IDPC, tal tributo podrá imputarse como crédito en contra de los impuestos personales en los términos establecidos en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, según el texto vigente de esas normas al 31 de diciembre de 2016.

En el caso que las inversiones en cuestión hayan sido financiadas con rentas exentas del IGC, las cantidades que deben ser consideradas como retiradas deberán ser incluidas en la renta bruta global del socio o accionista afecto a dicho tributo, sólo para los efectos de aplicar la escala progresiva del impuesto, en los términos del N° 3 del artículo 54 de la LIR.

Finalmente, cabe señalar que a estas rentas o cantidades no les resulta aplicable la opción de reliquidación que establece el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, puesto que la norma transitoria señalada anteriormente, regula de manera expresa la tributación que les afecta, y no contempla esta posibilidad.

**iv) Rentas o cantidades determinadas al término de giro que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas a propietarios, titulares, contribuyentes del artículo 58 N°1 LIR, socios, comuneros o accionistas contribuyentes de la primera categoría.**

Al respecto, resultan aplicables las mismas instrucciones señaladas en el numeral iii), de la letra a) anterior.

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

---

<sup>60</sup> De acuerdo a la tributación establecida en el N° 2, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

**c) Opción por declarar las rentas o cantidades acumuladas en las empresas al término de giro como afectas al IGC considerando sobre ellas una tasa promedio de dicho tributo.**

De conformidad al N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, el empresario, titular, comunero, socio o accionista de la empresa que ponga término a su giro, podrán optar por gravar las rentas determinadas a esa fecha, en la proporción que le corresponde, con una tasa equivalente al promedio de las tasas marginales más altas del IGC que los hayan afectado en los seis ejercicios comerciales consecutivos anteriores al cese de actividades de la empresa.

Los contribuyentes que tienen derecho a esta opción, son aquellos que tienen la propiedad o participan directamente en la propiedad de empresas o sociedades sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, por las rentas o cantidades que se entienden retiradas o distribuidas al término de giro, conforme a las reglas del N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.

**i) Determinación de la tasa promedio que pueden optar por aplicar.**

Al respecto, resultan aplicables las mismas instrucciones señaladas con anterioridad, contenidas en el numeral i), de la letra c), del N° 2) anterior.

**ii) Créditos imputables al IGC determinado en virtud del N° 3, del artículo 38 bis de la LIR.**

De conformidad al N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, los propietarios, titulares, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, podrán imputar en contra del IGC que resulte de la reliquidación efectuada conforme a esta letra c), el crédito por IDPC establecido en el artículo 56 N° 3, de la LIR, el cual se otorgará con tasa de 35% bajo la condición de que tales rentas o cantidades hayan sido afectadas a nivel de la empresa o sociedad que cesó sus actividades, con el impuesto que establece el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.

El crédito por IDPC señalado en el párrafo anterior, deberá incrementar las rentas declaradas, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso final, del N° 1, del artículo 54 de la LIR. Para el cálculo del referido crédito, los propietarios, titulares, comuneros, socios o accionistas deberán dividir el monto neto de las rentas señaladas por el factor 0,65, obteniendo así directamente el valor de las rentas incrementadas en el monto del mencionado crédito, con tasa de 35% (Factor = 0,53846).

Si de la imputación del crédito por IDPC referido en contra del IGC que se determine en la reliquidación antes señalada quedare un remanente, éste podrá ser rebajado de otros impuestos que el contribuyente declare en ese mismo ejercicio, y si aún permaneciera un excedente, podrá solicitarse su devolución de acuerdo a la modalidad dispuesta por el artículo 97 de la LIR, en la medida que las características del crédito imputado así lo permitan. Lo anterior, por cuanto el impuesto de 35% pagado por la empresa, constituirá crédito por IDPC en contra del impuesto personal, con o sin derecho a devolución, según corresponda, de acuerdo a la forma en que el referido impuesto de 35% haya sido financiado con créditos por IDPC acumulados en la empresa que tenía o no derecho a devolución.

En el anexo de esta Circular se acompaña el Ejemplo N° 8 sobre esta materia.

**4) Valor de costo para fines tributarios que corresponde a los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas que terminan su giro<sup>61</sup>.**

El N° 6, del artículo 38 bis de la LIR, establece una norma de control respecto de los valores tributarios correspondientes a los bienes adjudicados a los dueños, comuneros, socios o accionistas de una empresa, comunidad o sociedad, con ocasión de la liquidación o disolución de la misma.

De esta manera, el valor de costo tributario que deberán considerar los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad que termina su giro, sea que ésta se encuentre acogida al régimen de renta atribuida o al régimen de imputación parcial de créditos, respecto de los bienes que le sean adjudicados en la liquidación o disolución de la misma, corresponderá al valor tributario considerado por tales empresas en la determinación de su CPT al término de giro.

Lo anterior, resulta aplicable aun cuando el valor asignado en la adjudicación respectiva, resulte ser una cantidad distinta a la señalada precedentemente. Es decir, por ejemplo, si conforme a los acuerdos entre los socios accionistas o comuneros o lo establecido en los estatutos, éstos deberán recibir activos de la empresa en calidad de retiro de utilidades, dividendos, devoluciones de capital o con motivo de la adjudicación de bienes en la liquidación respectiva, todos ellos de acuerdo a su valor de mercado determinado en la oportunidad que corresponda, ello no obsta a que de acuerdo a la LIR tales activos tendrán como valor de adquisición o costo para fines tributarios, el mismo valor que tenían en la entidad que puso término de giro. Lo anterior se explica porque es precisamente hasta dicho monto, es decir, hasta el monto del capital propio tributario de esa entidad, que se aplica la tributación al término de giro.

En consecuencia, para los efectos de aplicar por ejemplo, las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR, las de depreciación del artículo 31 N° 5 y 5 bis de la misma ley, o bien, para determinar el costo tributario deducible al momento de la enajenación posterior del bien de que se trate, los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad que termina su giro deberán considerar el valor tributario de tales bienes utilizado para el cálculo del CPT de la empresa, comunidad o sociedad que cesa en sus actividades.

Para los efectos anteriores, la empresa deberá certificar al adjudicatario respectivo, en la forma y plazo que establezca este Servicio mediante resolución, el valor tributario de los bienes adjudicados, documento que respaldará el costo o gasto que genere el activo a los nuevos propietarios de los bienes de que se trate.

**G) MODIFICACIONES A OTROS CUERPOS LEGALES, CON EL OBJETO DE ADECUARLOS A LOS NUEVOS RÉGIMENES GENERALES DE TRIBUTACIÓN, EFECTUADAS POR EL ARTÍCULO 17 DE LA LEY N° 20.780.**

El artículo 17 de la Ley N° 20.780, realizó una serie de modificaciones a distintos cuerpos legales, principalmente con el objeto de adecuar tales normas a la incorporación de los nuevos regímenes generales de tributación en la LIR.

---

<sup>61</sup> De acuerdo al N° 6, del artículo 38 bis de la LIR.

Al respecto, cabe tener presente que:

- El N° 1, del artículo 17 de la Ley N°20.780, sustituyó los artículos 81, 82 y 86 de la Ley N° 20.712<sup>62</sup>, que regula la administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales, también conocida como Ley Única de Fondos. Por su parte, el N° 9 del mismo artículo 17, modificó el artículo primero transitorio de la Ley N° 20.190 sobre normas para los fondos de inversión de capital de riesgo. Finalmente, al artículo 1°, N° 51 de la Ley N°20.780, modificó el artículo 108 de la LIR, sobre la tributación del mayor valor obtenido en el rescate o enajenación de cuotas de fondos mutuos.

Todas estas modificaciones rigen a contar del 1° de enero de 2017, y las instrucciones de este Servicio sobre la materia serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto.

-El N° 2, del artículo 17 de la Ley N° 20.780, fue eliminado por la letra b) del N°4 del artículo 8° de la Ley N°20.899.

- El N° 3, del artículo 17 de la Ley N°20.780, modificó el artículo 48 del Código del Trabajo, modificación que ya fue instruida por este Servicio en la Circular N° 62 de 2014.

- Por su parte, el N° 10 del artículo 17 de la Ley N°20.780, modificó la Ley N° 19.882, adecuando la referencia legal relacionada con el régimen de explotación de bienes raíces agrícolas bajo la renta presunta que contenía, para que ciertos contribuyentes que cumplan con los requisitos para acogerse a este régimen de acuerdo al artículo 34 de la LIR, puedan optar por tributar bajo el sistema de contabilidad agrícola simplificada establecido a través del Decreto Supremo N° 344, del Ministerio de Hacienda. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 37 de 2015 y serán complementadas por una nueva Circular que incluirá las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899.

- El N° 11, del artículo 17 de la Ley, deroga algunos artículos transitorios de la Ley N° 18.985, en relación con los artículos 20 N° 1 y 34 de la LIR, modificación que ha sido instruida en Circular N° 37 de 2015, sobre régimen de renta presunta, y serán complementadas por una nueva Circular que incluirá las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899.

- El N° 12, del artículo 17 de la Ley N°20.780, sustituyó el N° 11, del artículo 17, del Decreto Ley N° 824 de 1974, en relación con las Cooperativas. Dicha modificación fue instruida por este Servicio en la Circular N° 62 de 2014.

- Por último, el N° 13, del artículo 17 de la Ley N°20.780, derogó el artículo 13 de la Ley N° 18.768, que permitía otorgar el carácter de pago provisional al IA establecido en los artículos 59 y 60 de la LIR, pagado por asesorías técnicas prestadas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, modificación que ya fue instruida por este Servicio en la Circular N° 1 de 2015

En consecuencia, a continuación se instruye respecto de las modificaciones introducidas por los N°s 4, 5, 6, 7 y 8, del artículo 17 de la Ley N°20.780.

---

<sup>62</sup> Esta norma legal posteriormente fue modificada por el N° 4., del artículo 8°, de la Ley N° 20.899, de 2016.

## **1) Modificaciones introducidas al artículo 2°, de la Ley N° 19.149 de 1992.**

El N° 4, del artículo 17 de la Ley N° 20.780, modificó el inciso 3°, del artículo 2°, de la Ley N° 19.149 de 1992, que establece un régimen preferencial aduanero y tributario para las comunas de Porvenir y Primavera de la Provincia de Tierra del Fuego, de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, y modifica el Decreto Supremo N° 341 de 1977 del Ministerio de Hacienda, y otros cuerpos legales.

La modificación analizada consistió en agregar, a continuación de las expresiones *“impuesto global complementario o del adicional”*, las siguientes: *“por las rentas que retiren, les remesen, distribuyan o se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”* y en reemplazar la expresión *“Ley sobre Impuesto a la Renta”*, por las palabras *“misma ley”*.

Ahora bien, la Ley N° 19.149, establece en su artículo 2° una exención del IDPC de la LIR, sobre las utilidades devengadas o percibidas por las empresas que cumplan los requisitos y las características determinadas en el artículo 1° de la misma Ley. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 36 de 1992, las cuales resultan aplicables en lo pertinente, considerando las modificaciones posteriores a dicha norma y las que se analizan en la presente Circular.

No obstante la referida exención, los contribuyentes propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas indicadas, igualmente tienen derecho a utilizar en la determinación del IGC o IA, según corresponda, el crédito por IDPC establecido en el N° 3 del artículo 56 de la LIR, o en el artículo 63 de la misma ley, sobre las rentas que retiren, les remesen, distribuyan, o se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17 N° 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la LIR, considerándose para este solo efecto que las rentas referidas han estado afectadas con el referido IDPC.

La aplicación del referido crédito por IDPC procederá en consecuencia sobre las rentas que deban afectarse con el IGC o IA, considerando el régimen de tributación al cual esté sujeta la empresa respectiva, ya sea que tribute bajo el régimen de renta atribuida o en el régimen de imputación parcial de créditos, aplicándose las instrucciones de este Servicio sobre la determinación del crédito por IDPC contenidas en la presente Circular, en la parte que resulte pertinente.

Dicho crédito por IDPC se aplicará con la tasa del IDPC vigente en el ejercicio comercial en que las rentas sean retiradas, remesadas, distribuidas desde la empresa o atribuidas por ésta, según el caso, aplicando el incremento por el crédito por IDPC establecido en los incisos finales de los artículos 54 N°1, 58 N°2 y 62 de la LIR (salvo en el caso de la renta atribuida), y sin que el eventual excedente de dicho crédito que resulte tenga derecho a devolución.

Al respecto, se precisa que la modificación analizada no alteró el régimen de franquicias ya existente en la Ley N° 19.149, sino que vino a precisar que tratándose del crédito por IDPC, éste se otorga también por las rentas propias que la empresa atribuya a sus propietarios.<sup>63</sup>

## **2) Modificaciones introducidas al artículo 2°, de la Ley N° 18.392 de 1985.**

---

<sup>63</sup> Y por las atribuidas de terceros en el caso especial del Empresario Individual.

El N° 5, del artículo 17 de la Ley N°20.780, modificó el inciso 3°, del artículo 2° de la Ley N° 18.392 de 1985, que establece un régimen preferencial aduanero y tributario para el territorio de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena.

La modificación consistió en agregar, a continuación de las expresiones “*impuesto global complementario o del adicional*” las siguientes: “*por las rentas que retiren, les remesen, distribuyan o se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la Ley sobre Impuesto a la Renta*” y en reemplazar la expresión “*ley sobre Impuesto a la Renta*”, por las palabras “*misma ley*”.

Al respecto, cabe señalar que la Ley N° 18.392 establece en su artículo 2° una exención del IDPC de la LIR, sobre las utilidades devengadas o percibidas por las empresas que cumplan los requisitos y las características determinadas en el artículo 1° de la misma Ley. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 48 de 1985, las cuales resultan aplicables en lo pertinente considerando las modificaciones posteriores a dicha norma y las que se analizan en la presente Circular.

No obstante la referida exención, los contribuyentes propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas indicadas, igualmente tienen derecho a utilizar en la determinación del IGC o IA, según corresponda, el crédito por IDPC establecido en el N° 3 del artículo 56 de la LIR, o en el artículo 63 de la misma ley, sobre las rentas que retiren, les remesen, distribuyan, o se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17, N°7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la LIR, el crédito por IDPC establecido en el N°3 del artículo 56 o en el artículo 63, ambos de la LIR, considerándose para este solo efecto que las rentas referidas han estado afectadas con el referido IDPC.

La aplicación del referido crédito por IDPC procederá en consecuencia sobre las rentas que deban afectarse con el IGC o IA, considerando el régimen de tributación al cual esté sujeta la empresa respectiva, ya sea que tribute bajo el régimen de renta atribuida o en el régimen de imputación parcial de créditos, aplicándose las instrucciones de este Servicio sobre la determinación del crédito por IDPC contenidas en la presente Circular, en la parte que resulte pertinente.

Dicho crédito por IDPC se aplicará con la tasa del IDPC vigente en el ejercicio comercial en que las rentas sean retiradas, remesadas, distribuidas desde la empresa o atribuidas por ésta, según el caso, aplicando el incremento por el crédito por IDPC establecido en los incisos finales de los artículos 54 N°1, 58 N°2 y 62 de la LIR (salvo en el caso de la renta atribuida), y sin que el eventual excedente de dicho crédito que resulte tenga derecho a devolución.

Finalmente, se precisa que la modificación analizada no alteró el régimen de franquicias ya existente en la Ley N° 18.392, sino que vino a precisar que tratándose del crédito por IDPC, éste se otorga también por las rentas propias que la empresa atribuya a sus propietarios.<sup>64</sup>

### **3) Modificaciones efectuadas al artículo 23, del Decreto con Fuerza de Ley N° 341 de 1977.**

---

<sup>64</sup> Y por las atribuidas de terceros en el caso especial del Empresario Individual.

El N° 6, del artículo 17 de la Ley N°20.780, modificó el inciso 2°, del artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341 de 1977, del Ministerio de Hacienda, sobre Zonas Francas, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado se encuentra contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 2001, del Ministerio de Hacienda.

La modificación consistió en agregar, a continuación del punto aparte del inciso 2°, del artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley citado, que pasa a ser punto seguido, lo siguiente: *“No obstante la referida exención, los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su impuesto global complementario o adicional por las rentas que se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la ley sobre Impuesto a la Renta, el 50% del crédito establecido en el número 3 del artículo 56 o del 63 de la misma ley, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”*

El inciso 2°, del artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, establece una exención del IDPC de la LIR, sobre las utilidades devengadas o percibidas por las sociedades administradoras y los usuarios que se instalen dentro de las Zonas Francas. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 95 de 1978, las cuales resultan aplicables en lo pertinente considerando las modificaciones posteriores a dicha norma y las que se analizan en la presente Circular.

Al respecto, se precisa que la modificación analizada no alteró la referida exención, sino que instituyó un beneficio adicional para los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas referidas acogidas a las disposiciones del Decreto con Fuerza de Ley N° 341 que sean contribuyentes de impuestos finales, IGC o IA, ya que a pesar de continuar aplicándose la exención del IDPC, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas respectivas, tendrán derecho a utilizar en la determinación del IGC o IA, según corresponda, el crédito por IDPC establecido en el N° 3 del artículo 56 de la LIR, o en el artículo 63, ambos de la LIR, sobre las rentas propias que les atribuyan y por las rentas atribuidas por terceros que gocen del mismo beneficio tributario, que sean atribuidas a la empresa y que ésta a su vez deba también atribuir a sus propietarios, todo ello, en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17 N° 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la LIR, considerándose para este solo efecto que las rentas referidas han estado afectadas con el IDPC.

Dicho crédito por IDPC, corresponderá sólo al 50% del crédito por IDPC determinado conforme a las reglas señaladas en el párrafo anterior, aplicándose para tal efecto, la tasa del IDPC vigente en el ejercicio comercial en que las rentas sean atribuidas, sin que sea aplicable el incremento por el crédito por IDPC establecido en los incisos finales de los artículos 54 N°1, 58 N°2 y 62 de la LIR, y sin que el eventual excedente de dicho crédito por IDPC que resulte tenga derecho a devolución.

Finalmente, se precisa que la modificación analizada no alteró el régimen de franquicias ya existente en el Decreto con Fuerza de Ley N° 341, sino que vino a establecer el derecho al crédito por IDPC, aun cuando se aplique la exención de dicho tributo sobre las rentas propias que la empresa atribuya a sus propietarios, y por las rentas atribuidas por terceros<sup>65</sup> que gocen del mismo beneficio tributario, que sean atribuidas a la empresa y que ésta a su

---

<sup>65</sup> Rentas atribuidas de terceros en el caso especial del Empresario Individual.

vez deba también atribuir a sus propietarios. Dicho crédito es equivalente al 50% del crédito por IDPC determinado conforme a las normas señaladas.

#### **4) Modificaciones efectuadas al artículo 2°, de la Ley N° 19.709 de 2001.**

El N° 7, del artículo 17 de la Ley N°20.780, sustituyó el inciso 2°, del artículo 2°, de la Ley N° 19.709 de 2001, que establece un régimen de zona franca industrial de insumos, partes y piezas para la minería en la comuna de Tocopilla en la II Región, por el siguiente: *“No obstante la referida exención, los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su impuesto global complementario o adicional por las rentas que se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la ley sobre Impuesto a la Renta, el 50% del crédito establecido en el N°3 del artículo 56° o del 63° de la misma ley, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”*.

La Ley N° 19.709 establece en su artículo 2° una exención del IDPC de la LIR, sobre las rentas devengadas o percibidas por las empresas que cumplan los requisitos y las características determinadas en el artículo 1° de la misma ley. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en las Circulares N°s 48 de 2001 y 25 de 2002, las cuales resultan aplicables en lo pertinente considerando las modificaciones posteriores a dicha norma y las que se analizan en la presente Circular.

Al respecto, se puede señalar que la Ley sustituyó el inciso 2°, del artículo 2° de la Ley N° 19.709, que impedía efectuar reinversiones en los términos de la letra c), del N° 1, de la letra A, del artículo 14 de la LIR<sup>66</sup> a los socios de las empresas acogidas a la referida ley. La modificación en análisis no significa que los propietarios de las empresas acogidas a la Ley N° 19.709, puedan a partir de la modificación, efectuar reinversiones, ya que la sustitución del referido inciso comienza a regir a contar del 1° de enero de 2017, fecha en que ya no existirá el mecanismo de reinversión establecido en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a esa fecha, razón por la cual se elimina dicho concepto de la norma analizada.

Por otra parte, la norma modificatoria incorporó un beneficio adicional para los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas acogidas a la Ley N°19.709 que sean contribuyentes de impuestos finales, IGC o IA, ya que a pesar de continuar aplicándose la exención del IDPC, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas respectivas, tendrán derecho a utilizar en la determinación del IGC o IA, según corresponda, el crédito por IDPC establecido en el N° 3 del artículo 56 de la LIR, o en el artículo 63, ambos de la LIR, sobre las rentas propias que les atribuyan y por las rentas atribuidas por terceros que gocen del mismo beneficio tributario, que sean atribuidas a la empresa y que ésta a su vez deba también atribuir a sus propietarios, todo ello, en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17 N° 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la LIR, considerándose para este solo efecto que las rentas referidas han estado afectadas con el IDPC.

Dicho crédito por IDPC, corresponderá sólo al 50% del crédito por IDPC determinado conforme a las reglas señaladas en el párrafo anterior, aplicándose para tal efecto, la tasa del IDPC vigente en el ejercicio comercial en que las rentas sean atribuidas, sin que sea aplicable el incremento por el crédito por IDPC establecido en los incisos finales de los

---

<sup>66</sup> De acuerdo a su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.



artículos 54 N°1, 58 N°2 y 62 de la LIR, y sin que el eventual excedente de dicho crédito por IDPC que resulte tenga derecho a devolución.

Finalmente, se precisa que la modificación analizada no alteró el régimen de franquicias ya existente en la Ley N° 19.709, sino que vino a establecer el derecho al crédito por IDPC, aun cuando se aplique la exención de dicho tributo sobre las rentas propias que la empresa atribuya a sus propietarios, y por las rentas atribuidas por terceros<sup>67</sup> que gocen del mismo beneficio tributario, que sean atribuidas a la empresa y que ésta a su vez deba también atribuir a sus propietarios. Dicho crédito es equivalente al 50% del crédito por IDPC determinado conforme a las normas señaladas.

## **5) Modificaciones efectuadas al artículo 1°, de la Ley N° 19.420 de 1995.**

El N° 8, del artículo 17 de la Ley N°20.780, modificó el inciso 2°, del artículo 1°, de la Ley N° 19.420 de 1995, que establece incentivos para el desarrollo económico de las Provincias de Arica y Parinacota, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado se encuentra contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2001, del Ministerio de Hacienda.

La modificación analizada consistió en eliminar las expresiones *“excepcionados de lo dispuesto en la primera parte de la letra d), del número 3°, de la letra A) del artículo 14 y en el artículo 84, ambos de la ley sobre Impuesto a la Renta, de modo que podrá retirar, remesar o distribuir en cualquier ejercicio las rentas o utilidades que se determinen por dichos años comerciales, a la vez que estarán”*.

Al respecto, cabe señalar que la Ley N° 19.420 establece en su artículo 1° un beneficio tributario para los contribuyentes que declaren el IDPC de la LIR sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, consistente en un crédito por las inversiones que efectúen en las provincias de Arica y Parinacota destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en esas provincias, cumpliéndose los requisitos establecidos en la misma ley. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en las Circulares N°s 50 de 1995, 64 de 1996, 46 de 2000 y 48 de 2008, las cuales resultan aplicables en lo pertinente considerando las modificaciones posteriores a dicha norma y las que se analizan en la presente Circular.

De acuerdo con lo establecido en el inciso 2°, de la citada disposición legal, también pueden acogerse a este beneficio los contribuyentes acogidos al régimen preferencial establecido en el artículo 27 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341 del Ministerio de Hacienda, esto es, las empresas industriales manufactureras instaladas o que se instalen en Arica, siempre y cuando para los efectos de invocar dicho crédito, se sometan a todas las normas que regulan el referido crédito, y a su vez, renuncien a la exención de IDPC que las favorece en virtud de dicha norma, y declaren y paguen este tributo, a contar del año comercial en el cual tengan derecho a imputar el citado crédito.

En relación a estos últimos contribuyentes, la Ley no altera el régimen de franquicias establecido en la Ley N° 19.420, sino que sólo elimina la referencia a dos normas de la LIR que permitían retirar las utilidades acogidas a este régimen sin considerar el orden de imputación que se establecía en la letra d), del N° 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según el texto de esta norma hasta el 31 de diciembre de 2016 y permitía también

---

<sup>67</sup> Rentas atribuidas de terceros en el caso especial del Empresario Individual

suspender los pagos provisionales mensuales establecidos en el artículo 84 de la LIR bajo ciertos supuestos.

No obstante lo anterior, el numeral XV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, estableció que los contribuyentes acogidos al régimen preferencial establecido en el artículo 27 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, que hubieren efectuado inversiones acogidas a la Ley N° 19.420, afectándose con el IDPC en los períodos en que hubieren hecho uso del crédito establecido en el artículo 1° de esa ley, podrán, respecto de los retiros, remesas o distribuciones que efectúen a contar del año comercial 2017, siempre que deban imputarse al Fondo de Utilidades Tributables que establecía el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, mantenerse excepcionados del orden de imputación que establecía la primera parte, de la letra d), del N° 3, de la letra A), de dicha disposición, de modo que tales cantidades no se sujetarán al orden de imputación establecido en la citada norma legal, pudiendo imputarse a elección del contribuyente, a las rentas o utilidades acogidas al régimen de la Ley N° 19.420 o las acogidas a la exención de IDPC que establece el Decreto con Fuerza de Ley N° 341, cuando ambas se mantengan acumuladas dentro del registro FUT, según corresponda.

### **III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.**

Las normas legales de que trata la presente Circular, rigen, como regla general, a contar del 1° de enero de 2017, sin perjuicio de las reglas especiales de vigencia y transición que consideran las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, y se indican en cada uno de los casos analizados.

Las instrucciones de este Servicio sobre las materias analizadas, rigen a partir de su publicación en extracto en el Diario Oficial, en concordancia con la vigencia de las normas legales señaladas.

Saluda a Ud.,

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**  
**DIRECTOR**

JAR/CFS/LGS/PCT

**DISTRIBUCIÓN:**

- AL BOLETÍN
- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO
- OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA