

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 10.- 17.2014 SN 136.2014 ID
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 30 de enero de 2015.-
MATERIA: Instruye sobre las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta que se indican, efectuadas por la Ley N° 20.780 y que rigen a contar del 1° de enero de 2015.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA 6(12)00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA REF. LEGAL: Artículos segundo, numerales 1); 3); 4); 5); 6); 9); 10) y 11), y tercero, numeral I.-, N°s 4.-, 7.-, y 8.-, ambos de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, y Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1°, del Decreto Ley N° 824 de 1974.

I.- INTRODUCCIÓN.

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

Si bien los cambios más profundos que efectúa la Ley, al régimen de tributación que contempla la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), rigen a contar del 1° de enero de 2017, igualmente se introducen otras modificaciones que entran en vigencia desde el 1° de enero de 2015.

Además, la Ley considera también la aplicación de una serie de normas transitorias a partir del 1° de enero de 2015, con el objeto de regular diversas situaciones tributarias que se producen con motivo de las modificaciones al texto de la LIR que se analizan.

Por tanto, a través de la presente Circular, se imparten las instrucciones sobre las modificaciones que se indican, efectuadas a la Ley sobre Impuesto a la Renta, por los artículos segundo numerales 1); 3); 4); 5); 6); 9); 10) y 11), y tercero, numeral I.-, N°s 4.-, 7.-, y 8.-, ambos de las disposiciones transitorias de la Ley, y que rigen todas ellas, a contar del 1° de enero de 2015.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

- 1) **Resumen de las modificaciones efectuadas a la LIR por la Ley N° 20.780, cuyas instrucciones se imparten a través de la presente Circular.**

NORMA DE LA LEY N° 20.780	MATERIA OBJETO DE MODIFICACIÓN	PÁGINA CIRCULAR
N° 1), del artículo segundo de las disposiciones transitorias.	Sustituye el artículo 14 de la LIR, sobre tributación de las rentas de la Primera Categoría, con los impuestos Global Complementario o Adicional.	2
N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias.	Tratamiento tributario de los excesos de retiros que se determinen al 31.12.2014.	7
N° 3), del artículo segundo de las disposiciones transitorias.	Sustituye el N° 7, del artículo 17 de la LIR, sobre tratamiento tributario de las devoluciones de capital social y sus reajustes.	22

N° 4), del artículo segundo de las disposiciones transitorias.	Elimina parte del párrafo 2°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, sobre forma de determinar el costo tributario para el cálculo del mayor valor en la enajenación de derechos sociales o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, que hagan los socios o accionistas, a la empresa o sociedad respectiva.	24
N° 7, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias.	Tratamiento tributario de la enajenación de derechos sociales y de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, en la situación que se indica.	25
N° 8, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias.	Tratamiento tributario de la enajenación de derechos sociales adquiridos con ocasión de la transformación de una sociedad anónima en sociedad de personas, en la situación que se indica.	25
N° 5), del artículo segundo de las disposiciones transitorias.	Reemplaza el párrafo 2°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR, sobre utilidades o cantidades a las cuales se imputan las pérdidas tributarias del ejercicio.	26
N° 6), del artículo segundo de las disposiciones transitorias.	Sustituye el artículo 38 bis de la LIR, sobre tributación aplicable en caso de término de giro.	27
N° 9), del artículo segundo de las disposiciones transitorias.	Modificaciones al N° 1, del artículo 54 de la LIR, sobre determinación de la base imponible del Impuesto Global Complementario.	32
N° 10), del artículo segundo de las disposiciones transitorias.	Modificaciones al artículo 62 de la LIR, sobre determinación de la base imponible del Impuesto Adicional.	33
N° 11), del artículo segundo de las disposiciones transitorias.	Modificaciones al artículo 74 N° 4 de la LIR, sobre retención de impuesto a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.	34

2) Sustitución del artículo 14 de la LIR¹.

Si bien la Ley sustituyó completamente el artículo 14 de la LIR, las modificaciones efectuadas a dicha norma legal, dicen relación con las siguientes materias:

- A) Rentas o cantidades sobre las cuales quedarán gravados con el Impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional (IA), según proceda, los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, socios de sociedades de personas, comuneros y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, de empresas o contribuyentes obligadas a declarar según contabilidad completa.
- B) Situación tributaria de los retiros en exceso que se determinen al 31 de diciembre de 2014.
- C) Tratamiento tributario y registro de las reinversiones.
- D) Situaciones tributarias en los casos de reorganización empresarial que se indica.

A continuación se instruye sobre cada una de las materias señaladas:

¹ Modificación efectuada a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, por el N° 1), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley. En el N° 1, del Anexo N° 1, se adjunta el texto del artículo 14 de la LIR, modificado a contar del 1° de enero de 2015.

A) Rentas o cantidades sobre las cuales quedarán gravados con el IGC o IA, según proceda, los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, socios de sociedades de personas, comuneros y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, de empresas o contribuyentes obligadas a declarar según contabilidad completa.

Hasta el 31 de diciembre de 2014, los retiros o remesas provenientes de empresas o contribuyentes de la letra A), del artículo 14 de la LIR, vale decir, de contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva según contabilidad completa, efectuados por empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, socios de sociedades de personas, comuneros y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, quedaban gravados con IGC o IA, según correspondiera, sólo hasta completar el monto de las utilidades tributables registradas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

Para tales efectos, se entendían incorporados al registro FUT al término del ejercicio respectivo, siempre que los retiros o remesas excedieran las sumas anotadas en dicho registro, las cantidades a que se refiere el inciso 3°, del N° 5, del artículo 31 de la LIR, conformadas por la diferencia entre la depreciación acelerada por sobre la normal, (denominado Fondo de Utilidades Financieras (FUF)²), y luego, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participara la empresa de la que se efectuaba el retiro o remesa (denominado FUT devengado)³.

Cuando los retiros o remesas excedían las cantidades referidas en los párrafos anteriores, éstos se imputaban a las cantidades anotadas en el registro del Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT), comenzando por las rentas exentas de IGC o IA, luego imputándose a los ingresos no constitutivos de renta del contribuyente, y finalmente, a las rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, en carácter de único a la renta.

En caso que tales sumas no fueren suficientes para cubrir los retiros o remesas, se producían los denominados “retiros en exceso”, cantidades que quedaban registradas como pendientes de tributación, considerándose efectuados en él o los ejercicios siguientes, una vez que se determinarán rentas tributables o no tributables en el FUT, FUF, FUT devengado o FUNT, según correspondiere, de acuerdo al orden de imputación que la propia norma establecía.

Ahora bien, conforme con el nuevo texto del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, los contribuyentes señalados deberán tributar con el IGC o IA, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título retiren desde la empresa o sociedad respectiva, vale decir, sin importar el monto de las utilidades tributables acumuladas en el FUT, en concordancia con lo establecido en los artículos 54 N° 1, 58 N° 1, 60 inciso 1° y 62 de la LIR.

De acuerdo a ello, y en armonía con el cambio sustantivo indicado, se eliminó la disposición en virtud de la cual, en el régimen de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, se debía considerar dentro de las utilidades tributables de la empresa, el FUT devengado, esto es, las rentas devengadas en otras empresas en las que ésta participaba, cuando el monto de los retiros de un ejercicio excedían el FUT y FUF.

También se eliminó del texto del artículo 14 de la LIR, el concepto de “retiros en exceso”, su tratamiento tributario y las reglas que establecían la forma de asignar en forma proporcional los retiros del ejercicio a los socios de una sociedad, cuando el monto total anual de los retiros o remesas excedían el FUT, FUF, FUT devengado y FUNT de la sociedad. En todo caso, se hace presente que la Ley regla dentro

² Cantidades conocidas como “FUF” o “Fondo de Utilidades Financieras”, conformadas por la diferencia entre la depreciación acelerada por sobre la normal, cuando el contribuyente aplica el régimen de depreciación acelerada. Las instrucciones sobre la materia fueron impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 65 de 2001.

³ Cantidades conocidas como “FUT devengado”, cuyas instrucciones fueron impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 60 de 1990.

de sus normas transitorias, la situación tributaria de los retiros en exceso que se registren o mantengan en la empresa o sociedad respectiva al 31 de diciembre de 2014⁴.

a) Rentas gravadas con IGC o IA, a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

Los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, socios de sociedades de personas, comuneros y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, tributarán con el IGC o IA, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título retiren o remesen al extranjero, desde empresas o contribuyentes que se encuentren obligados a declarar el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

En efecto, conforme con las nuevas disposiciones señaladas, y en concordancia con lo establecido en los artículos 54 N° 1, 58 N° 1, 60 inciso 1° y 62, todos de la LIR, dichos contribuyentes deberán incorporar a la base imponible del IGC o IA, según proceda, el monto total de las cantidades que retiren o remesen durante el ejercicio, que provengan de empresas o contribuyentes obligados a tributar con el IDPC sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, independientemente del monto o saldo del FUT existente en dichas empresas o determinado por tales contribuyentes al término del mismo ejercicio; excepto naturalmente, respecto de aquellos retiros o remesas que se efectúen con cargo a rentas exentas de dichos impuestos, a ingresos no constitutivos de renta o a rentas gravadas con el IDPC en carácter de impuesto único a la renta, sin perjuicio de que las primeras deban igualmente incorporarse como parte de la renta bruta del IGC, para los fines de la progresividad del impuesto, conforme al artículo 54 N° 3 de la LIR.

b) Reajustabilidad de los retiros o remesas, para su inclusión en la base imponible del IGC o IA.

Para los fines de su incorporación a la base imponible del IGC o IA, y su afectación con tales tributos, las referidas cantidades retiradas o remesadas deberán reajustarse de acuerdo al porcentaje de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el período comprendido entre el mes que antecede a aquel en que se efectuó el retiro o remesa y el mes de noviembre del año respectivo, ello en conformidad a lo dispuesto en el inciso penúltimo del N° 3, del artículo 54 e inciso 1°, del artículo 62, ambos de la LIR, respectivamente.

c) Monto hasta el cual se gravan las cantidades retiradas o remesadas.

Si bien, tal como ya se indicó, una de las modificaciones más relevante efectuadas a la letra A), del artículo 14 de la LIR, respecto de los contribuyentes indicados, consistió en considerar gravadas las cantidades retiradas o remesadas, a cualquier título, independientemente del saldo de FUT o FUF registrados en la empresa o contribuyente del IDPC de la cual se efectúa el retiro o remesa respectivo, ello no significa que dichos retiros o remesas deban igualmente tributar si se imputan a rentas exentas, a ingresos no constitutivos de renta o a rentas gravadas con el IDPC en carácter de impuesto único a la renta.

De esta manera, y de acuerdo al orden de imputación que se indica en la letra d) siguiente, los retiros o remesas pueden resultar gravados con el IGC o IA, según corresponda, o bien, pueden quedar exentos o no gravados con los referidos tributos.

d) Oportunidad en que se define la situación tributaria de los retiros o remesas, forma y orden de imputación de los mismos, y tributación que les afecta.

Los retiros o remesas que se efectúen a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, definen su situación tributaria al término del año comercial respectivo, imputándose a las rentas o cantidades indicadas en esta letra. Para tales efectos, se reajustarán en la forma señalada en la letra b) anterior, y se imputarán de acuerdo al orden cronológico en que éstos se realizaron durante el ejercicio, comenzando por los retiros o remesas más antiguos efectuados en dicho período.

Ahora bien, la letra d), del N° 3°.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, establece que los retiros o remesas referidos se imputarán, en primer término, a las rentas, utilidades o cantidades afectas al IGC

⁴ En los incisos 1° y 5°, del N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, se regla la situación entre el 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

o IA, comenzando por las más antiguas, con derecho al crédito por IDPC que corresponda de acuerdo a la tasa del referido tributo que les haya afectado. En el caso que resultare un exceso de retiros o remesas, éste será imputado a las rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos, exceptuada la revalorización del capital propio no correspondiente a utilidades, que sólo podrá ser retirada conjuntamente con el capital, al efectuarse una disminución de éste o al término del giro.

Se hace presente, de acuerdo a lo que se explica con mayor detalle en la letra B) siguiente, que en caso que al 31 de diciembre de 2014 la empresa registre retiros en exceso⁵, éstos se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que ésta obtenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016. Si las utilidades tributables determinadas en el año tributario 2015 no fueran suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, el remanente se entenderá retirado en el ejercicio siguiente o en los subsiguientes en que se produzcan utilidades tributables. Para estos efectos, el referido exceso se reajustará según la variación que experimente el IPC entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se efectuaron los retiros y el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se entiendan retirados. Los retiros en exceso se imputarán una vez que se hayan determinado las utilidades tributables en la forma indicada en la letra a), del N° 3°, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, esto es, una vez que se hayan imputado los retiros o remesas efectivos realizados durante el ejercicio respectivo. En consecuencia, los retiros en exceso se imputarán a continuación de los retiros o remesas efectivos del ejercicio.

Conforme con lo establecido por las disposiciones señaladas, los retiros o remesas efectuados a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016 por los empresarios individuales; contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR; socios de sociedades de personas; comuneros y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, desde sus respectivas empresas obligadas a declarar el IDPC sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, y los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 que los mismos registren en la empresa, se imputarán al término del ejercicio respectivo, siguiendo el orden de prelación o de imputación que se indica a continuación.

i) En primer lugar, a las cantidades registradas en el FUT al término del año comercial respectivo.

Dicha imputación se efectuará considerando el remanente del registro FUT proveniente del ejercicio inmediatamente anterior reajustado por la variación anual del IPC según lo establecido por el N° 1, del artículo 41 de la LIR, sumadas las cantidades a que se refiere la letra a), del N° 3°, de la letra A), del artículo 14 de la LIR que hayan sido percibidas o devengadas durante el ejercicio, según corresponda, imputada la pérdida tributaria que se hubiere determinado en dicho período, si correspondiere, y descontadas las cantidades a que se refiere el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR⁶. Dicha imputación se efectuará comenzando por las utilidades más antiguas anotadas en el citado registro, con derecho al crédito por IDPC que corresponda de acuerdo a la tasa del referido tributo que les haya afectado⁷.

Los retiros o remesas que resulten así imputados, se gravarán con el IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC que procediere de acuerdo a lo indicado.

⁵ También debe considerarse que de acuerdo a lo establecido en el N° 4.-, del numeral 11.-, del N° I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, los contribuyentes sujetos al IDPC sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1° de enero de 2013 y que al término del año comercial 2014 registren retiros en exceso, podrán optar por gravar una parte o el total de dichos retiros en exceso, siempre que éstos se hubieren efectuado con anterioridad al 31 de diciembre de 2013. Dicha opción podrá ser ejercida durante el año comercial 2015, y el impuesto que tendrá el carácter de único y sustitutivo deberá ser declarado y pagado en la forma establecida en la Resolución Exenta N° 128 de 2014 de este Servicio, aplicando una tasa de 32%. Con el impuesto declarado y pagado por la empresa o sociedad respectiva, se extinguirán las obligaciones tributarias que pudieran afectar a los socios que hubieren efectuado dichos retiros o sus cesionarios, o de las sociedades anónimas o en comandita por acciones que deban pagar el impuesto único establecido en el artículo 21 de la LIR, cuando se hubiere efectuado una transformación de sociedades, en su caso. Todo ello, de acuerdo a lo instruido por este Servicio mediante la Circular N° 70 de 2014.

⁶ En el N° 1, del Anexo N° 2 de la presente Circular, se acompaña el detalle de las utilidades tributables y otros ingresos o partidas e imputaciones de los retiros o remesas, en el caso de empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, sociedades de personas, comunidades y sociedades en comandita por acciones, respecto de los socios gestores, que deben conformar el registro FUT de este tipo de contribuyentes a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, así como la forma de determinar el registro FUNT de los contribuyentes a partir de esa fecha.

⁷ Este Servicio instruyó mediante la Circular N° 66 de 1997, sobre la forma de registrar las rentas generadas u obtenidas por la empresa para efectos de distinguir sobre su antigüedad al momento de imputar los retiros o remesas de utilidades.

ii) En segundo lugar, a las cantidades registradas en el FUF al término del año comercial respectivo.

En caso que las cantidades registradas en el FUT conforme a lo indicado en el numeral i) anterior, no alcancen a cubrir los retiros o remesas referidos, el total de ellos, o el saldo no cubierto, según el caso, se imputará a las cantidades registradas en el FUF en la oportunidad señalada. Para tal efecto, se considerará el saldo de FUF proveniente del ejercicio inmediatamente anterior reajustado por la variación anual del IPC, sumadas o restadas las cantidades que correspondan a la diferencia entre la depreciación acelerada por sobre la normal, según proceda⁸. En este caso, se entenderán incorporadas al FUT, las cantidades anotadas en el FUF necesarias para cubrir el monto de los retiros o remesas referidos, hasta agotar el saldo de este último registro.

Se hace presente que la aplicación del régimen de depreciación establecido en el N° 5 bis, del artículo 31 de la LIR, también corresponde a una depreciación acelerada que sólo debe considerarse para los efectos del IDPC, no así para los efectos del artículo 14 de la misma ley, conforme a las reglas generales establecidas en el N° 5, del mismo artículo. De acuerdo a ello, las diferencias que se determinen entre la depreciación acelerada según el artículo 31 N° 5 bis, por sobre la normal, también se incorporan al FUF⁹.

Los retiros o remesas que resulten imputados a las cantidades señaladas en este numeral, se gravarán con el IGC o IA, según corresponda, sin derecho al crédito por IDPC, puesto que tales sumas no se han gravado con el referido tributo.

iii) En tercer lugar, a las cantidades registradas en el FUNT al término del año comercial respectivo.

En caso que las cantidades registradas en el FUT y FUF, conforme a lo indicado en los numerales i) y ii) anteriores, no alcancen a cubrir los retiros o remesas referidas, el total de ellos, o el saldo no cubierto, según el caso, se imputará a las cantidades registradas en el FUNT al término del año comercial respectivo.

Para estos efectos, se considerará el remanente del saldo de utilidades anotadas en el FUNT, proveniente del ejercicio inmediatamente anterior reajustado por la variación anual del IPC, sumadas o restadas las cantidades que correspondan anotar o rebajar del mismo registro¹⁰.

La imputación sobre las cantidades registradas en el FUNT, se efectuará en el orden que se indica, sobre las siguientes cantidades:

- (i)** Rentas exentas del IGC. Los retiros o remesas que resulten imputados a estas cantidades, no se afectarán con el IGC, sin perjuicio que deban igualmente incluirse en la base imponible de dicho tributo para los efectos de calcular su progresividad, conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 54 de la LIR, con derecho al crédito por IDPC en el caso que las rentas se hubieren afectado con el referido tributo. Los retiros o remesas efectuados por contribuyentes sin domicilio o residencia en el país, que resulten imputados a estas cantidades, igualmente se afectarán con el IA respectivo, con derecho al crédito por IDPC, en caso que dichas utilidades se hubieran afectado con el citado tributo. Lo anterior, por cuanto sólo se liberan del IA aquellas rentas que se encuentren exentas expresamente del referido impuesto, no así cuando éstas se liberan solamente del IGC.
- (ii)** Ingresos no constitutivos de renta en virtud de lo dispuesto por el artículo 17 de la LIR. Los retiros o remesas que resulten imputados a estas cantidades, no se afectarán con el IGC o IA, y tampoco deberán incluirse en la base imponible de los referidos tributos.

⁸ Se reitera que las instrucciones de este Servicio sobre la forma de determinar estas diferencias correspondientes al FUF se encuentran contenidas en la Circular N° 65 de 2001.

⁹ El N° 5 bis, del artículo 31 de la LIR, fue introducido por la letra f), del número 15), del artículo 1° de la Ley, y entró en vigencia a contar del 1° de octubre de 2014, de acuerdo a lo previsto en el numeral XII), del artículo tercero, en concordancia con la letra a), del artículo primero, ambos de las disposiciones transitorias de la Ley. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 62 de 2014.

¹⁰ Las instrucciones de este Servicio sobre las cantidades que deben registrarse en el FUNT se encuentran contenidas en las Circulares N°s 60 de 1990 y 68 de 2010. En el N° 2, del Anexo N° 2, se acompaña un cuadro que detalla la forma de determinar el FUNT.

- (iii) Rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en el carácter de Impuesto Único a la renta, establecido en el inciso 3°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR. Al igual que en el caso indicado en el numeral (ii) anterior, los retiros o remesas que resulten imputados a estas cantidades, no se afectarán con el IGC o IA, y tampoco deberán incluirse en la base imponible de los referidos tributos.

Se hace presente que, en virtud de las modificaciones introducidas por la Ley a la letra A), del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015, en ningún caso se considerará el FUT devengado, esto es, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro o remesa. Tampoco deberá aplicarse proporcionalidad alguna, en caso que los retiros o remesas efectuados por los socios de una sociedad de personas, o por los socios gestores de una sociedad en comandita por acciones, o por los comuneros en el caso de una comunidad, excedieran el monto de las cantidades registradas en el FUT, FUF y FUNT de la sociedad o comunidad respectiva, puesto que según se ha señalado, la situación tributaria del total de los retiros o remesas efectuados en el ejercicio se define en el mismo período, de modo que el saldo no cubierto debe afectarse con el IGC o IA, según corresponda, imputándose a las cantidades señaladas precedentemente, en el orden cronológico en que se efectuaron durante el año comercial respectivo.

iv) Tributación de los retiros o remesas que no resulten imputados al FUT, FUF o FUNT.

En caso que los retiros o remesas, efectuados a contar del 1° de enero de 2015, no resulten imputados al FUT, FUF o FUNT, el total de ellos, o el saldo no cubierto, según el caso, igualmente se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, en el mismo ejercicio en que éstos se efectúen, y sin derecho al crédito por IDPC, puesto que tales sumas no se han gravado con el citado tributo. Este régimen de tributación se aplicará en todo caso, salvo cuando los retiros o remesas en cuestión, resulten imputados al capital social aportado a la empresa y sus reajustes, siempre que se efectúe con ocasión de una disminución y devolución formal del capital social, en los términos establecidos en el N° 7, del artículo 17 de la LIR y el artículo 69 del Código Tributario, situación que se instruye de manera específica en el N° 3 siguiente de la presente Circular.

Por su parte, los retiros en exceso que registren al 31 de diciembre de 2014, que no se hayan acogido al pago del impuesto único y sustitutivo que establece el N° 4, del número 11.-, del N° I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, y que no resulten imputados al FUT, FUF o FUNT al 31 de diciembre de 2015, según corresponda, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en la letra a), del N° 3°.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, en la oportunidad, forma y orden de imputación señalados en esta letra d). Si las utilidades tributables determinadas en los años tributarios 2016 o 2017 no fueran suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, el remanente se entenderá retirado en el ejercicio siguiente o en los subsiguientes en que se produzcan utilidades tributables¹¹.

B) Situación tributaria de los retiros en exceso que se determinen al 31 de diciembre de 2014.

De acuerdo con lo señalado en la letra d), de la letra A) precedente, la situación tributaria de los retiros o remesas que efectúen estos contribuyentes, queda definida en el mismo ejercicio en que éstos se realicen, puesto que el IGC o IA, según corresponda, se aplica sobre las cantidades que a cualquier título retiren o remesen desde la empresa o sociedad respectiva.

Por tanto, a contar del 1° de enero de 2015, no se podrán generar nuevos retiros en exceso, razón por la cual se elimina toda la regulación que existía sobre la materia en el texto del artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, lo que aparece de manifiesto en el nuevo texto de dicho artículo, vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016. No obstante lo anterior, dicha regulación se incorpora en el N° 4, del número I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, con el objeto de precisar el tratamiento tributario que debe darse a los retiros en exceso que se hayan determinado hasta el 31 de diciembre de 2014.

De esta manera, cabe analizar cuál es la situación tributaria de los retiros en exceso que se determinen a esta última fecha.

¹¹ La situación tributaria de los retiros en exceso que aún se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2016, se regula en los incisos 2° y siguientes, del N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, y será instruido por este Servicio en la Circular que se refiera a los regímenes generales de tributación vigentes a contar del 1° de enero de 2017.

a) Determinación de retiros en exceso hasta el 31 de diciembre de 2014.

Cuando los retiros o remesas que se hayan efectuado hasta el 31 de diciembre de 2014, excedan el saldo de FUT o FUF determinado hasta esa oportunidad, para los efectos de la aplicación del IGC o IA, se considerará dentro de éste el FUT devengado, esto es, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro. Luego de ello, se considerarán las cantidades registradas en el FUNT de la empresa hasta esa fecha.

En el caso que los retiros o remesas en su conjunto excedan el monto del FUT, FUF, FUT devengado y FUNT, incluyendo las rentas o cantidades generadas en el mismo ejercicio, cada socio o comunero, según corresponda, tributará considerando la proporción que representen sus retiros o remesas en el total de ellos, respecto de dicha utilidad.

De esta manera, los retiros o remesas que se efectúen en exceso de las cantidades señaladas en el párrafo anterior, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en la letra a), del N° 3°.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015, lo que se explica en la letra c) siguiente.

En el caso que el socio hubiere enajenado el todo o parte de sus derechos en la sociedad respectiva, el retiro o remesa en exceso se entenderá hecho por el o los cesionarios en la proporción correspondiente. Si el cesionario es una sociedad anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, éstas deberán pagar el impuesto a que se refiere el inciso 1°, del artículo 21 de la misma Ley, sobre el total del retiro que se le imputa, en el o los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables. Si el cesionario es una sociedad de personas, las utilidades que le correspondan por aplicación del retiro que se le imputa se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades. Si alguno de éstos es una sociedad, se deberán aplicar nuevamente las normas anteriores, gravándose las utilidades que se le imputan con el impuesto del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, o bien, entendiéndose retiradas por sus socios y así sucesivamente, según corresponda, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables. En el caso de transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, ésta deberá pagar el impuesto del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, según lo señalado, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación. Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad de personas se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas¹².

Para estos efectos, las empresas deberán mantener una identificación de los retiros en exceso que se mantienen pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2014, individualizando al socio o cesionario que efectuó dichos retiros y la fecha en que ello ocurrió, todo ello para los fines de su correcta imputación posterior y control de la tributación que les afecte. Además, las empresas deben anualmente informar a este Servicio los retiros o remesas que se hayan efectuado, así como aquellos que se mantienen en exceso, pendientes de tributación hasta el 31 de diciembre de 2014¹³.

¹² Las instrucciones de este Servicio sobre la forma de determinar los retiros en exceso y su tributación, mientras se encuentren pendientes y hasta el 31 de diciembre de 2014, están contenidas en las Circulares N°s 60 de 1990 y 40 de 1992.

¹³ Mediante su información en el Código 320 del Recuadro N° 6 sobre datos del FUT, de la declaración anual de impuesto a la renta (Formulario 22). Las empresas individuales de responsabilidad limitada; sociedades de personas, sociedades de hecho, sociedades en comandita por acciones y comunidades que soportan los retiros realizados por sus propietarios, socios, socios gestores o comuneros, durante el ejercicio respectivo, deben anualmente informar a este Servicio los retiros efectuados por éstos, la individualización del socio que los efectuó y la fecha en que esto ocurrió, mediante la presentación de la declaración jurada N° 1886, establecida por la Resolución Exenta N° 6.835 de 1993 y sus modificaciones posteriores, todas las cuales se encuentran publicadas en la página web www.sii.cl.

b) Opción transitoria de pago de un impuesto único y sustitutivo sobre los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, efectuados con anterioridad al 31 de diciembre de 2013¹⁴.

La Ley también contempla un mecanismo opcional y transitorio de tributación sobre los retiros en exceso que se mantengan en la empresa al 31 de diciembre de 2014, y que se hubieren efectuado con anterioridad al 31 de diciembre de 2013, el cual opera a través del pago de un impuesto único con tasa de 32%, sustitutivo del IGC o IA, que hubiere afectado al propietario, comunero o socio que efectuó dichos retiros, o a sus cesionarios, o bien, sustitutivo del impuesto único del 35% que establece el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, que afectaría a una sociedad anónima o en comandita por acciones que se ha transformado desde una sociedad de personas que mantenía retiros en exceso pendientes de tributación.

Con la declaración y pago del impuesto único y sustitutivo de 32% por parte de la empresa o sociedad respectiva, se extinguirán las obligaciones tributarias que pudieran afectar al empresario, propietario o a los socios que hubieren efectuado dichos retiros en exceso, o sus cesionarios, en caso que se hubiere efectuado la cesión de los derechos sociales respectivos, o de las sociedades anónimas o en comandita por acciones que deban pagar el impuesto único establecido en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, cuando se hubiere efectuado la transformación de una sociedad de personas, en su caso.

De esta manera, los retiros en exceso que se incorporen en la base imponible, y sobre los cuales se declare y pague oportunamente el impuesto único y sustitutivo de 32%, deberán rebajarse del registro de retiros en exceso que debe mantenerse en el FUT, reajustados por la variación del IPC entre el último día del mes anterior al del pago del impuesto y el último día del mes de noviembre de 2015, eliminándose de aquellos pendientes de tributación, puesto que han cumplido con ella, mediante la declaración y pago del impuesto único y sustitutivo. De acuerdo con ello, en lo sucesivo, tales retiros en exceso no se considerarán como pendientes de tributación.

Para estos efectos, deberá rebajarse del total de retiros efectuados por cada socio con anterioridad al 31 de diciembre de 2013, que están formando parte del saldo de retiros en exceso al 31 de diciembre de 2014, la proporción que represente el monto acogido al impuesto único y sustitutivo sobre el total de retiros en exceso originados con anterioridad al 31 de diciembre de 2013.

c) Situación tributaria del saldo de retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, que no se hayan acogido a lo dispuesto en la letra b) anterior.

Los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 de acuerdo a lo señalado en la letra a) anterior, que se acojan durante el año comercial 2015 al pago del impuesto único y sustitutivo de 32% señalado en la letra b) precedente, se rebajarán de saldo de retiros en exceso pendientes de tributación, puesto que han cumplido con ella, mediante la declaración y pago del impuesto único y sustitutivo. El saldo de los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, que no se hayan acogido durante el año 2015 al referido pago opcional y transitorio, tendrán el siguiente tratamiento tributario, hasta el 31 de diciembre de 2016:

i) El monto determinado por concepto de retiros en exceso al 31 de diciembre de 2014, sólo podrá ser incrementado a partir del 1° de enero de 2015, por la actualización que contempla la propia norma en análisis, vale decir, su actualización por la variación que experimente el IPC entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se efectuaron los retiros y el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se entiendan retirados de acuerdo a lo que se analiza. En otras palabras, a partir del 1° de enero de 2015, los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, sólo podrán ser sujetos de actualizaciones y de imputaciones a las rentas o cantidades indicadas en la letra d), de la letra A) precedente.

Precisado lo anterior, es conveniente también resaltar que el monto de retiros en exceso determinado al 31 de diciembre de 2014, no será considerado formando parte de los retiros o remesas del ejercicio siguiente, como ocurría en aplicación del anterior texto del artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014. Así las cosas, a partir del 1° de enero de 2015, el monto de los retiros en exceso,

¹⁴ Conforme a lo dispuesto en el número 4.-, del N° 11.-, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley. Las instrucciones de este Servicio y un ejemplo sobre la materia, se encuentran contenidas en la Circular N° 70 de 2014, complementada mediante la Resolución Exenta N° 128 de 2014.

en forma independiente, debe ser imputado hasta su total extinción en los términos indicados en la letra d), de la letra A) anterior.

ii) Los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en la letra a), del N° 3°.-, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, en la oportunidad, forma y orden de imputación señalada en la letra d), de la letra A) anterior, afectándose con la tributación allí dispuesta.

De esta manera, si las utilidades tributables determinadas en el año tributario 2015 no fueran suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, el remanente se entenderá retirado en el ejercicio siguiente o en los subsiguientes en que se produzcan utilidades tributables.

Para estos efectos, el referido exceso se reajustará según la variación que experimente el IPC entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se efectuaron los retiros o remesas y el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se entiendan retirados de acuerdo a lo que se explica.

De acuerdo con ello, para los fines de determinar durante los años comerciales 2015 y 2016, la imputación y tributación de los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, los contribuyentes deberán observar o sujetarse al esquema que, se describe a través del ejemplo que se detalla a continuación:

Ejemplo N° 1:
ANTECEDENTES.

DETALLE	2015	2016
Retiros efectuados durante el año 2015, actualizados al 31.12.2015.	\$ 8.500.000	
Retiros en exceso determinados al 31.12.2014, actualizados al 31.12.2015.	\$ 45.000.000	
Saldo de FUT, determinado de acuerdo a la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ 12.000.000	\$ 25.000.000
Saldo de FUF, determinado conforme al N° 5, del artículo 31 de la LIR.	\$ 2.000.000	\$ 0
Saldo de FUNT, determinado de acuerdo a la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ 6.000.000	\$ 8.000.000

DESARROLLO:

DETALLE	RETIROS EN EXCESO	FUT/FUF/FUNT
Saldo de FUT, determinado de acuerdo a la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2015:		\$ 12.000.000
Retiros en exceso determinados al 31.12.2014, reajustados al 31.12.2015:	\$ 45.000.000	
1° Imputación de retiros efectuados durante el año 2015.		(\$ 8.500.000)
2° Imputación de retiros en exceso determinados al 31.12.2014, reajustados al 31.12.2015:	(\$ 3.500.000)	(\$ 3.500.000)
Saldo de FUT, determinado de acuerdo a la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2015:		0
Sub total Retiros en Exceso	\$ 41.500.000	
Saldo de FUF, determinado conforme al N° 5, del artículo 31 de la LIR, al 31.12.2015:		\$ 2.000.000
2° Imputación de retiros en exceso determinados al 31.12.2014, reajustados al 31.12.2015:	(\$ 2.000.000)	(\$ 2.000.000)
Saldo de FUF, determinado conforme al N° 5, del artículo 31 de la LIR, al 31.12.2015:		0
Sub total Retiros en Exceso	\$ 39.500.000	
Saldo de FUNT, determinado de acuerdo a la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2015:		\$ 6.000.000
2° Imputación de retiros en exceso determinados al 31.12.2014, reajustados al 31.12.2015:	(\$ 6.000.000)	(\$ 6.000.000)
Saldo de FUNT, determinado de acuerdo a la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2015:		0
Saldo de retiros en exceso determinado al 31.12.2015:	\$ 33.500.000	
Reajuste retiros en exceso al 31.12.2016 (supuesto 5%)	\$ 1.675.000	
Saldo de retiros en exceso determinado al 31.12.2015, reajustados al 31.12.2016.	\$ 35.175.000	

Saldo de FUT, determinado de acuerdo a la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2016:		\$ 25.000.000
1° Imputación de retiros efectuados durante el año 2016.		0
2° Imputación de retiros en exceso determinados al 31.12.2015, reajustados al 31.12.2016:	(\$ 25.000.000)	(\$ 25.000.000)
Saldo de FUT, determinado de acuerdo a la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2016:		0
Sub total Retiros en Exceso	\$ 10.175.000	
Saldo de FUF, determinado conforme al N° 5, del artículo 31 de la LIR, al 31.12.2016:		0
Saldo de FUNT, determinado de acuerdo a la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2016:		\$ 8.000.000
2° Imputación de retiros en exceso determinados al 31.12.2015, reajustados al 31.12.2016:	(\$ 8.000.000)	(\$ 8.000.000)
Saldo de FUNT, determinado de acuerdo a la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2016:		0
Saldo de retiros en exceso determinado al 31.12.2016:	\$ 2.175.000	

Si los retiros efectivos de un año, exceden el saldo de FUT, FUF y FUNT disponible, los retiros en exceso pendientes de tributación se imputarán en el ejercicio siguiente, o subsiguientes, según corresponda, debidamente reajustados.

iii) Los socios tributarán con el IGC o IA, sobre aquella parte de los retiros en exceso que resulten imputados a rentas o cantidades afectas a los referidos tributos al término del ejercicio respectivo, en la forma señalada en la letra d), de la letra A) anterior, en la proporción que representan los retiros en exceso debidamente reajustados que mantengan cada uno de ellos en la empresa sobre el total de ellos.

Ejemplo N° 2: Bajo el supuesto que se trate de una sociedad compuesta por 2 socios A y B, que durante el año comercial 2015 no se efectúan retiros efectivos y que al 31 de diciembre de 2015 se generan utilidades tributables por \$25.000.000, la situación tributaria de los retiros en exceso de cada socio sería la siguiente:

Socios	Retiros en exceso al 31.12.2014, reajustados al 31.12.2015	% de cada socio en el total de los retiros en exceso	Imputación de retiros en exceso a las rentas o cantidades generadas en el año comercial 2015	Saldo de retiros en exceso al 31.12.2015
A	\$ 12.000.000	33.33%	\$ 8.332.500	\$ 3.667.500
B	\$ 24.000.000	66.67%	\$ 16.667.500	\$ 7.332.500
TOTAL	\$ 36.000.000	100%	\$ 25.000.000	\$ 11.000.000

Se reitera que, de acuerdo a lo indicado en la letra d), de la letra A) anterior, a partir del 1° de enero de 2015, los retiros en exceso se imputan a continuación de los retiros o remesas efectivos realizados en el ejercicio respectivo, comenzando por el FUT, luego al FUF y finalmente al FUNT. Si los retiros en exceso resultan imputados al FUNT, específicamente a rentas exentas del IGC, dichas cantidades sólo se incluirán en la renta bruta global del referido impuesto para los efectos de aplicar la progresividad del IGC, según lo establecido en el N° 3, del artículo 54 de la LIR. Tratándose de la imputación a ingresos no constitutivos de renta o a rentas gravadas con el IDPC en carácter de impuesto único a la renta, no procederá tributación alguna sobre los retiros en exceso así imputados.

iv) En el caso que el socio hubiere enajenado el todo o parte de sus derechos, el retiro en exceso se entenderá hecho por el o los cesionarios en la proporción correspondiente.

Conforme a la disposición comentada, el exceso de retiro efectuado por el socio enajenante se entenderá hecho por el o los cesionarios o adquirentes, en la proporción correspondiente. En estos casos, debe entenderse por enajenación de derechos, el acto mediante el cual, una parte o el total de los derechos sociales de que es titular el cedente, se incorporan al patrimonio del cesionario o adquirente, cualquiera sea la forma u acto en virtud del cual aquello ocurra, sea mediante el aporte de los mismos, su venta o cesión, su donación, u otro que produzca el mismo efecto.

Se hace presente que, en caso que los retiros en exceso resulten imputados a rentas que se hayan afectado con el IDPC, procederá la deducción del crédito que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, en contra del IGC o IA que resulte aplicable sobre los retiros imputados de esa forma, así como también en contra del impuesto único que establece el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, cuando

proceda la aplicación de dicho tributo de acuerdo a lo que se indica. En todo caso, en esta última situación no procederá el incremento a que se refieren los artículos 54 N° 1 y 62 de la LIR.

Si el cesionario es una sociedad anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, la empresa respectiva deberá pagar el impuesto a que se refiere el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, sobre el total del retiro que se le imputa, en la oportunidad, forma y orden de imputación señalada en la letra d), de la letra A) anterior.

Si el cesionario es una sociedad de personas, las utilidades que le correspondan por aplicación del retiro que se le imputa se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades en la oportunidad, forma y orden de imputación señalada en la letra d), de la letra A) anterior. Si alguno de éstos es una sociedad, se deberán aplicar nuevamente las normas de este párrafo y el anterior, gravándose las utilidades que se le imputan con el impuesto del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, o bien, entendiéndose retiradas por sus socios en el mismo ejercicio, y así sucesivamente, según corresponda.

v) En el caso de transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, ésta deberá pagar el impuesto del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, según se dispone, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación. Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad se transforme en una sociedad por acciones, o en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

Así las cosas, la tributación señalada se aplicará en la oportunidad señalada en la letra d), de la letra A) anterior, considerando la forma y orden de imputación allí establecidos.

En estos casos, si los retiros en exceso resultan imputados a rentas que se hayan afectado con el IDPC, procederá la deducción del crédito que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, en contra del impuesto único que establece el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, pero sin aplicar el incremento a que se refieren los artículos 54 N° 1 y 62 de la LIR.

vi) Los retiros en exceso que se mantengan a contar del 1° de enero de 2015 en una empresa o sociedad que se convierte, se divide o se fusiona, según el caso, igualmente se mantendrán pendientes de tributación en la empresa que se crea o subsiste¹⁵.

Para estos efectos, se entiende comprendida dentro de los casos de fusión, la disolución de una sociedad por la reunión del total de los derechos o acciones en manos de una misma persona.

De la organización jurídica de la empresa que se crea o subsiste dependerá el tratamiento tributario de los excesos de retiros determinados al 31 de diciembre de 2014, aplicando para ello las reglas indicadas en los numerales anteriores.

En el caso de las divisiones, los retiros en exceso se asignarán a cada una de las sociedades que resulte de la división, en la proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario de la sociedad que se divide, determinado éste a la fecha de división, ello conforme a lo dispuesto expresamente en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

d) Situación tributaria del saldo de retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2016.

Atendido que a contar del 1° de enero de 2017, rigen dos nuevos regímenes generales de tributación, sustituyéndose en forma permanente el artículo 14 de la LIR a partir de esa fecha, la Ley estableció en los incisos 2° y siguientes, del N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias, normas que precisan el tratamiento tributario que debe darse a los retiros en exceso que se mantengan pendientes de tributación hasta el 31 de diciembre de 2016.

Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, se impartirán en conjunto con aquellas que correspondan a los nuevos regímenes generales de tributación vigentes a contar del 1° de enero de 2017.

¹⁵ Según lo dispuesto en el inciso 5°, del N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

e) Incidencia de los retiros en exceso, al término de giro del contribuyente.

Los contribuyentes que pongan término a su giro a contar del 1° de enero de 2015, deberán aplicar las nuevas normas contenidas en el artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016¹⁶.

Dichas normas contemplan la aplicación de un impuesto único, en las situaciones que la propia norma establece y sobre el monto que allí se indica.

Para los efectos de establecer las sumas sobre las cuales deberá aplicarse el impuesto único referido, la norma considera que deberá efectuarse un análisis previo de la situación de los retiros en exceso, todo lo cual se analiza en el N° 6 siguiente.

C) Tratamiento tributario y registro de las reinversiones¹⁷.

Con la sustitución del artículo 14 de la LIR, a partir del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, se modificó el tratamiento tributario de las reinversiones efectuadas mediante el aporte a sociedades de personas, asimilándose al régimen aplicable a la reinversión en acciones de pago de sociedades anónimas existente hasta el 31 de diciembre de 2014, al cual igualmente se le introducen ciertas modificaciones.

Además, se establece tanto para las sociedades de personas como para las sociedades anónimas, la obligatoriedad de mantener un registro de las reinversiones recibidas.

Cabe señalar también, que la Ley ha eliminado del texto de la letra A), del artículo 14 de la LIR, la posibilidad de efectuar reinversiones del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales en sociedades de personas, cuando éste estuviera gravado con el IDPC e IGC o IA. Por tanto, el mayor valor obtenido en las enajenaciones que se efectúen a contar del 1° de enero de 2015, se gravarán con la totalidad de los impuestos referidos, sin que pueda operar el régimen de reinversión sobre tales sumas.

Se hace presente que el régimen de reinversiones efectuadas en una empresa individual, no ha sido objeto de modificaciones, razón por la cual se aplican las normas e instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia hasta antes de la modificación analizada.

Por otra parte, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2 N° 6 de la LIR, se entiende por sociedades de personas, las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente las anónimas. Para los efectos de la LIR, las sociedades por acciones, se consideran anónimas. Por su parte, el artículo 18 de la Ley N° 19.857, dispone que se aplicarán a la empresa individual de responsabilidad limitada (EIRL), las disposiciones legales y tributarias, aplicables a las sociedades comerciales de responsabilidad limitada. Por tanto, los aportes efectuados a una EIRL y a otras sociedades que no sean sociedades anónimas o sociedades por acciones, tendrán el tratamiento tributario correspondiente a los aportes efectuados a sociedades de personas, mientras que la adquisición de acciones de una sociedad por acciones tendrá el mismo tratamiento tributario de la adquisición de acciones de sociedades anónimas.

A partir del 1° de enero de 2017, con la entrada en vigencia de los nuevos regímenes generales de tributación, se elimina completamente del artículo 14 de la LIR, el régimen de reinversiones, salvo en los casos de reorganización empresarial que el artículo 14 establece a contar de esa fecha.

¹⁶ En todo caso, a contar del 1° de enero de 2017, las normas de tributación al término de giro se modifican nuevamente, atendido que se sustituye a partir de esa fecha el artículo 38 bis vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, en concordancia con la entrada en vigencia de los nuevos regímenes generales de tributación a partir de la misma fecha. Las instrucciones de este Servicio sobre las disposiciones del artículo 38 bis vigente a contar del 1° de enero de 2017, se emitirán en conjunto con aquellas correspondientes a los nuevos regímenes generales de tributación.

¹⁷ De acuerdo a lo establecido en el N° 2, y en la letra b), del N° 3, ambos de la letra A), del artículo 14 de la LIR vigente a contar del 1° de enero de 2015, y en el N° 2, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

a) Tratamiento tributario de las reinversiones efectuadas mediante aportes a sociedades de personas e inversión en acciones de pago de sociedades anónimas.

De acuerdo con el texto vigente del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, el tratamiento tributario de la reinversión de utilidades tributables realizada mediante el aporte a sociedades de personas efectuadas a contar de dicha fecha, se asimila al tratamiento tributario de la reinversión efectuada mediante la adquisición de acciones de pago en sociedades anónimas abiertas (vigente a partir del 1° de mayo de 1998) y en sociedades anónimas cerradas (vigente a contar del 19 de junio de 2001), aplicándose en consecuencia en todos estos casos, las siguientes reglas:

i) Reinversión de utilidades en otras empresas.

Como regla general, el N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, dispone que las rentas o cantidades que se retiren de una empresa o sociedad obligada a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa, para invertirlas en otras empresas o sociedades que también llevan contabilidad completa, si cumplen con los requisitos que establece la disposición legal en referencia, no se gravarán con el IGC o IA, mientras dichas cantidades no sean retiradas de la empresa receptora de ellas y en el caso de inversión en acciones de pago o aportes a sociedades de personas no se configuren las circunstancias que la LIR señala.

Las utilidades retiradas, para los efectos señalados, sólo podrán invertirse en aumentos efectivos de capital en empresas individuales, en aportes a sociedades de personas o en la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas, inversiones que deberán efectuarse dentro de los 20 días siguientes a aquel en que se efectuó el retiro, para que puedan quedar sujetas a la mencionada suspensión del IGC o IA, según corresponda.

Tratándose de la reinversión mediante aportes a sociedades de personas o en acciones de pago de sociedades anónimas efectuadas a contar del 1° de enero de 2015 (independientemente que el retiro se haya efectuado durante los últimos días del mes de diciembre de 2014) y hasta el 31 de diciembre de 2016, tales retiros reinvertidos no se incorporarán al registro FUT de la sociedad receptora (sin perjuicio de su inclusión en el nuevo registro que se establece), ni se gravarán con el IGC o IA, mientras no se configuren las circunstancias que señala el inciso 4°, del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, explicadas en los numerales iii) y iv) siguientes. En todo caso, se hace presente que las reinversiones de retiros tributables efectuadas en sociedades anónimas abiertas a partir del 1° de mayo de 1998, y en sociedades anónimas cerradas a contar del 19 de junio de 2001, se sujetan a este mismo régimen tributario¹⁸.

Por su parte, la reinversión de retiros tributables efectuada mediante aportes a sociedades de personas realizados hasta el 31 de diciembre de 2014, se incorporaron al registro FUT de la empresa receptora de la reinversión, afectándose con impuestos, al momento en que se efectúe el retiro de dichas utilidades desde esta última empresa.

ii) Forma de efectuar la reinversión de utilidades tributables, mediante el aporte a sociedades de personas y en la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas.

Los contribuyentes de IGC o IA que efectúen un retiro de utilidades tributables de una empresa o sociedad obligada a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa, para invertirlas mediante el aporte a sociedades de personas o en la adquisición de acciones de pago de una sociedad anónima constituida en el país, bajo el cumplimiento de las normas generales que establece el N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, postergarán la tributación con el IGC o IA, según corresponda, hasta el momento de la enajenación de los derechos o acciones, según el caso, o bien, hasta que se efectúe una disminución del capital social y sus reajustes, financiado con tales recursos, lo que ocurra en primer término. De esta manera, el referido retiro se considerará como una reinversión efectuada en este tipo de sociedades, sin que al momento en que éste se efectúe, se considere tributable con el IGC o IA.

¹⁸ El régimen de reinversiones en sociedades anónimas fue modificado por la Ley N° 19.578, respecto de las inversiones en acciones de sociedades anónimas abiertas que se efectuaron a contar del 1° de mayo de 1998. Por su parte, la Ley N° 19.738, modificó el régimen de reinversiones efectuadas en sociedades anónimas cerradas a contar del 19 de junio del año 2001. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, fueron impartidas mediante las Circulares N°s 70 de 1998 y 49 de 2001, respectivamente.

En tales casos, la utilidad tributable recibida por la sociedad de personas o sociedad anónima respectiva, al igual que el crédito por IDPC que corresponda sobre dicha utilidad, no pasará a formar parte del FUT de la sociedad receptora de la inversión, sino que se incorporará al registro del Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) que establece el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y que se explica con mayor detalle en el numeral iii), de la letra b) siguiente.

Así las cosas, la sociedad de personas o sociedad anónima, receptora de dicha utilidad, considerará como mayor capital el obtenido producto del aporte, o de la emisión de las acciones, según el caso, y de acuerdo a ello deberá anotarla en sus registros contables y en el FUR. La referida anotación, servirá de base para que la sociedad de personas o sociedad anónima que corresponda, dé cumplimiento a la obligación que le impone la última parte, del inciso final, del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, esto es, de informar a este Servicio los antecedentes relacionados con la enajenación de los derechos o acciones por parte del inversionista, situación que se comenta en el numeral iii) siguiente.

Se hace presente que, tanto el aporte a una sociedad de personas, como la emisión y posterior adquisición de acciones de pago de una sociedad anónima, deben cumplir con las formalidades propias de la constitución o modificación del contrato o estatuto social, según corresponda, de acuerdo al tipo jurídico de que se trate.

Además, para que se verifiquen los efectos tributarios señalados en los párrafos precedentes, el inversionista deberá informar por escrito a la sociedad de personas o sociedad anónima, según el caso, que el aporte o la adquisición de las acciones de pago, respectivamente, lo está realizando mediante un retiro de utilidades tributables efectuado de una empresa o sociedad, en la forma indicada en el numeral vii) siguiente.

iii) Retiro tributable que se produce al momento de la enajenación de los derechos sociales o las acciones de pago de una sociedad anónima, adquiridos mediante la reinversión de un retiro de utilidades tributables.

Los contribuyentes de IGC o IA que han invertido mediante el aporte en sociedades de personas efectuado a contar del 1° de enero de 2015, o mediante la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, a contar del 1° de mayo de 1998, o de sociedades anónimas cerradas, a contar del 19 de junio de 2001, bajo los términos indicados, y enajenen por acto entre vivos los derechos sociales o las acciones de pago respectivas, se considerará que han efectuado un retiro tributable equivalente al monto del retiro que realizaron desde la empresa fuente y que invirtieron en los citados derechos o acciones enajenados, afectándose con el IGC o IA, según corresponda.

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

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

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

Para determinar el monto del retiro tributable por parte del inversionista, afecto a IGC o IA y su correspondiente crédito por IDPC, el valor original reinvertido en el aporte de los citados derechos o en la adquisición de las acciones de pago, se reajustará de acuerdo a la variación del IPC entre el mes

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

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

Tratándose de la enajenación de acciones, se deberá determinar la proporción financiada con reinversiones, cuando las acciones hayan sido emitidas producto de una transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima. Asimismo, procederá aplicar la proporción cuando un mismo título haya sido financiado en parte con reinversión y en parte con cantidades que han pagado totalmente los impuestos de la LIR. En los demás casos, atendido que en las acciones el costo tributario se encuentra vinculado directamente con cada título que se adquiere, a diferencia de los derechos sociales, en los que por su naturaleza, no es posible diferenciar un derecho social respecto de otro, y por tanto, se determina un costo tributario total respecto de los derechos sociales que posee el enajenante, la situación tributaria de la enajenación de acciones dependerá de cómo hayan sido financiados los títulos que se enajenan.

Ejemplo: Contribuyente posee el 45% del total de los derechos sociales de una sociedad de personas, y enajena el 50% de los que posee.

% derechos adquiridos	Monto financiado con reinversión	Monto financiado con rentas ya gravadas	Total inversión	% inversión financiada con reinversión	Monto retiro tributable
45%	\$ 3.500.000	\$ 1.500.000	\$ 5.000.000	70%	\$ 1.750.000 (*)

(*) (\$ 5.000.000 x 70%) x 50%: \$ 1.750.000

La sociedad de personas o anónima, según corresponda, deberá informar a este Servicio el hecho de la enajenación de los respectivos derechos o acciones financiados con reinversiones, mediante una declaración anual, en los términos que se establecerá mediante resolución, antecedentes que también deberán quedar anotados en el FUR, rebajando la inversión original. Al respecto, la norma analizada establece que de dicho FUR se deducirán las devoluciones de capital efectuadas con cargo a las reinversiones efectuadas en favor del inversionista respectivo, de acuerdo al orden de imputación establecido en el N° 7, del artículo 17 de la LIR, o las sumas que deban considerarse retiradas por haberse enajenado los derechos o acciones, cualquiera de ambas circunstancias que ocurra en primer término¹⁹.

Finalmente, cabe señalar que el monto del retiro tributable a considerar como afecto a IGC o IA, según corresponda, será de los retiros destinados a reinversión que habrían quedado afectos a dichos tributos de no mediar ésta. Cuando resulten imputados a rentas exentas o no tributables, el referido retiro mantendrá tal calidad. En el caso que los derechos o acciones se enajenen en el mismo año en que se efectuó el retiro destinado a reinversión, deberá estarse a la situación tributaria definitiva de dicho retiro, informado por la empresa fuente, para poder determinar hasta qué monto debe considerarse dicha inversión como un retiro tributable.

iv) Situación tributaria de las devoluciones de capital que efectúe la sociedad de personas o sociedad anónima, con cargo a las reinversiones realizadas²⁰.

¹⁹ Actualmente se informa a este Servicio mediante la declaración Jurada N° 1822.

²⁰ Según lo establecido en el inciso 4°, del N° 2, y las letras b), d) y e), del N° 3, de la letra A), del artículo 14, en concordancia con el N° 7, del artículo 17, ambos de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015.

Las devoluciones de capital efectuadas en conformidad al N° 7, del artículo 17 de la LIR, ya sean, totales o parciales, realizadas antes de la enajenación de los derechos sociales o acciones, según corresponda, y que las sociedades de personas o sociedades anónimas efectúen a los socios o accionistas titulares de tales inversiones, tendrán el mismo tratamiento tributario señalado en el numeral iii) precedente. Esto es, será considerado como un retiro tributable el total de la reinversión debidamente reajustada, si la devolución de capital es de un monto igual a la citada reinversión. En el caso que la devolución de capital sea inferior al retiro original, reajustado, se gravará con el IGC o IA la primera cantidad, con derecho al crédito por IDPC que hubiere afectado a las rentas tributables con las cuales se financió la reinversión, en la parte que corresponda; aplicándose el mismo procedimiento en las devoluciones posteriores. Por consiguiente, la posterior enajenación de los derechos o acciones respectivas, quedará sujeta al régimen tributario especial dispuesto en la norma legal comentada, en la parte no cubierta con la devolución de capital y el saldo quedará sujeto al régimen general de la LIR, en los términos explicados en el numeral v) siguiente. Las mencionadas sociedades deberán informar a los socios o accionistas respectivos en esos términos (como retiros tributables) las devoluciones de capital que les efectúen, mediante los certificados de carácter tributario correspondientes, para que dichas personas declaren los impuestos antes indicados y llevar el registro de dichas devoluciones en relación al monto del retiro original. Para la determinación de tal retiro tributable y el correspondiente crédito e incremento por IDPC se aplicarán las normas señaladas en el numeral iii) anterior.

Ahora bien, el N° 7, del artículo 17 de la LIR, también fue sustituido a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016 por la Ley, estableciendo expresamente un nuevo orden de imputación al que deben sujetarse, para efectos tributarios, las devoluciones de capital que se efectúen a partir de esa fecha²¹.

De esta manera, cuando el capital referido haya sido financiado con reinversiones mediante el aporte en sociedades de personas, a contar del 1° de enero de 2015, o mediante la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, a contar del 1° de mayo de 1998, o de sociedades anónimas cerradas, a contar del 19 de junio de 2001, bajo los términos indicados, la nueva norma establece que las sumas retiradas o distribuidas a título de devolución de capital y sus reajustes se imputarán en primer término en la forma establecida en las letras d) y e), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Posteriormente, se imputarán a las utilidades de balance retenidas en exceso de las anteriores, sea que se encuentren capitalizadas o no, y finalmente, al capital social, a través de una disminución formal del mismo. El exceso por sobre estas cantidades igualmente deberá gravarse con los impuestos de la LIR.

De acuerdo a ello, y conforme a las letras d) y e), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, la devolución de capital y sus reajustes, cuando el total, o una parte de éste haya sido financiado con reinversiones, se sujetarán al siguiente orden de imputación:

- (i) En primer lugar, al FUR a que se refiere el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Al respecto, cabe precisar que a este registro se imputa sólo hasta aquella parte de la devolución de capital correspondiente a los inversionistas que hubieren financiado su inversión con retiros reinvertidos, y que figuren nominativamente en el citado registro.

En dicho registro se mantienen anotadas las reinversiones efectuadas mediante el aporte realizado a contar del 1° de enero de 2015 en sociedades de personas, o en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas a contar del 1° de mayo de 1998 o en sociedades anónimas cerradas a contar del 19 de junio de 2001.

- (ii) Luego, la devolución de capital y sus reajustes se imputará siguiendo el mismo orden de imputación que resulta aplicable a los retiros, remesas o distribuciones, explicado en la letra d), de la letra A) anterior, y con los mismos efectos tributarios allí indicados, esto es, al FUT, FUF y FUNT.
- (iii) Finalmente, antes de imputar el capital y sus reajustes, se considerarán las utilidades de balance o financieras que excedan las indicadas en los numerales (i) y (ii) anteriores.

²¹ De acuerdo al numeral 3), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley. El artículo 17 N° 7, se vuelve a modificar a contar del 1° de enero de 2017, en concordancia con los nuevos regímenes de tributación vigentes a partir de esa fecha, todo lo cual se instruirá por este Servicio en una Circular sobre la materia.

En todo caso, las instrucciones específicas sobre el tratamiento tributario de las devoluciones de capital y sus reajustes, efectuadas conforme al N° 7, del artículo 17 de la LIR y 69 del Código Tributario, se imparten en el N° 3) siguiente.

v) Tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de los derechos sociales o acciones de sociedades anónimas financiados con reinversiones²².

El mayor o menor valor (utilidad o pérdida) que se obtenga producto de la enajenación de los derechos en sociedades de personas o acciones de sociedades anónimas financiadas con la reinversión de utilidades tributables efectuadas mediante el aporte realizado a contar del 1° de enero de 2015 en sociedades de personas, o en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas a contar del 1° de mayo de 1998 o en sociedades anónimas cerradas a contar del 19 de junio de 2001, quedará sujeto a las normas generales de la LIR vigentes a las fecha de su enajenación, independientemente de la tributación de las sumas analizadas en el numeral anterior.

En todo caso, se precisa que el costo tributario que procede deducir en la referida enajenación, para efectos de determinar el mayor o menor valor, corresponde al valor de aporte o adquisición, de las acciones o derechos, ajustado por los aumentos y disminuciones de capital posteriores realizados por el enajenante. Se incluye por tanto, dentro del valor de adquisición de las acciones o derechos señalados, aquel financiado mediante reinversión de utilidades efectuadas en las oportunidades señaladas en el párrafo anterior, sin perjuicio de que se considere como un retiro tributable la cantidad invertida en el aporte a la sociedad de personas o en la adquisición de las referidas acciones. Todas estas cantidades deben reajustarse a la fecha que corresponda, según se trate de contribuyentes obligados o no a aplicar las normas sobre corrección monetaria contenidas en el artículo 41 de la LIR.

En el N° 4) siguiente, se instruye sobre los efectos de las reinversiones efectuadas con anterioridad al 1° de enero de 2015, en los casos que allí se indican, sobre la determinación del costo tributario de derechos sociales o acciones.

vi) Reinversión de la cantidad considerada como retiro tributable, en la enajenación de los derechos sociales o acciones de pago de sociedades anónimas en otras empresas obligadas a llevar contabilidad completa y registro FUT²³.

Los contribuyentes que hayan enajenado los derechos sociales o acciones financiados con reinversiones, podrán reinvertir nuevamente la suma que sea considerada como un retiro tributable de acuerdo a lo señalado precedentemente, en otras empresas que lleven contabilidad completa y registro FUT, quedando sujeta dicha reinversión a las normas generales del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Dentro de tales normas generales se incluye por ejemplo, la forma en que debe materializarse la reinversión; los efectos de la misma; que la reinversión deberá efectuarse dentro de los 20 días siguientes, contado dicho plazo, en este tipo de reinversiones, desde la fecha en que se realiza la respectiva enajenación de los derechos o acciones; que el inversionista deberá comunicar tal circunstancia a la empresa receptora de la inversión; que la tributación se posterga hasta el momento de la enajenación de las acciones o derechos financiados con la nueva reinversión; o bien, hasta el momento en que se efectúe una devolución de capital por parte de la nueva sociedad con cargo a dichos recursos, o bien se efectúe el retiro de utilidades tributables, según sea el tipo de empresa en la que se efectúe la nueva reinversión, etc.

En todo caso, esta disposición no será aplicable al mayor valor que se determine en la operación de enajenación, debiendo sujetarse éste a lo dispuesto en el numeral v) anterior.

Tal disposición se mantendrá vigente entre el 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

vii) Información que debe proporcionar el inversionista a la sociedad receptora de la inversión²⁴.

²² Según lo establecido en el inciso 4°, del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015.

²³ Conforme al inciso penúltimo, del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015.

²⁴ De acuerdo al inciso final, del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015.

Los contribuyentes que efectúen las inversiones a que se refiere el N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR (aumentos efectivos de capital en empresas individuales, aportes en sociedades de personas y adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas), deberán informar dichas inversiones a la respectiva sociedad receptora de las mismas, indicando su identificación, fecha, el monto del aporte que corresponde al retiro tributable efectuado desde la empresa fuente que no ha pagado el IGC o IA, y su respectivo crédito e incremento por IDPC correspondiente a dicha inversión. La mencionada información debe proporcionarse en el momento en que la sociedad receptora respectiva recibe o percibe la inversión. Si el inversionista no da cumplimiento al requisito de informar las inversiones efectuadas en dicho momento, no podrá gozar de la suspensión de los IGC o IA que afecta al retiro efectuado de la sociedad fuente, entendiéndose que tales retiros tienen la calidad de tributables frente a los impuestos personales antes mencionados en el ejercicio en que se efectuó el retiro.

De acuerdo a lo resuelto por este Servicio, hasta la fecha y en lo sucesivo, dicha información debe ser proporcionada por la empresa desde la cual se efectúa el retiro, o se enajenan las acciones o derechos, según corresponda, mediante los certificados N° 15 y 16, los que deberán ser emitidos en los términos indicados mediante la Resolución Exenta N° 7.213 de 1998 y sus modificaciones posteriores, y en el Suplemento de Declaraciones Juradas.

viii) Información que debe proporcionar la sociedad receptora a este Servicio.

La sociedad receptora de la inversión referida en el numeral vii) anterior, acusará recibo por escrito de la reinversión efectuada y su correspondiente crédito e incremento por IDPC. En la fecha de la recepción de la comunicación que le haga el inversionista, y en base a los antecedentes en ella consignados, la sociedad receptora deberá registrar la inversión recibida en sus registros contables, y a su vez, en el FUR, en una columna separada, mientras no se conozca su situación tributaria definitiva.

Una vez que la sociedad receptora de la reinversión reciba de parte de la sociedad fuente, la comunicación de la situación tributaria definitiva de los retiros destinados a reinversión, deberá anotarlos en su FUR, ya sea, como una utilidad tributable o no tributable, según los antecedentes proporcionados y, a su vez, deberá proporcionar la misma información a este Servicio, a través de una declaración jurada anual en los términos que se establecerán mediante resolución²⁵.

Finalmente, cabe señalar que conforme a lo dispuesto por la última parte, del inciso final, del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las sociedades de personas o sociedades anónimas, según corresponda, deberán informar a este Servicio mediante una declaración jurada anual, en los términos que se establecerá a través de una resolución, el hecho de haberse verificado la enajenación de las acciones o derechos, o de parte de éstos según corresponda, cuando hubieren sido adquiridos mediante la reinversión de utilidades tributables²⁶.

b) Otras modificaciones al Fondo de Utilidades Tributables²⁷.

En el nuevo texto del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se modificó junto con lo señalado anteriormente, lo siguiente:

i) FUT devengado. En el inciso 1°, de la letra a), del referido N° 3, se eliminó la frase "... sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo de la letra a) del número 1° de la letra A) de este artículo;". Asimismo, se eliminó el inciso 2° de dicha disposición.

Dichas modificaciones tienen por objeto concordar el texto legal con el nuevo régimen de tributación de los retiros o remesas, puesto que ya no deberá considerarse para estos efectos el FUT devengado, esto es, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en las que participe la empresa de la que se efectúan retiros, cuando éstos excedieran el FUT y FUF. Tal como ya se indicó, el texto del nuevo artículo 14 de la LIR grava con IGC o IA, según corresponda, las cantidades que a cualquier título sean retiradas o remesadas desde las empresas o sociedades respectivas, por cuya razón la incorporación de las rentas devengadas en otras sociedades cuando los retiros excedan el FUT y FUF, pierde su sentido.

²⁵ En la actualidad, dicha información se entrega a este Servicio mediante la Declaración Jurada N° 1821.

²⁶ Actualmente se informa a este Servicio mediante la Declaración Jurada N° 1822.

²⁷ De acuerdo a lo establecido en el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

ii) Por la misma razón indicada en el literal i) anterior, vale decir, por el hecho de que conforme al nuevo texto del artículo 14 de la LIR, quedan gravados con IGC o IA, según corresponda, las cantidades que a cualquier título sean retiradas o remesadas desde las empresas o sociedades respectivas, la letra c), del referido N° 3, establece ahora en términos generales, y no sólo para el caso de los accionistas de sociedades anónimas y en comanditas por acciones, que el FUT sólo será aplicable para determinar los créditos que correspondan según lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

iii) Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR). Las sociedades de personas sujetas al IDPC sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que reciban reinversiones de utilidades tributables a contar del 1° de enero de 2015, deberán anotar tales reinversiones en forma separada del FUT, en el FUR a que se refiere el inciso 2°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

El mismo registro deberán efectuar las sociedades anónimas sujetas al IDPC sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que reciban reinversiones de utilidades tributables a contar del 1° de enero de 2015, incluyendo en todo caso, las sociedades anónimas abiertas o cerradas, según corresponda, aquellas inversiones recibidas a contar del 1° de mayo de 1998 o a partir del 19 de junio de 2001, respectivamente, y que hasta el 31 de diciembre de 2014, mantenían registradas en una columna separada del FUT.

Conforme a ello, las sociedades de personas y sociedades anónimas, deberán anotar en el FUR las reinversiones recibidas, identificando al inversionista y los créditos que correspondan sobre las utilidades recibidas como reinversión.

De las cantidades anotadas según los párrafos anteriores, sólo se deberán deducir, en el mismo orden cronológico en que ocurran, las cantidades que deban considerarse retiradas de acuerdo al N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, correspondientes a devoluciones de capital y sus reajustes efectuadas en favor del inversionista respectivo o a las enajenaciones de acciones o derechos sociales, que deban imputarse al monto de las cantidades recibidas como reinversión, cualquiera de las dos circunstancias que ocurra en primer término, todo ello para los fines del control de la tributación de las utilidades tributables que, producto del mecanismo de reinversión de utilidades, mantienen pendiente su tributación con los impuestos finales.

De acuerdo con ello, la letra e), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, dispone que las sumas indicadas en el párrafo anterior, que deban imputarse en este nuevo registro como una deducción de las sumas reinvertidas, se harán en el orden cronológico ya indicado y además con preferencia al orden establecido en la letra d), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. De esta manera, una devolución de capital social y sus reajustes, se debe imputar en primer término a las rentas, utilidades o cantidades afectas al IGC o IA anotadas en el FUR, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo a la tasa del IDPC que les haya afectado; y en el caso que resultare un exceso, a las rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos incorporadas en el nuevo registro. En caso que la referida devolución de capital exceda las sumas indicadas, respecto de cada socio o accionista, se aplicará el mismo orden de imputación que resulta aplicable a los retiros, remesas o distribuciones, establecido en la letra d), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, explicado en el numeral iv), de la letra a), de esta letra C).

De acuerdo con lo señalado, el FUR deberá registrarse todos los años por las sociedades de personas receptoras de inversiones amparadas en lo dispuesto en el N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y deberá ser incorporado como un anexo en el registro FUT, a partir de las reinversiones recibidas a contar del 1° de enero de 2015. El mismo registro deberán efectuar las sociedades anónimas sujetas al IDPC sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que reciban reinversiones de utilidades tributables a contar del 1° de enero de 2015, incluyendo en todo caso, las sociedades anónimas abiertas o cerradas, según corresponda, aquellas recibidas a contar del 1° de mayo de 1998 o a partir del 19 de junio de 2001, respectivamente, y que hasta el 31 de diciembre de 2014, mantenían registradas en columna separada del FUT.

El referido registro deberá sujetarse, respecto de las inversiones recibidas, al formato contenido en la Declaración Jurada Formulario N° 1821; en tanto que, respecto de las imputaciones, ya sea por devoluciones de capital y sus reajustes, o bien por la enajenación de los derechos sociales o acciones

representativos de la reinversión, deberá sujetarse al formato de la Declaración Jurada Formulario N° 1822²⁸.

D) Efectos tributarios en los casos de reorganización empresarial que se indica.

El N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, regla en términos generales el régimen tributario de las reinversiones que se efectúen. De manera especial, se incluyen como un tipo de reinversión, los siguientes casos de reorganización empresarial:

a) La conversión de una empresa individual obligada a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II de la LIR, en una sociedad de cualquier clase obligada también a determinar su renta efectiva en los mismos términos.

b) La fusión de sociedades obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II de la LIR, entendiéndose dentro de este concepto la disolución producida por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona obligada también a determinar su renta efectiva en los mismos términos.

c) La división de sociedades obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II de la LIR, cuando las sociedades que nacen de dicho proceso, también se encuentren obligadas a determinar su renta efectiva en los mismos términos.

En los casos planteados, se mantendrá el registro y control de las rentas o cantidades invertidas y acumuladas en la empresa o sociedad que se convierte o fusiona, así como de los retiros en exceso y todas las cantidades que se mantengan en la empresa, sin que proceda la aplicación del impuesto establecido en el artículo 38 bis de la LIR, atendido que dichas rentas o cantidades no se gravarán con el IGC o IA, según corresponda, mientras no sean retiradas o distribuidas por la empresa o sociedad que las recibe, y en el caso de los retiros en exceso, mientras éstos no se imputen a rentas o cantidades gravadas con el IGC o IA, o bien se efectúe el término de giro, en cuyo caso se aplicará lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR.

En el caso de las divisiones, la norma legal establece que las rentas acumuladas, así como las reinversiones que haya recibido, se asignan a cada una de las sociedades que resultan de la división, incluyendo a la sociedad dividida, en proporción al capital propio tributario determinado a la fecha de la división, que les corresponde a cada una de ellas.

De esta manera, se continuarán aplicando las instrucciones que ha impartido este Servicio sobre la materia, especificándose en la Ley que la empresa o sociedad continuadora, en el caso de la conversión y fusión, deberá mantener el registro y control del capital y sus reajustes invertidos en la empresa, así como el saldo de FUT, FUF, FUNT y FUR que mantenía la empresa o sociedad que se convierte o fusiona, hasta el momento de su reorganización, según corresponda el caso. Respecto de las divisiones, también se aplicarán las instrucciones dictadas con anterioridad por este Servicio, estableciéndose en la LIR que la asignación del valor del capital y sus reajustes invertidos en la empresa, así como el saldo de FUT, FUF, FUNT y FUR que se mantengan en la empresa, se asignarán a cada una de las sociedades que resultan de la división, incluida la dividida, en proporción al capital propio tributario determinado a la fecha de la división que se les asigna a cada una de ellas. Por tanto, cada una de las sociedades resultantes de la división, (incluida la dividida), mantendrán el registro y control de la proporción que les corresponde sobre el capital y sus reajustes invertidos, así como el saldo de FUT, FUF, FUNT y FUR que mantenía la empresa o sociedad que se divide, hasta el momento de su reorganización.

3) Sustitución del N° 7, del artículo 17 de la LIR²⁹.

El N° 7, del artículo 17 de la LIR, establece que no constituyen renta las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos, siempre que no correspondan a utilidades o cantidades que deban

²⁸ Las declaraciones juradas formularios N° 1821 y 1822, fueron establecidas mediante la Resolución Exenta N° 7.213 de 1998, y sus modificaciones posteriores.

²⁹ Modificación efectuada por el N° 3, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley. En el N° 2, del Anexo N° 1, se adjunta el texto del N° 7, del artículo 17 de la LIR, modificado a contar del 1° de enero de 2015. Dicha modificación rige a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

pagar los impuestos de la LIR. Se trata de devoluciones que se efectúen en conformidad a lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, es decir, cumpliendo con las formalidades propias del tipo social de que se trate, y con autorización previa de este Servicio de la correspondiente disminución de capital.

Ahora bien, para los fines de establecer la situación tributaria de tales devoluciones y para precaver que efectivamente las sumas entregadas correspondan a la devolución del capital social y sus reajustes y no a utilidades o cantidades que deban pagar los impuestos de la LIR, la disposición legal comentada establece un procedimiento, consistente en que las sumas retiradas o distribuidas por este concepto, se deben imputar, en el orden que la misma disposición establece, a las cantidades que en ésta se detallan.

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, cualquier sea la calidad jurídica del contribuyente que las efectúa.

El orden de imputación y régimen de tributación que establece el N° 7, del artículo 17, es el siguiente:

Orden de imputación	Rentas o cantidades imputadas		Régimen de tributación
1°	Fondo de Utilidades Reinvertidas:	a) Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito 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) Ingresos no constitutivos de renta y rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único.	No afectas a IGC o IA.
2°	Fondo de Utilidades Tributables (FUT):	Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito IDPC, cuando corresponda.	Afectas a IGC o IA.
3°	Fondo de Utilidades Financieras (FUF):	Cantidades correspondientes a la diferencia entre la depreciación acelerada por sobre la normal.	Afectas a IGC o IA (*).
4°	Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT):	a) Rentas exentas del IGC anotadas en el citado registro.	Exentas de IGC, pero afectas IA.
		b) Ingresos no constitutivos de renta.	No afectas a IGC o IA.
		c) Rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único.	No afectas a IGC o IA.
5°	Utilidades de balance retenidas en exceso:	Correspondientes a las utilidades de balance retenidas en exceso de todas las anteriores (cantidades anotadas en los registros señalados en el 2° al 4° orden de imputación), sea que se encuentren capitalizadas o no.	Afectas a IGC o IA (*).
6°	Capital social y sus reajustes:	Correspondiente al monto aportado por el propietario, socio o accionista perceptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, cantidades que se reajustarán debidamente (descontando de dichas sumas, los valores que hayan sido financiados	No afectas a IGC o IA.

		mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR).	
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.

(*) Las cantidades señaladas, en ningún caso tienen derecho al crédito por IDPC, atendido que éstas sumas no se han afectado con el referido tributo.

En el caso de las otras cantidades a que se refiere el orden de imputación N° 7, se trata de un incremento de patrimonio clasificado en el N° 5, del artículo 20 de la LIR, gravado 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.

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, tratándose de sociedades anónimas, o al término del mismo ejercicio, tratándose de los demás contribuyentes.

Si la devolución resulta imputada efectivamente al capital aportado a la empresa o a sus reajustes, en favor de un socio o accionista obligado a llevar contabilidad, dichas cantidades deberán ser registradas disminuyendo el valor de la inversión realizada en la sociedad fuente, atendido que adoptan el carácter de una disminución del valor de adquisición de dicha inversión, representando sólo el cambio de un activo (inversión) por otro (los bienes en que se haya materializado el retiro). Esto implica que estas cantidades no deben afectarse con impuesto alguno, y tampoco deben quedar registradas en el FUT o FUNT de la empresa que recibe la devolución de capital.

Para los efectos señalados, el capital social no tributable, correspondiente al propietario, socio o accionista 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 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 en el caso de los accionistas de sociedades anónimas, y el mes que antecede al término del ejercicio en que se produce la devolución, en el caso de los demás contribuyentes, sin incluir dentro de estas sumas, aquellas reinversiones anotadas en el FUR.

Por utilidad según balance retenida en exceso (de las sumas indicadas en los registros a que se refieren los órdenes de imputación 2° al 4°), deberá entenderse la que se encuentre como saldo por este concepto al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la devolución de capital, tratándose de sociedades anónimas, o al término del mismo ejercicio, tratándose de los demás contribuyentes. En el caso que las utilidades financieras o de balance en exceso, no retiradas o no distribuidas se hubieren capitalizado y por este u otro motivo, el mencionado saldo no existiere como registro independiente, será necesario determinarlo. Para calcular la cantidad que exceda el monto indicado en los registros a que se refieren los órdenes de imputación 2° al 4°, deberá rebajarse el remanente positivo de cada uno de ellos, de las utilidades financieras o de balance, a la fecha que corresponda.

Cabe precisar que al registro FUR se imputa sólo hasta aquella parte de la devolución de capital correspondiente a los inversionistas que hubieren financiado su inversión con retiros reinvertidos, y que figuren nominativamente en el citado registro.

Finalmente, cabe señalar que se entiende que las utilidades de balance o financieras deben corresponder a las que se determinen de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 16 y siguientes del Código Tributario, esto es, de acuerdo a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios.

4) Modificación del párrafo 2°, del N° 8 del artículo 17 de la LIR³⁰.

³⁰ Efectuada por el N° 4), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley. En el N° 3, del Anexo N° 1, se adjunta el texto del inciso 2°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, modificado a contar del 1° de enero de 2015.

La Ley, modificó la forma de determinar el costo tributario para efectos de calcular el mayor o menor valor obtenido en la enajenación de acciones o derechos sociales que se indican, eliminando las siguientes expresiones: *“Tratándose de la enajenación de derechos en sociedad de personas o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, para los efectos de determinar el mayor valor proveniente de dicha operación, deberán deducir del valor de aporte o adquisición de los citados derecho o acciones, según corresponda, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley. Para estos efectos, los valores indicados deberán reajustarse de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición o aporte, aumento o disminución de capital, y el último día del mes anterior a la enajenación.”*

Por otra parte, los N°s 7 y 8, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, regulan la incidencia en la determinación del costo tributario, para calcular el mayor o menor valor obtenido en la enajenación de las acciones o derechos sociales, de los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones. Tales normas establecen lo siguiente:

“7.- Tratándose de la enajenación de derechos en sociedad de personas o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, para los efectos de determinar el mayor valor proveniente de dicha operación, deberán deducirse del valor de aporte o adquisición de los citados derechos o acciones ocurridas con anterioridad al 1° de enero de 2015, según corresponda, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley, incluidas en éstas las reinversiones.”

“8.- Tratándose de la enajenación de derechos en una sociedad de personas adquiridos con ocasión de la transformación de una sociedad anónima en sociedad de personas ocurrida con anterioridad al 1° de enero de 2015, para los efectos de determinar el mayor valor proveniente de dicha operación, deberán deducirse del valor de aporte o adquisición de los citados derechos, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley.”

De acuerdo a lo señalado, las enajenaciones de acciones o derechos sociales que se efectúen a contar del 1° de enero de 2015, se regirán por las instrucciones impartidas por este Servicio en las Circulares N°s 13 y 15 de 2014, con las siguientes modificaciones:

a) Enajenación de derechos en sociedad de personas o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, financiados con aportes efectuados con anterioridad al 1° de enero de 2015³¹.

Para determinar el mayor o menor valor proveniente de dicha enajenación efectuada a contar del 1° de enero de 2015, deberán deducirse del valor de aporte o adquisición de los citados derechos o acciones ocurridas con anterioridad a esa fecha, según corresponda, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones.

Para estos efectos, deberán aplicarse las instrucciones contenidas en los N°s 8) y 9), de la letra B), del N° 4.-, del Capítulo II de la Circular N° 13 de 2014, referidas a *“8) Ajustes al costo tributario, en el caso de enajenación de DS efectuada a partes relacionadas o en las que se tengan intereses.”*, y *“9) Incidencia de la transformación de sociedades en la determinación del costo tributario de los DS o acciones que se enajenan.”*, respectivamente, sea que la enajenación se efectúe a partes relacionadas

³¹ De acuerdo a lo establecido en el N° 7), del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

o no. Es decir, los ajustes que ordena el referido instructivo, se llevarán a cabo cualquiera sea la persona o entidad a la cual se enajenen los derechos o acciones referidas.

De esta manera, no forman parte del costo tributario que debe deducirse para calcular el mayor o menor valor obtenido en cualquier enajenación de estas acciones o derechos sociales, sea efectuada a partes relacionadas o no, los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital efectuados con anterioridad al 1° de enero de 2015, que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones.

b) Enajenación de derechos en una sociedad de personas adquiridos con ocasión de la transformación de una sociedad anónima en sociedad de personas ocurrida con anterioridad al 1° de enero de 2015³².

En estos casos, para los efectos de determinar el mayor o menor valor proveniente de dicha operación de enajenación efectuada a contar del 1° de enero de 2015, deberán deducirse del valor de aporte o adquisición de los citados derechos, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley, aplicando al efecto, las mismas reglas señaladas en la letra a) anterior.

c) Enajenación de derechos en sociedades de personas o de acciones en sociedades anónimas, cuyos valores de aporte o adquisición se efectúen a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

En tales casos, para los efectos de determinar el mayor o menor valor proveniente de la respectiva enajenación efectuada a contar del 1° de enero de 2015, deberán deducirse del valor asignado en la enajenación, el costo tributario que se determine. Dicho costo tributario, corresponde al valor de aporte o adquisición de las acciones o derechos, ajustado por los aumentos y disminuciones de capital posteriores realizados por el enajenante. Se incluye por tanto, dentro del valor de adquisición de las acciones o derechos señalados, o en un aumento de capital posterior cuando corresponda, aquellas sumas que correspondan a la reinversión de utilidades efectuadas a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, sin perjuicio de que se considere como un retiro tributable la cantidad invertida en el aporte a la sociedad de personas o en la adquisición de las referidas acciones, al momento de su enajenación, según se instruyó en el numeral iii), de la letra a), de la letra C), del N° 2 anterior. Todas estas cantidades deben reajustarse a la fecha que corresponda, según se trate de contribuyentes obligados o no a aplicar las normas sobre corrección monetaria contenidas en el artículo 41 de la LIR, aplicándose al efecto, las reglas generales contenidas en la Circular N° 13 de 2014.

5) Sustitución del párrafo 2°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR³³.

La sustitución analizada estableció que las pérdidas tributarias obtenidas por los contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad completa³⁴, se imputarán en primer término a las utilidades o cantidades registradas en el FUT, como afectas a IGC o IA a que se refiere la letra d), del N° 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, sea que dichas utilidades o cantidades se hayan afectado o no con el IDPC.

De esta manera, las pérdidas tributarias también implican una deducción o imputación a las utilidades acumuladas en el registro FUT de las empresas, se hayan afectado o no con el IDPC, la que deberá efectuarse de la misma manera en que se imputan los retiros o distribuciones de rentas a las utilidades acumuladas en las empresas, conforme a lo previsto por la norma legal referida en el párrafo anterior.

³² Conforme a lo dispuesto en el N° 8), del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

³³ Modificación efectuada de acuerdo al N° 5), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley. En el N° 4, del Anexo N° 1, se adjunta el texto del N° 3, del artículo 31 de la LIR, modificado a contar del 1° de enero de 2015. Dicha modificación rige a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

³⁴ Las instrucciones de este servicio sobre la materia se encontraban incluidas en la Circular N° 17 de 1993, y en los oficios N°s 194 de 2010 y 198 de 2014.

Cuando resulte un excedente de pérdidas no absorbidas conforme a lo indicado en el párrafo anterior, el saldo, reajustado en la forma señalada en el inciso 3°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR, se imputará tal como se imputaban hasta la fecha, puesto que dicha materia no ha sido objeto de modificación. Por tanto, en tal caso, se deducirán de las utilidades o cantidades obtenidas en el ejercicio inmediatamente siguiente a aquél en que se produzcan dichas pérdidas, o en los subsiguientes, según corresponda.

De acuerdo a lo anterior, a partir del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, las pérdidas tributarias del ejercicio, determinadas conforme a lo dispuesto en los artículos 21, y 29 al 33 de la LIR, deberán imputarse de la siguiente forma:

Orden de imputación	Rentas o cantidades
1°	A las utilidades o cantidades afectas a IGC o IA registradas en el FUT, y determinadas en la forma señalada en la letra d), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sea que éstas se hayan afectado o no con el IDPC. Para tales efectos, la imputación se efectuará comenzando por las rentas o cantidades más antiguas, con derecho, cuando corresponda, a la recuperación como pago provisional del IDPC que haya afectado a las utilidades absorbidas, de acuerdo a la modalidad dispuesta por la parte final, del párrafo 2°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR.
2°	Cuando resulte un excedente de pérdidas no absorbidas por las rentas o cantidades y conforme al orden de imputación señalado en el N° 1 anterior, el saldo, reajustado en la forma dispuesta en el inciso 3°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR, se imputará como gasto a las utilidades o cantidades obtenidas en el ejercicio inmediatamente siguiente a aquél en que se produzcan dichas pérdidas.
3°	En caso que aún resulte un excedente de pérdidas no absorbidas conforme al orden de imputación N° 2 anterior, determinándose por tanto, una pérdida tributaria en el ejercicio, ésta se imputará a las utilidades o cantidades afectas a IGC o IA, señaladas en el orden de imputación N° 1, que se obtengan en el mismo ejercicio, y en caso que éstas no sean suficientes para absorberlas, el saldo se imputará en los ejercicios siguientes, como gasto del ejercicio de acuerdo al N° 2 anterior, y luego a las rentas o cantidades afectas a IGC o IA, según corresponda, y así sucesivamente.

Las normas sobre la forma de calcular, reconocer, imputar y solicitar la devolución del IDPC como un pago provisional cuando las respectivas utilidades resulten absorbidas por pérdidas tributarias, según corresponda, no han sido objeto de modificación por parte de la Ley, razón por la cual se mantienen vigentes todas las instrucciones impartidas por este Servicio sobre esa materia.

Finalmente, cabe tener presente que cuando la pérdida tributaria resulte imputada en la forma señalada en este número, el contribuyente tendrá derecho a rebajar como gasto en los ejercicios siguientes para los fines de la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, el saldo que resultare de éstas, después de haber sido absorbidas por las utilidades tributables acumuladas en el registro FUT. Esta situación es aplicable cuando se absorban utilidades tributables en el FUT, sea que éstas hayan sido afectadas o no con el IDPC y, por consiguiente, den o no derecho a la recuperación como pago provisional del citado tributo de categoría.

6) Sustitución del artículo 38 bis de la LIR³⁵.

De acuerdo con la sustitución del artículo 38 bis de la LIR, los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, que a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016 pongan término a su giro, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, deberán aplicar las nuevas normas que la primera disposición establece para la determinación de la tributación que corresponde sobre las rentas o cantidades acumuladas en las

³⁵ Según el N° 6), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley. En el N° 5, del Anexo N° 1, se adjunta el texto del artículo 38 bis de la LIR, sustituido a contar del 1° de enero de 2015.

empresas a la fecha del término de su giro. Dentro de estos contribuyentes se incluyen aquellos que, por aplicación del plazo que establece el artículo 69 del Código Tributario, puedan dar el correspondiente aviso dentro de los dos primeros meses del año comercial 2017.

En general, la norma mantiene la estructura y objetivo que tenía con anterioridad, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, cuál es, el de considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de término de giro, afectándose con un Impuesto del 35% en carácter de Único respecto de la empresa, empresario, comunero, socio o accionista.

Las modificaciones, en términos generales, dicen relación con la forma de determinar las rentas o cantidades que deben considerarse retiradas al término de giro; la parte de las rentas o cantidades señaladas que no se afectan con el Impuesto Único de 35%; los períodos que deben considerarse en el cálculo de la tasa promedio de las tasas más altas del IGC que hayan afectado al empresario, socio, comunero o accionista que opte por reliquidar el Impuesto Único de 35%; y el 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.

En todo aquello que no ha sido modificado, se mantienen vigentes las instrucciones de este Servicio sobre la materia, contenidas en la Circular N° 46 de 1990.

Por otra parte, se hace presente que a contar del 1° de enero de 2015, se deroga el régimen de tributación establecido en el artículo 14 bis de la LIR, razón por la cual, se han eliminado las normas sobre el término de giro de dichos contribuyentes que estaban contenidas en el anterior texto del artículo 38 bis de la LIR. No obstante lo anterior, la Ley también estableció que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 se encuentren acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, podrán optar por mantenerse en dicho régimen hasta el 31 de diciembre de 2016. Para tal efecto, la Ley dispone que a pesar de ser derogadas o modificadas las normas relacionadas con el artículo 14 bis de la LIR, éstas se mantendrán vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016, de acuerdo a su texto al 31 de diciembre de 2014, sólo respecto de los contribuyentes que se mantengan acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR hasta esta última fecha y opten por permanecer en tal régimen por los años comerciales 2015 y 2016. Dentro de esas normas se comprenden los artículos 2 N° 1 párrafo 2°; 21; 38 bis; 40 N° 6; 54; 62; 74 N° 4; 84 letra g) y 91, todos de la LIR. Sobre esta materia, deben aplicarse las instrucciones contenidas en la Circular N° 69 de 2014, de este Servicio.

A continuación se analizan las modificaciones que sufrió el artículo 38 bis de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015:

A) Rentas o cantidades que deberán considerarse retiradas o distribuidas al término de giro³⁶.

Al término de giro, los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, afectas a IGC o IA, según proceda, las que corresponderán al monto mayor entre las siguientes dos cantidades:

a) El saldo que mantengan los registros FUT y FUR. Tales cantidades, corresponden a las utilidades tributables registradas conforme a lo dispuesto en las letras a) y b) párrafo 2°, del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, o

³⁶ Sobre la materia, el nuevo artículo 38 bis de la LIR, establece en su inciso 2°, lo siguiente:

“Las rentas o cantidades que deberán considerarse retiradas o distribuidas corresponderán a la cantidad mayor, entre las utilidades tributables, registradas conforme a lo dispuesto en las letras a) y b), párrafo segundo, del número 3 de la letra A) del artículo 14, o la diferencia que resulte de comparar el valor del capital propio tributario, determinado a la fecha de término de giro según lo dispuesto en el número 1 del artículo 41, más los retiros en exceso que se mantengan a esa fecha; y la suma de:

i) El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establece el inciso primero, de la letra b) del número 3 de la letra A) del artículo 14; y

ii) El valor del capital aportado efectivamente a la empresa o sociedad, 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 a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro. No se considerarán aquellas cantidades que hayan sido financiadas con rentas que no hayan pagado, total o parcialmente, los impuestos de esta ley.”

b) El saldo de rentas o cantidades tributables determinadas. Estas rentas o cantidades, corresponden a la diferencia que resulte de comparar:

i) La suma del valor del capital propio tributario determinado a la fecha de término de giro más los retiros en exceso que se mantengan a esa fecha; y

ii) La suma del saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro FUNT que establece el inciso 1°, de la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, más el valor del capital aportado efectivamente a la empresa o sociedad, incluidos los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.

En el caso de la letra b), se considerará el capital propio tributario determinado en los términos del N° 1, del artículo 41 de la LIR a la fecha de término de giro, siempre que éste mantenga un saldo positivo o una suma igual a cero al término de giro. En caso que éste registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero. Dentro del capital aportado a la empresa o en sus aumentos posteriores, no se considerarán aquellas cantidades que hayan sido financiadas con rentas que no hayan pagado, total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas dentro de ellas las reinversiones.

De acuerdo a lo señalado, podría resultar que una suma equivalente a los retiros en exceso que se mantengan a la fecha de término de giro, se entiendan retirados para gravarse en la forma establecida en el artículo 38 bis de la LIR, en aquella parte que superen el valor del capital aportado efectivamente a la empresa o sociedad, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital efectuado, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro, y siempre que no hayan correspondido a rentas no tributables registradas en el FUNT en esa oportunidad.

En resumen, se considerarán retiradas o distribuidas, para los efectos señalados, el monto mayor que resulte de comparar las cantidades que se determinen luego de aplicar lo dispuesto en las letras a) y b) anteriores:

(a) Saldo registros FUT y FUR.		(b) Saldo de rentas o cantidades tributables determinadas.	
Saldo positivo del registro FUT neto, determinado a la fecha del término de giro, reajustado, incluidas las rentas o cantidades del último ejercicio.	(+)	Capital propio tributario, determinado conforme al N° 1, del artículo 41 de la LIR, a la fecha de término de giro. En caso de ser negativo, se considerará un valor igual a cero.	(+)
Saldo positivo del FUR neto, determinado a la fecha de término de giro, reajustado, incluidas las reinversiones recibidas en el último ejercicio.	(+)	Saldo de retiros en exceso, pendientes de tributación que se mantengan en la empresa, a la fecha del término de giro, reajustados.	(+)
		Saldo positivo del registro FUNT neto, determinado a la fecha del término de giro, reajustado, incluidas las rentas o cantidades del último ejercicio.	(-)
		Valor del capital aportado efectivamente a la empresa o sociedad, incrementado o disminuido por los aumentos o disminuciones de capital efectuados, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.	(-)

		No se considerarán dentro de estos valores de aporte o de aumentos de capital, aquellos que hayan sido financiados con rentas que no hayan pagado, total o parcialmente, los impuestos de la LIR, incluidas las reinversiones, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado.	
a) Saldo registros FUT y FUR.	(=)	b) Saldo de rentas o cantidades tributables determinadas.	(=)

De acuerdo a ello, y sin perjuicio de lo instruido en la letra B) siguiente, las rentas o cantidades que deben considerarse retiradas o distribuidas al término de giro, corresponderá a la cantidad mayor entre (a) y (b), esto es, entre el saldo de FUT más el FUR a que se refiere el párrafo 2°, de la letra b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR (a), y el valor del capital propio tributario más los retiros en exceso, descontado el capital pagado y reajustado (salvo que haya sido financiado con rentas o cantidades que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR) y el saldo de FUNT (b).

Se hace presente que, contra el Impuesto Único de 35% referido, procederá la imputación del crédito por IDPC que haya afectado a las rentas o cantidades acumuladas y registradas en el FUT y en el FUR, según corresponda, cuando dichas sumas (a), o una cantidad equivalente a las mismas (b), hayan formado parte de la base imponible determinada al término de giro, afecta al Impuesto Único de 35%.

B) Casos en los cuales no procede aplicar el Impuesto Único de 35%.

Conforme a lo dispuesto en el inciso 4°, del artículo 38 bis de la LIR, el Impuesto Único de 35% no se aplicará a la parte de las rentas o cantidades, determinadas de acuerdo a lo indicado en la letra A) anterior, que correspondan a los comuneros, socios o accionistas obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, la cual deberá considerarse retirada o distribuida por éstos al término de giro.

Por tanto, la sociedad que pone término de giro a sus actividades, no tendrá la obligación de declarar y pagar el Impuesto Único de 35% respecto de aquellas rentas o cantidades que deban considerarse retiradas o distribuidas en dicho momento y que correspondan a sus comuneros, socios o accionistas que se encuentren obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa.

Atendido que las rentas o cantidades correspondientes a dichos comuneros, socios o accionistas no se afectarán con el Impuesto Único de 35%, éstas se entenderán retiradas o distribuidas a cada uno de ellos, de acuerdo al porcentaje de participación social que les corresponda en las utilidades de la sociedad que pone término a su giro, de acuerdo al respectivo contrato social o estatuto, y en el caso de la comunidad en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

No se incluirán dentro de las rentas o cantidades que deben considerarse retiradas o distribuidas por los comuneros, socios o accionistas que se encuentren obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, aquellas anotadas en el registro FUR o una cantidad equivalente a éstas, según sea que la cantidad mayor que deba entenderse retirada o distribuida corresponda a aquella señalada en la letra a) o b), de la letra B) precedente, respectivamente. Lo anterior, por cuanto dicha suma debe entenderse retirada o distribuida sólo por aquellos contribuyentes del IGC o IA que efectuaron la inversión respectiva.

Los socios de sociedades de personas, para el sólo efecto de determinar la parte que les corresponda en el saldo de las rentas o cantidades pendientes de tributación, podrán considerar como alternativa al porcentaje de participación social que les corresponda en las utilidades de la sociedad que pone término a su giro, de acuerdo al respectivo contrato social o estatuto, que dichas rentas o cantidades se entienden retiradas de acuerdo al porcentaje que resulte de comparar la relación de retiros afectos a IGC o IA que efectuó cada socio, en el total de dichos retiros, todos ellos efectuados desde que se generó un saldo positivo de FUT que se mantuvo en este carácter hasta el término de giro, para asignarle a cada socio la porción que corresponda de estas rentas o cantidades que deben entenderse

retiradas, hasta completar su participación contractual de acuerdo al párrafo anterior, o el total al socio que efectuó retiros inferiores a esta participación.

Por su parte, el comunero, socio o accionista obligado a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, deberá incorporar en su registro FUT, aquellas rentas o cantidades que deben considerarse retiradas o distribuidas al término de giro, y que le correspondan en la proporción señalada en el párrafo anterior, con derecho al crédito por el IDPC que haya afectado a tales rentas o cantidades acumuladas y registradas en el FUT.

C) Forma de calcular la tasa promedio para la reliquidación del IGC³⁷.

Cuando el empresario, comunero, socio o accionista de las empresas o sociedades que ponen término de giro a sus actividades opten por declarar las rentas o cantidades referidas como afectas al IGC del año del término de giro, se amplía de 3 a 6 años, el período a considerar para la determinación de la tasa promedio a aplicar.

De esta manera, el nuevo texto del artículo 38 bis de la LIR, mantiene la opción al empresario, comunero, socio o accionista con domicilio o residencia en Chile, para que sin perjuicio de la aplicación del Impuesto Único de 35% comentado en las letras A) y B) anteriores, puedan declarar las citadas rentas como afectas al IGC. La modificación que incorpora la Ley en este aspecto consiste en que la tasa de IGC a aplicar sobre dichas rentas o cantidades será equivalente al promedio de las tasas marginales más altas que hayan afectado al contribuyente en los últimos 6 años, en reemplazo de las tasas marginales más altas de los últimos 3 años que se establecía con anterioridad a la sustitución del artículo 38 bis de la LIR.

En consecuencia, sólo cabe reiterar las instrucciones impartidas sobre el particular respecto a que 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, 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. Si la citada empresa a la que se pone término de giro, tuviera una existencia inferior a seis ejercicios comerciales consecutivos, la tasa promedio antes indicada se determinará considerando los años de existencia efectiva de la empresa que cesa sus actividades. Se hace presente que 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.

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 efectuarse una sola declaración incluyendo todas las rentas de cualquier origen que haya obtenido. Igual procedimiento se aplicará cuando la tasa promedio señalada, no sea posible determinarla, ya sea porque el 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.

En contra del IGC que resulte de la aplicación de algunas de las modalidades de cálculo señaladas, el comunero, socio o accionista, podrá imputar el crédito establecido en el N° 3, del artículo 56 de la LIR, el cual se otorgará en estos casos con tasa de 35% y, bajo las mismas condiciones que señala dicha norma, vale decir, que las rentas o cantidades que le dan derecho estén incluidas en la renta bruta del

³⁷ El inciso 5°, del artículo 38 bis de la LIR, dispone que:

“No obstante, el empresario, socio o accionista podrá optar por declarar las rentas o cantidades referidas como afectas al impuesto global complementario del año del término de giro de acuerdo con las siguientes reglas:

1.- A estas rentas o cantidades se les aplicará una tasa de impuesto global complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los 6 ejercicios anteriores al término de giro. Si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales.

2.- Las rentas o cantidades indicadas en el número anterior gozarán del crédito del artículo 56, número 3), el cual se aplicará con una tasa del 35%. Para estos efectos, el crédito deberá agregarse en la base del impuesto en la forma prescrita en el inciso final del número 1 del artículo 54.”

IGC que se declara en dicho período y hayan sido afectadas a nivel de la empresa que pone término de giro con el Impuesto Único de 35%.

El mencionado crédito equivaldrá a un 35% de las rentas o cantidades provenientes del término de giro, incrementadas estas previamente en un monto equivalente al crédito que se invoca, suma que se considerará como afectada con el Impuesto Único de 35% a nivel de la empresa, para los efectos del cálculo definitivo de la mencionada rebaja; todo ello de acuerdo a lo dispuesto por el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con lo señalado por el inciso final, del N° 1, del artículo 54 de este mismo texto legal.

Cabe tener presente que el incremento de las rentas o cantidades provenientes del término de giro en la forma antes señalada, es tanto para la aplicación del IGC como para los efectos de la determinación del crédito de 35%. Para tales efectos, las referidas rentas se multiplicarán por el factor 0,53846, obteniendo así, el crédito e incremento referidos, según instrucciones contenidas en Circular N° 2 de 2015 ($35:65 = 0,53846$).

El citado crédito se imputará al total del IGC que declare el contribuyente por el mismo año tributario en que ocurre el término de giro, una vez rebajados todos aquellos créditos a que tenga derecho y cuyos excedentes no proceda imputarlos en los períodos siguientes ni sean susceptibles de devolución. Si de la imputación del crédito de 35% quedare un remanente, éste podrá ser rebajado de otros impuestos que el contribuyente declare en ese mismo ejercicio, y si aún permaneciera dicho excedente, podrá solicitarse su devolución de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 97 de la LIR.

Se hace presente que, para determinar el monto de las rentas o cantidades que deben entenderse retiradas o distribuidas a estos contribuyentes, para los efectos de practicar la reliquidación que se indica, se aplicarán las reglas señaladas en las letras A) y B) precedentes, incluyendo aquellas inversiones que hayan efectuado y que se mantienen anotadas en el registro FUR, o una cantidad equivalente a dichas sumas, según sea que la cantidad mayor que deba entenderse retirada o distribuida corresponda a aquella señalada en las letras a) o b, de la letra A) anterior, respectivamente.

D) 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 giro³⁸.

La Ley incorporó en el artículo 38 bis de la LIR, 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, respecto de los bienes que le sean adjudicados en la liquidación o disolución de la misma, corresponderá al valor para efectos tributarios considerado por tales empresas al momento de determinar su capital propio tributario 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.

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 activo de que se trate, sólo deberá considerarse el valor de costo tributario considerado por la empresa, comunidad o sociedad en el cálculo del capital propio tributario referido anteriormente.

³⁸ De acuerdo al inciso final, del artículo 38 bis de la LIR, que establece: *“El valor de costo para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas de que trata este artículo, en la disolución o liquidación de las mismas, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la presente ley, a la fecha de término de giro.”*

7) Modificaciones a las normas sobre determinación de la base imponible de los IGC o IA³⁹.

Se introducen modificaciones a los artículos 54 N° 1 y 62 de la LIR, con el objeto de concordar las normas sobre determinación de la base imponible de los IGC o IA, con las modificaciones introducidas por la Ley a los artículos 14 letra A) y 17 N° 7 de la LIR.

De acuerdo a ello, deberá considerarse lo siguiente:

A) Modificaciones al N° 1, del artículo 54 de la LIR.

a) Sustitución del párrafo 1° y eliminación del párrafo 5°, ambos del N° 1, del artículo 54 de la LIR.

Las modificaciones a las normas para determinar la base imponible del IGC, tienen por objeto concordar los términos de esta disposición con los cambios incorporados a los artículos 14 letra A) y 17 N° 7 de la LIR, ya comentados, en cuanto a que los dueños, propietarios, comuneros y socios de empresas, comunidades y sociedades de personas que determinen su renta imponible sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo al Título II de la LIR, que sean contribuyentes del IGC, deben incorporar a su renta bruta global la totalidad de las cantidades retiradas a cualquier título desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, incluso aquellas, que no obstante ser retiradas en el marco de una devolución de capital, efectuada conforme con el N° 7 del artículo 17 de la LIR, resulten imputadas a rentas gravadas con IGC.

Lo anterior, sin perjuicio que conforme al N° 3, del artículo 54 de la LIR, tales contribuyentes deban también incorporar en la base imponible del IGC, aquellas rentas o cantidades retiradas a cualquier título de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en conformidad a los artículos 14 letra A) y 17 N° 7 de la LIR, que resulten imputadas a rentas exentas del referido tributo.

Finalmente, cabe señalar que los contribuyentes referidos no deberán incluir en la base imponible del IGC, aquellos retiros efectuados en conformidad a la letra A), del artículo 14 de la LIR, o al N° 7, del artículo 17 de la misma ley, cuando éstos resulten imputados a ingresos no constitutivos de renta o a rentas gravadas con el IDPC en carácter de impuesto único a la renta de la empresa, comunidad o sociedad respectiva.

b) Reemplazo del párrafo 6°, del N° 1, del artículo 54 de la LIR.

La sustitución del párrafo 6° señalado, ha tenido por objeto efectuar las siguientes precisiones:

i) Los contribuyentes deberán incluir en su renta bruta global, afecta al IGC, tanto las rentas percibidas de empresas o sociedades constituidas en el extranjero, como aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR⁴⁰.

Al respecto, se hace presente que el artículo 41 G de la LIR, rige a contar del 1° de enero de 2016⁴¹, razón por la cual, la norma analizada, en lo correspondiente a esta materia, rige sólo a partir de esa fecha. En consecuencia, los contribuyentes referidos deberán incorporar aquellas rentas que resulten de la aplicación del artículo 41 G de la LIR, a contar del 1° de enero de 2016.

ii) La norma analizada, precisa que igualmente deben incluirse en la renta bruta global, las rentas establecidas con arreglo a lo dispuesto en los artículos 70 y 71 de la LIR. Se hace presente que esta inclusión ya había sido efectuada por la Ley N° 20.727⁴², y se encontraba vigente desde el 1° de enero

³⁹ Modificaciones efectuadas de acuerdo a los N°s 9) y 10), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley. En los N°s 6) y 7), del Anexo N° 1 de la presente Circular, se incluye el texto del N° 1, del artículo 54 y del artículo 62, ambos de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015. Dichas modificaciones rigen a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

⁴⁰ Las instrucciones de este Servicio sobre lo dispuesto en el nuevo artículo 41 G de la LIR, que rige a contar del 1° de enero de 2016, se impartirán en una Circular que se dictará sobre la materia.

⁴¹ De acuerdo a la letra c), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁴² Conforme al N° 6), del artículo 5° de la Ley N° 20.727, en concordancia con el artículo segundo de las disposiciones transitorias de dicha Ley.

de 2013. Además, de acuerdo a los propios artículos 70 y 71 de la LIR, las rentas establecidas conforme a tales disposiciones legales, son rentas afectas al IDPC, según el N° 3, del artículo 20 de la LIR, o bien, clasificadas en la Segunda Categoría, conforme al N° 2, del artículo 42 de la misma ley y, por tanto, deben igualmente incluirse en la base imponible del IGC por tal motivo.

En todo caso, cabe señalar que dichas sumas se incluyen en la base imponible referida, sólo en aquellos casos en que no resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, con el Impuesto Único que establece tal norma.

iii) Finalmente, la parte final del párrafo 6°, establece que en el caso de comunidades, el total de sus rentas presuntas se entenderán retiradas en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate. La norma analizada, viene a complementar lo establecido en el mismo párrafo, en cuanto a que deben incluirse en la base imponible del IGC, las rentas presuntas determinadas según la LIR.

De esta manera, conforme a lo dispuesto en el N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, y para los efectos del IGC, en el caso de socios de sociedades de personas, las rentas presuntas se entenderán retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades. De acuerdo al artículo 54 N° 1 de la LIR, y para los mismos fines, en el caso de las comunidades, las rentas presuntas se entenderán retiradas por los comuneros, en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

B) Sustitución del inciso 2° y eliminación del inciso 3°, ambos del artículo 62 de la LIR.

Al igual que lo comentado en la letra a), de la letra A) anterior, las modificaciones a las normas para determinar la base imponible del IA, tienen por objeto concordar los términos de esta disposición con los cambios incorporados a los artículos 14 letra A) y 17 N° 7 de la LIR, ya comentados, en cuanto a que los dueños, propietarios, comuneros y socios de empresas, comunidades y sociedades de personas que determinen su renta imponible sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo al Título II de la LIR, que sean contribuyentes del IA, deben incorporar a su base imponible la totalidad de las cantidades retiradas a cualquier título desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, incluso aquellas, que no obstante ser retiradas en el marco de una devolución de capital, efectuada conforme con el N° 7 del artículo 17 de la LIR, resulten imputadas a rentas gravadas con IA.

Los retiros o remesas efectuados de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en conformidad a los artículos 14 letra A) y 17 N° 7 de la LIR, que resulten imputadas a rentas exentas del IGC, igualmente se afectarán con el IA respectivo, con derecho al crédito por IDPC, en caso que dichas utilidades se hubieran afectado con el citado tributo. Lo anterior, por cuanto sólo se liberan del IA aquellas rentas que se encuentren exentas expresamente del referido impuesto, no así cuando éstas se liberan solamente del IGC.

Finalmente, cabe señalar que los contribuyentes referidos no deberán incluir en la base imponible del IA, aquellos retiros o remesas efectuados en conformidad a la letra A), del artículo 14 de la LIR, o al N° 7, del artículo 17 de la misma ley, cuando éstos resulten imputados a ingresos no constitutivos de renta o a rentas gravadas con el IDPC en carácter de impuesto único a la renta de la empresa, comunidad o sociedad respectiva.

8) Modificaciones al N° 4, del artículo 74 de la LIR⁴³.

a) Modifica la referencia a la norma legal que establece el régimen de reinversión. La modificación efectuada al párrafo 3°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, se efectúa con el objeto de concordar las disposiciones de este último artículo, con las modificaciones efectuadas a la letra A), del artículo 14 de la LIR.

En efecto, la norma modificada trata sobre una excepción a la obligación de practicar la retención de IA, en caso que el perceptor de un retiro le declare al contribuyente obligado a retener que efectuará una reinversión de utilidades en los términos de la letra c), del N° 1, de la Letra A), del artículo 14 de

⁴³ Modificaciones efectuadas de acuerdo a las letras a) y c), del N° 11), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley. Por su parte, la modificación incluida en la letra b), del N° 11), del mismo artículo, se refiere a las normas de retención de IA sobre rentas determinadas conforme a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuyas instrucciones fueron impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 69 de 2014. En el N° 8), del Anexo N° 1 de la presente Circular, se incluye el texto del N° 4, del artículo 74 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015. Dichas modificaciones rigen a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014. A partir del 1° de enero de 2015, el régimen de reinversión se encuentra regulado en el N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, modificándose en consecuencia, dicha referencia legal.

b) Modifica la tasa de retención del IA, sobre las partidas señaladas en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR. La Ley modifica el párrafo penúltimo, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, reemplazando el guarismo 35% por 45%. Tal modificación, tiene por objeto establecer la obligación de retener el total de impuestos que afectan a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, respecto de las cantidades señaladas en los numerales i) al iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, vale decir, para retener, junto con el IA de 35% que afecta a dichos contribuyentes respecto de las sumas que indica esta disposición, el 10% de tasa adicional o recargo que la misma norma señala.

En consecuencia, a partir del 1° de enero de 2015, la retención de IA sobre las partidas señaladas se efectuará considerando una tasa de 45%.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado en la Circular N° 45 de 2013 de este Servicio, en el caso que los contribuyentes señalados, no tengan domicilio ni residencia en Chile y se encuentren acogidos a la invariabilidad tributaria del artículo 7° del D.L. N° 600, el IA se aplica con la tasa general de la invariabilidad pactada, sin que tengan que aplicar la tasa adicional del 10%, ya que ellos tienen una carga tributaria garantizada por el Estado de Chile. Por tanto, en tales casos la retención se practicará con una tasa equivalente a la que se hubiere pactado en el referido contrato.

III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Las normas legales de que trata la presente Circular, consistentes en modificaciones a preceptos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y la aplicación de otras normas transitorias que regulan diversas situaciones tributarias que contempla la Ley N° 20.780, rigen, como regla general, a contar del 1° de enero de 2015, sin perjuicio de las reglas especiales de vigencia y transición que considera dicha Ley, y se indican en cada uno de los casos analizados.

Las instrucciones de este Servicio sobre las materias incluidas en esta Circular, rigen a partir de su publicación en extracto en el Diario Oficial. Además, se hace presente que las instrucciones impartidas con anterioridad por este Servicio sobre las disposiciones legales modificadas o sustituidas por la Ley, seguirán vigentes respecto de aquellas materias que no hayan sido modificadas en virtud de dicho texto legal.

Saluda a Ud.,

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

JARB/PCR/CCP **DISTRIBUCIÓN:**

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

ANEXO N° 1. Normas legales.

1) Artículo 14 de la LIR, modificado por el N° 1), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

“Artículo 14.- Las rentas que se determinen a un contribuyente sujeto al impuesto de la primera categoría se gravarán respecto de éste de acuerdo con las normas del Título II.

Para aplicar los impuestos global complementario o adicional sobre las rentas o cantidades obtenidas por dichos contribuyentes se procederá en la siguiente forma:

A) Contribuyentes obligados a declarar según contabilidad completa.

1°.- Los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, número 1, socios de sociedades de personas, comuneros y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, sobre las cantidades que a cualquier título retiren desde la empresa o sociedad respectiva, en conformidad a las reglas del presente artículo y lo dispuesto en los artículos 54, número 1; 58, número 1; 60 y 62 de la presente ley. Los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones pagarán los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad respectiva, en conformidad con lo dispuesto en el presente artículo y en los artículos 54, número 1, y 58, número 2, de la presente ley.

Respecto de las comunidades, sociedades de personas y de las en comandita por acciones, por lo que corresponde a los socios gestores, se gravarán los retiros de cada comunero o socio por sus montos efectivos.

Para los efectos de aplicar los impuestos del Título IV se considerarán siempre retiradas las rentas que se remesen al extranjero.

2°.- Las rentas o cantidades que retiren para invertirlas en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II, no se gravarán con los impuestos global complementario o adicional mientras no sean retiradas de la empresa que la recibe y en el caso de la inversión en acciones de pago o aportes a sociedades de personas no se configuren las circunstancias señaladas en el inciso cuarto siguiente. Igual norma se aplicará en el caso de conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier clase o en la división o fusión de sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución producida por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona. En caso de conversión, fusión y división de sociedades, se mantendrá el registro y control de las cantidades invertidas y de las demás rentas o cantidades acumuladas en la empresa. En las divisiones se considerará que las rentas acumuladas, así como las reinversiones a que se refiere este número, se asignan en proporción al capital propio tributario determinado a la fecha de la división.

Las reinversiones a que se refiere este número sólo podrán hacerse mediante aumentos efectivos de capital en empresas individuales, aportes a una sociedad de personas o adquisiciones de acciones de pago, dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se efectuó el retiro. Los contribuyentes que inviertan en acciones de pago de conformidad a esta letra no podrán acogerse, por esas acciones, a lo dispuesto en el número 1° del artículo 57 bis de esta ley.

Lo dispuesto en este número también procederá respecto de los retiros de utilidades que se efectúen o de los dividendos que se perciban, desde las empresas constituidas en el exterior. No obstante, no será aplicable respecto de las inversiones que se realicen en dichas empresas.

Cuando los contribuyentes que inviertan en acciones de pago de sociedades anónimas o en derechos sociales en sociedades de personas, las enajenen por acto entre vivos, se considerará que el enajenante ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida en la adquisición de las acciones o derechos, quedando sujeto en el exceso a las normas generales de esta ley. El contribuyente podrá dar de crédito el impuesto de primera categoría pagado en la sociedad desde la cual se hizo la inversión, en contra del impuesto global complementario o adicional que resulte aplicable sobre el retiro aludido, de conformidad a las normas de los artículos 56, número 3), y 63 de esta ley. Por lo tanto, en este tipo de operaciones, la inversión y el crédito no pasarán a formar parte del fondo de utilidades tributables de la sociedad que recibe la inversión, sin perjuicio de su registro conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo de la letra b) del número 3 siguiente. El mismo tratamiento previsto en este inciso tendrán las devoluciones totales o parciales de capital respecto de las acciones o derechos en que se haya efectuado la inversión, imputándose al efecto las cantidades señaladas en el párrafo segundo de la letra b) del número 3 siguiente. Para los efectos de la determinación de dicho retiro y del crédito que corresponda, las sumas respectivas se reajustarán de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del pago de las acciones y el último día del mes anterior a la enajenación. En la enajenación de acciones o derechos sociales, cuando una parte de éstos se hubiere financiado con reinversiones efectuadas conforme a este número, y otra, mediante inversiones financiadas con cantidades que hayan pagado totalmente los impuestos de esta ley, los primeros se entenderán enajenados en la proporción que representen sobre el total de las acciones o derechos que posea el enajenante.

Con todo, los contribuyentes que hayan enajenado las acciones o derechos señalados, podrán volver a invertir el monto percibido hasta la cantidad que corresponda al valor de adquisición de las acciones o derechos, debidamente reajustado hasta el último día del mes anterior al de la nueva inversión, en empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa, no aplicándose en este caso los impuestos señalados en el inciso anterior, salvo respecto del exceso que allí se indicara el que se sujetará a las normas generales de esta ley. Los contribuyentes podrán acogerse en todo a las normas establecidas en esta letra, respecto de las nuevas inversiones. Para tal efecto, el plazo de veinte días señalado en el inciso segundo de este número se contará desde la fecha de la enajenación respectiva.

Los contribuyentes que efectúen las inversiones a que se refiere este número deberán informar a la sociedad receptora al momento en que ésta perciba la inversión, el monto del aporte o adquisición que corresponda a las utilidades tributables que no hayan pagado los impuestos global complementario o adicional y el crédito por impuesto de primera categoría, requisito sin el cual el inversionista no podrá gozar del tratamiento dispuesto en este número. La sociedad deberá acusar recibo de la inversión y del crédito asociado a ésta e informar de esta circunstancia al Servicio de Impuestos Internos, incorporándolo en el registro que establece el párrafo segundo de la letra b) del número 3 siguiente. La sociedad receptora, sea esta una sociedad anónima o una sociedad de personas, deberá informar también a dicho Servicio el hecho de la enajenación de las acciones o derechos respectivos.

3°.- El fondo de utilidades tributables deberá ser registrado por todo contribuyente sujeto al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa:

a) En el registro del fondo de utilidades tributables se anotará la renta líquida imponible de primera categoría o pérdida tributaria del ejercicio. Se agregarán las rentas exentas del impuesto de primera categoría percibidas o devengadas; las participaciones sociales y los dividendos ambos percibidos; así como todos los demás ingresos, beneficios o utilidades percibidos o devengados, que sin formar parte de la renta líquida del contribuyente estén afectos a los impuestos global complementario o adicional, cuando se retiren o distribuyan.

Se deducirán las partidas a que se refiere el inciso segundo del artículo 21.

Se adicionarán o deducirán, según el caso, los remanentes de utilidades tributables o el saldo negativo de ejercicios anteriores, reajustados en la forma prevista en el número 1°, inciso primero, del artículo 41.

Al término del ejercicio se deducirán, también, los retiros o distribuciones efectuados en el mismo período, reajustados en la forma indicada en el número 1°, inciso final, del artículo 41.

b) En el mismo registro, pero en forma separada del fondo de utilidades tributables, la empresa deberá anotar las cantidades no constitutivas de renta y las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, percibidas, y su remanente de ejercicios anteriores reajustado en la variación del índice de precios al consumidor, entre el último día del mes anterior al término del ejercicio previo y el último día del mes que precede al término del ejercicio.

También se anotarán en forma separada en el mismo registro, las inversiones efectuadas en acciones de pago o aportes a sociedades de personas señaladas en el número 2 de la letra A) de este artículo, identificando al inversionista y los créditos que correspondan sobre las utilidades así reinvertidas. De este registro se deducirán las devoluciones de capital en favor del inversionista respectivo con cargo a dichas cantidades o las sumas que deban considerarse retiradas por haberse enajenado las acciones o derechos, lo que ocurra primero.

c) El fondo de utilidades tributables sólo será aplicable para determinar los créditos que correspondan según lo dispuesto en los artículos 56, número 3), y 63.

d) Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán, en primer término, a las rentas, utilidades o cantidades afectas al impuesto global complementario o adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo a la tasa del impuesto de primera categoría que les haya afectado. En el caso que resultare un exceso, éste será imputado a las rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos, exceptuada la revalorización del capital propio no correspondiente a utilidades, que sólo podrá ser retirada o distribuida, conjuntamente con el capital, al efectuarse una disminución de éste o al término del giro.

e) Las deducciones a que se refiere el párrafo segundo de la letra b) precedente se imputarán a las cantidades allí señaladas y de acuerdo al orden que ahí se fija, con preferencia al orden establecido en la letra d).

B) Otros contribuyentes.

1°.- En el caso de contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría que declaren rentas efectivas y que no las determinen sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, las rentas

establecidas en conformidad con el Título II, más todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa, incluyendo las participaciones percibidas o devengadas que provengan de sociedades que determinen en igual forma su renta imponible, se gravarán respecto del empresario individual, socio, accionista o contribuyente del artículo 58, número 1°, con el impuesto global complementario o adicional, en el mismo ejercicio en que se perciban, devenguen o distribuyan.

2°.- Las rentas presuntas se afectarán con los impuestos global complementario o adicional, en el ejercicio a que correspondan. En el caso de sociedades de personas, estas rentas se entenderán retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades.”

2) Artículo 17 N° 7 de la LIR, modificado por el N° 3), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

“7°.- Las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos, siempre que no correspondan a utilidades o cantidades que deban pagar los impuestos de esta ley.

Las sumas retiradas o distribuidas por estos conceptos se imputarán en primer término en la forma establecida en las letras d) y e) del número 3 de la letra A) del artículo 14. Posteriormente, se imputarán a las utilidades de balance retenidas en exceso de las anteriores, sea que se encuentren capitalizadas o no, y finalmente, a las demás cantidades que deban gravarse con los impuestos de esta ley.

Una vez agotadas las utilidades o cantidades indicadas anteriormente, las devoluciones se entenderán imputadas al capital social y sus reajustes, sólo hasta concurrencia del monto aportado por el propietario, socio o accionista perceptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, cantidades que se reajustarán según el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes que antecede a aquél en que ocurrieron y el mes anterior al de la devolución.

Cualquier retiro, remesa, distribución o devolución de cantidades que excedan de los conceptos señalados precedentemente se gravarán con los impuestos de esta ley, conforme a las reglas generales.”.

3) Artículo 17 N° 8 inciso 2° de la LIR, modificado por el N° 4), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

“En los casos señalados en las letras a), c), d), e), h) y j), no constituirá renta sólo aquella parte del mayor valor que se obtenga hasta la concurrencia de la cantidad que resulte de aplicar al valor de adquisición del bien respectivo el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la adquisición y el último día del mes anterior al de la enajenación, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18. Por fecha de enajenación se entenderá la del respectivo contrato, instrumento u operación. En el caso de la enajenación de acciones de sociedades anónimas, encomandita por acciones o derechos en sociedades de personas, su valor de aporte o adquisición, deberá incrementarse o disminuirse, según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante. Para estos efectos, los valores indicados deberán reajustarse de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la adquisición o aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior a la enajenación. Cuando se trate de la enajenación de bonos y demás títulos de deuda, su valor de adquisición deberá disminuirse por las amortizaciones de capital recibidas por el enajenante, reajustadas en la misma forma señalada precedentemente.”

4) Artículo 31 N° 3 de la LIR, modificado por el N° 5), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

“3°.- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional a que se refiere la letra d) del número 3 de la letra A) del artículo 14, se hayan afectado o no con el impuesto de primera categoría, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley.

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones. Lo dispuesto en este inciso no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el artículo 100 de la ley N° 18.045.”

5) Artículo 38 bis de la LIR, modificado por el N° 6), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

“Artículo 38 bis.- Los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, que pongan término a su giro, deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa indicadas en el inciso siguiente, afectas a los impuestos global complementario o adicional determinadas a esa fecha.

Las rentas o cantidades que deberán considerarse retiradas o distribuidas corresponderán a la cantidad mayor, entre las utilidades tributables, registradas conforme a lo dispuesto en las letras a) y b), párrafo segundo, del número 3 de la letra A) del artículo 14, o la diferencia que resulte de comparar el valor del capital propio tributario, determinado a la fecha de término de giro según lo dispuesto en el número 1 del artículo 41, más los retiros en exceso que se mantengan a esa fecha; y la suma de:

i) El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro que establece el inciso primero, de la letra b) del número 3 de la letra A) del artículo 14; y

ii) El valor del capital aportado efectivamente a la empresa o sociedad, 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 a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro. No se considerarán rentas que no hayan pagado, total o parcialmente, los impuestos de esta ley.

Dichos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%, el cual tendrá el carácter de único de esta ley respecto de la empresa, empresario, comunero, socio o accionista, sin que sea aplicable a ellas lo dispuesto en el número 3° del artículo 54.

No se aplicará este impuesto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los socios o accionistas obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, la cual deberá considerarse retirada o distribuida a dichos socios a la fecha del término de giro.

No obstante, el empresario, socio o accionista podrá optar por declarar las rentas o cantidades referidas como afectas al impuesto global complementario del año del término de giro de acuerdo con las siguientes reglas:

1.- A estas rentas o cantidades se les aplicará una tasa de impuesto global complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los 6 ejercicios anteriores al término de giro. Si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales.

2.- Las rentas o cantidades indicadas en el número anterior gozarán del crédito del artículo 56, número 3), el cual se aplicará con una tasa del 35%. Para estos efectos, el crédito deberá agregarse en la base del impuesto en la forma prescrita en el inciso final del número 1 del artículo 54.

El valor de costo para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas de que trata este artículo, en la disolución o liquidación de las mismas,

corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la presente ley, a la fecha de término de giro.”.

6) Artículo 54 N° 1, modificado por el N° 9), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

“Artículo 54.- Para los efectos del presente impuesto, la expresión renta bruta global comprende:

1°.- La totalidad de las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente a cualquier título desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en conformidad a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 y en el número 7 del artículo 17 de esta ley. En el caso de rentas efectivas de primera categoría determinadas en base a contabilidad simplificada, se comprenderá en la base imponible de este impuesto también la renta devengada que le corresponde al contribuyente.

Las cantidades retiradas de acuerdo al artículo 14° bis y las cantidades determinadas de acuerdo al artículo 14 ter.

Las cantidades a que se refieren los literales i) al iv), del inciso tercero, del artículo 21, en la forma y oportunidad que dicha norma establece, gravándose con el impuesto de este título el que se aplicará incrementado en un monto equivalente al 10% sobre la citadas partidas.

Se comprenderá también la totalidad de las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas y en comandita por acciones, constituidas en Chile, respecto de sus accionistas, salvo la distribución de utilidades o fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29 respecto de los números 25 y 28 del artículo 17, o que éstas efectúen en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente y de la distribución de acciones de una o más sociedades nuevas resultantes de la división de una sociedad anónima.

Se incluirán también las rentas o cantidades percibidas de empresas o sociedades constituidas en el extranjero y aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G, las rentas presuntas determinadas según las normas de esta ley y las rentas establecidas con arreglo a lo dispuesto en los artículos 70 y 71. En el caso de comunidades, el total de sus rentas presuntas se entenderán retiradas en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

Las rentas del artículo 20°, N° 2°, y las rentas referidas en el número 8° del artículo 17°, percibidas por personas que no estén obligadas a declarar según contabilidad, podrán compensarse rebajando las pérdidas de los beneficios que se hayan derivado de este mismo tipo de inversiones en el año calendario.

Tratándose de las rentas referidas en el inciso cuarto del número 8 del artículo 17, éstas se incluirán cuando se hayan devengado.

Cuando corresponda aplicar el crédito establecido en el artículo 56, número 3), tratándose de cantidades retiradas o distribuidas, se agregará un monto equivalente a éste para determinar la renta bruta global del mismo ejercicio y se considerará como una suma afectada por el impuesto de primera categoría para el cálculo de dicho crédito.”

7) Artículo 62, modificado por el N° 10), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

“Artículo 62.- Para determinar la renta imponible en el caso de los impuestos establecidos en el N° 1 del artículo 58° y en el artículo 60 se sumarán las rentas imponibles de las distintas categorías y se incluirán también aquéllas exentas de los impuestos cedulares, exceptuando sólo las rentas gravadas con el impuesto del N° 1 del artículo 43°. Se observarán las normas de reajuste señaladas en el inciso penúltimo del artículo 54° para la determinación de la renta imponible afecta al impuesto adicional.

Se incluirá la totalidad de las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente a cualquier título desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en conformidad a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 y en el número 7 del artículo 17 de esta ley. El impuesto que grava estas rentas se devengará en el año en que se retiren de las empresas o se remesen al exterior, siempre que no estén excepcionadas por ser cantidades no constitutivas de renta, a menos que deban formar parte de los ingresos brutos de la sociedad de conformidad al artículo 29.

Se incluirán las cantidades a que se refieren los literales i) al iv), del inciso tercero, del artículo 21, en la forma y oportunidad que dicha norma establece, gravándose con el impuesto de este título, el que se aplicará incrementado en un monto equivalente al 10% sobre las citadas partidas.

Respecto del artículo 60, inciso primero, podrá deducirse de la renta imponible, a que se refiere el inciso primero, la contribución territorial pagada, comprendida en las cantidades declaradas.

Las rentas del artículo 20°, número 2° y las rentas referidas en el número 8° del artículo 17°, percibidas por personas que no estén obligadas a declarar según contabilidad, podrán compensarse rebajando las pérdidas de los beneficios que se hayan derivado de este mismo tipo de inversiones en el año calendario.

Formarán también parte de la renta imponible de este impuesto las cantidades retiradas de acuerdo al artículo 14° bis y las cantidades determinadas de acuerdo al artículo 14° ter, devengándose el impuesto, en este último caso, al término del ejercicio.

Tratándose de las rentas referidas en el inciso cuarto del número 8° del artículo 17, éstas se incluirán cuando se hayan devengado.

Cuando corresponda aplicar el crédito a que se refiere el artículo 63 de esta ley, en el caso de las cantidades retiradas o distribuidas, se agregará un monto equivalente a éste para determinar la base imponible del mismo ejercicio del impuesto adicional y se considerará como suma afectada por el impuesto de primera categoría para el cálculo de dicho crédito.”

8) Artículo 74 N° 4, modificado por el N° 11), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

“4°.- Los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al Impuesto Adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda, con derecho al crédito establecido en el artículo 63.

El monto de lo retenido provisionalmente se dará de abono al conjunto de los impuestos que declare el contribuyente respecto de las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención.

Con todo, podrá no efectuarse la retención si el perceptor del retiro le declara al contribuyente obligado a retener que se acogerá a lo dispuesto en el número 2 de la letra A) del artículo 14. El Servicio determinará la forma, plazo y requisitos que deberá cumplir la referida declaración, así como el aviso que la sociedad receptora de la reinversión deberá dar tanto a dicho Servicio como a la sociedad fuente del retiro. En este caso, si dentro de los plazos que establece la citada norma no se da cumplimiento a los requisitos que establece dicha disposición, la empresa de la cual se hubiere efectuado el retiro o remesa será responsable del entero de la retención a que se refiere este número, dentro de los primeros 12 días del mes siguiente a aquel en que venza dicho plazo, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra del contribuyente que efectuó el retiro o remesa, sea con cargo a las utilidades o a otro crédito que el socio tenga contra la sociedad.

Tratándose de las cantidades retiradas o distribuidas a que se refiere el artículo 14 bis y de las cantidades determinadas de acuerdo al artículo 14 ter, la retención se efectuará con tasa del 35%, con deducción del crédito establecido en el artículo 63.

Si la deducción del crédito establecido en el artículo 63 resultare indebida, total o parcialmente, la sociedad deberá pagar al Fisco, por cuenta del contribuyente de Impuesto Adicional, la diferencia de impuesto que se determine al haberse deducido indebidamente el crédito, sin perjuicio del derecho de la sociedad de repetir contra aquél. Esta cantidad se pagará en la declaración anual a la renta que deba presentar la sociedad, reajustada en el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la retención y el mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta de la sociedad, oportunidad en la que deberá realizar la restitución.

Igual obligación de retener tendrán los contribuyentes que remesen al exterior, pongan a disposición, abonen en cuenta o paguen a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, rentas o cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j), del número 8°, del artículo 17.

Tratándose de operaciones cuyos mayores valores deban tributar con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único a la renta, la retención se efectuará con la tasa provisional de 5% sobre el total de la cantidad a remesar, sin deducción alguna, salvo que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto, caso en el cual dicha retención se hará con la tasa del Impuesto de Primera Categoría sobre dicho mayor valor.

Sin perjuicio de la declaración anual a la que pueda encontrarse obligado, el contribuyente enajenante podrá presentar una solicitud al Servicio con anterioridad al vencimiento del plazo legal para la declaración y pago de la retención, en la forma que éste establezca mediante resolución, con la finalidad de que se determine previamente el mayor valor sobre el cual deberá calcularse el monto de la retención. Dicha solicitud, deberá incluir, además de la estimación del mayor valor de la operación, todos los antecedentes que lo justifiquen. El

Servicio, a su juicio exclusivo, se pronunciará sobre dicha solicitud en un plazo de 30 días hábiles, contado desde la fecha en que el contribuyente haya puesto a disposición de aquel todos los antecedentes que haya requerido para resolver la solicitud, de lo que se dejará constancia en una certificación emitida por la oficina correspondiente del Servicio. Vencido este plazo sin que se haya pronunciado sobre la solicitud, se entenderá que el Servicio la ha denegado, caso en el cual deberá determinarse el monto de la retención conforme a las reglas de esta ley y del Código Tributario. Cuando el Servicio se haya pronunciado aceptando la solicitud del contribuyente y se hubiere materializado la operación que da origen al impuesto y la obligación de retención, éste deberá declarar y pagar la retención dentro del plazo de 5 días hábiles contado desde la notificación de la resolución favorable, caso en el cual se entenderá declarada y pagada oportunamente la retención. Vencido este plazo sin que se haya declarado y pagado la retención, se entenderá incumplido el deber de retener que establece este artículo, aplicándose lo dispuesto en esta ley y el Código Tributario. El mayor valor que se haya determinado de acuerdo a lo anterior, no podrá ser objeto de fiscalización alguna, salvo que los antecedentes acompañados sean maliciosamente falsos, incompletos o erróneos, caso en el cual podrán, previa citación conforme al artículo 63 del Código Tributario, liquidarse y girarse las diferencias de impuestos que se detecten conforme a las reglas generales más los reajustes, intereses y multas pertinentes.

Tratándose de operaciones cuyos mayores valores deban tributar con los impuestos de Primera Categoría y Adicional, la retención se efectuará con una tasa provisional igual a la diferencia entre las tasas de los impuestos Adicional y de Primera Categoría vigentes a la fecha de enajenación, sobre el total de las cantidades que se remesen al exterior, paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición del contribuyente sin domicilio o residencia en Chile, salvo que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto, caso en el cual la retención se efectuará con la tasa de 35% sobre dicho mayor valor, montos que en ambos casos se darán de abono al conjunto de los impuestos que declare el contribuyente respecto de las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención, sin perjuicio de su derecho de imputar en su declaración anual el remanente que resultare a otros impuestos anuales de esta ley o a solicitar su devolución en la forma prevista en el artículo 97. Si con la retención declarada y pagada se han solucionado íntegramente los impuestos que afectan al contribuyente, este último quedará liberado de presentar la referida declaración anual.

En todo caso, podrá no efectuarse la retención si se acredita, en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, que los impuestos de retención o definitivos aplicables a la operación han sido declarados y pagados directamente por el contribuyente de Impuesto Adicional, o que se trata de cantidades que correspondan a ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas de los impuestos respectivos o que de la operación respectiva resultó un menor valor o pérdida para el contribuyente, según corresponda. En estos casos, cuando no se acredite fehacientemente el cumplimiento de alguna de las causales señaladas, y el contribuyente obligado a retener, sea o no sociedad, se encuentre relacionado con el beneficiario o perceptor de tales rentas o cantidades en los términos que establece el artículo 100 de la ley N° 18.045, será responsable del entero de la retención a que se refiere este número, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra del contribuyente sin domicilio o residencia en Chile.

No obstante lo dispuesto en los incisos anteriores, los contribuyentes que remesen, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile que sean residentes de países con los que exista un Convenio vigente para Evitar la Doble Tributación Internacional, tratándose de rentas o cantidades que conforme al mismo sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia, o se les aplique una tasa inferior a la que corresponda de acuerdo a esta ley, podrán no efectuar las retenciones establecidas en este número o efectuarlas con la tasa prevista en el Convenio, según sea el caso, cuando el beneficiario de la renta o cantidad les acredite mediante la entrega de un certificado emitido por la Autoridad Competente del otro Estado Contratante, su residencia en ese país y le declare en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, que al momento de esa declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y sea, cuando el Convenio así lo exija, el beneficiario efectivo de dichas rentas o cantidades, o tenga la calidad de residente calificado. Cuando el Servicio establezca en el caso particular que no concurrían los requisitos para aplicar las disposiciones del respectivo Convenio en virtud de las cuales no se efectuó retención alguna o la efectuada lo fue por un monto inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo a este artículo, y el contribuyente obligado a retener, sea o no sociedad, se encuentre relacionado con el beneficiario o perceptor de tales rentas o cantidades en los términos que establece el artículo 100 de la ley N° 18.045, dicho contribuyente será responsable del entero de la retención que total o parcialmente no se hubiese efectuado, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra de la persona no residente ni domiciliada en Chile.

En el caso de las cantidades señaladas en los literales i) al iv), del inciso tercero del artículo 21, la empresa o sociedad respectiva, deberá efectuar una retención anual del 45% sobre dichas sumas, la que se declarará en conformidad a los artículos 65, N° 1 y 69.

Tratándose de las enajenaciones a que se refieren los artículos 10, inciso tercero, y 58, número 3, los adquirentes de las acciones, cuotas, derechos y demás títulos, efectuarán una retención del 20% sobre la renta gravada determinada conforme a la letra (b) del número 3) del artículo 58, retención que se declarará en conformidad a los artículos 65, N° 1 y 69."

ANEXO N° 2:

- 1) Registro FUT, con el detalle de las utilidades tributables y otros ingresos o partidas e imputaciones de los retiros o remesas, en el caso de empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, sociedades de personas, comunidades y sociedades en comandita por acciones, respecto de los socios gestores⁴⁴.

1)	Remanente del FUT, del ejercicio anterior (o saldo negativo)			\$
	Más: Reajuste de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el IPC, en el período comprendido entre el segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el mes anterior al del balance.			\$
	Subtotal N° 1 (positivo o negativo)			\$
	- Si el Subtotal N° 1 es positivo, se imputan a él hasta completar dicho saldo, en orden cronológico, las partidas a que se refiere el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, siempre que dichas partidas hayan sido provisionadas en años anteriores y pagadas en el curso del año, reajustadas por la variación del IPC entre el mes anterior al del retiro o desembolso y el mes anterior al del balance. La imputación se efectuará a las rentas o cantidades correspondientes al año de la provisión, luego a las rentas o cantidades más antiguas anotadas en el remanente. Se incluye dentro de esta rebaja, haya sido provisionado o no, el pago de IDPC, el cual se rebajará en los términos señalados en las Circulares N° 45 y 54 (letra C) de 2013. El IDPC sólo se rebajará del Subtotal N° 1, y hasta completar su saldo, en ningún caso se rebajará del Subtotal 3 o 4. - Si el Subtotal N° 1 es negativo, o su saldo no es suficiente para imputar el total de las partidas señaladas, el total o la parte no imputada, según corresponda, se imputará en el Subtotal 3 siguiente.			(\$)
	Subtotal N° 2 (positivo o negativo)			\$
2)	Renta Líquida Imponible (RLI) de Primera Categoría del Ejercicio (positiva o negativa).	\$		
	Se reponen (o excluyen) las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores, reajustadas por la variación del IPC entre el mes anterior al término del ejercicio precedente y el mes anterior al del balance.	\$...		
	Subtotal N° 3 (positivo o negativo)	\$		
2.1)	Menos: - Si el Subtotal N° 3 es positivo, se imputan a él hasta completar dicho saldo, en orden cronológico, las partidas a que se refiere el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, sea que hayan sido provisionados o no en			

⁴⁴ Las instrucciones de este Servicio sobre la forma de determinar este registro, se encuentran contenidas en las Circulares N°s 60 de 1990, 40 de 1991 y en la Resolución Exenta N° 2.154 de 1991, las cuales se modifican mediante el presente instructivo.

	años anteriores y pagados en el curso del año, reajustadas por la variación del IPC entre el mes anterior al del retiro o desembolso y el mes anterior al del balance, y en el caso de las primeras no se hayan podido imputar al Subtotal N° 1. - Si el Subtotal N° 3 es negativo, o su saldo no es suficiente para imputar el total de las partidas señaladas, el total o la parte no imputada, según corresponda, se imputará en el Subtotal N° 4 siguiente.	(\$)		
2.2)	RLI de primera categoría, depurada de pérdidas de arrastre, y partidas del inciso 2° del artículo 21 de la LIR.	\$	\$	
3)	Retiros efectivos, efectuados desde sociedades de personas de primera categoría, obligadas a declarar según contabilidad completa, en las que participa, afectos al IGC o IA. (Se registran sin reajuste)	\$	\$	
4)	Participaciones percibidas o devengadas provenientes de otras empresas de primera categoría, que declaran su renta efectiva determinada mediante contabilidad simplificada, incluyendo la renta determinada conforme a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Sociedad: RUT: RLI 1ª categoría del ejercicio x % participación según contrato social. En el caso de las rentas provenientes de una empresa sujeta al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, se considerará el % en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado el capital de la sociedad.	\$	\$	
5)	En el caso de los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, los retiros efectuados de sociedades de personas que declaren en la primera categoría sobre la base de renta presunta, con tope de FUT de las citadas sociedades determinado de acuerdo a la participación de las utilidades que le corresponde a dichos contribuyentes ⁴⁵ . (Se registran sin reajuste)	\$	\$	
6)	En el caso de los empresarios individuales, se deberán agregar las reinversiones de utilidades tributables recibidas, cuando éstas hayan sido financiadas con retiros de rentas afectas al IGC o IA, en conformidad al N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR ⁴⁶ . (Se registran sin reajuste)	\$	\$	
7)	Rentas exentas del IDPC, pero afectas al IGC o IA, percibidas o devengadas en el ejercicio. Por ejemplo: - Otras rentas percibidas o devengadas por el contribuyente, exentas del IDPC, pero afectas a IGC o IA, como las rentas provenientes de zona franca, u otras. - Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, cuando éste corresponde a la recuperación de dicho tributo, y no un incremento de patrimonio (Absorción de utilidades generadas directamente por la propia empresa). - Dividendos percibidos en el ejercicio de sociedades anónimas y	\$ \$		

⁴⁵ A contar del 1° de enero de 2016, la Ley modifica el régimen de renta presunta, restringiendo el tipo de comuneros, cooperados, socios, o accionistas que pueden tener las empresas acogidas a dicho régimen, debiendo ser solo personas naturales. Por tanto, en caso que dicho contribuyente no sea persona natural, no podrá aplicarse la situación allí señalada, debiendo la comunidad, cooperativa o sociedad declarar su renta efectiva.

⁴⁶ Esta situación se produce únicamente cuando el empresario individual tiene participaciones en sociedades que no tiene incorporadas en su patrimonio de afectación como empresario individual, y los retiros de utilidades tributables que el empresario individual efectúa desde dichas sociedades son reinvertidos o incorporados como un aumento de capital en su empresa individual con contabilidad completa.

	sociedades en comandita por acciones constituidas en Chile, afectos a IGC o IA.	\$	\$	
	Suma:	<u>\$</u>		
8)	Rentas presuntas o participación en rentas presuntas de sociedades de personas que declaran sus impuestos sujetas a dicho régimen, que no hayan sido absorbidas por pérdidas tributarias de actividades sujetas a renta efectiva. En el caso de los contribuyentes del artículo 58 N° 1, éstos considerarán los retiros efectivos, de acuerdo al N° 5) anterior. - Renta presunta propia: \$ - Sociedad: RUT: \$ Renta presunta total x % participación en las utilidades de la sociedad. \$ Suma: <u>\$</u> \$ Suma de rentas (1) + (2) + (3) + (4) + (5) + (6) + (7) + (8) <u>\$</u> \$			
	Subtotal N° 4 (positivo o negativo):			\$
	- Si el Subtotal N° 4 es positivo, se imputan a él hasta completar dicho saldo, en orden cronológico, las partidas a que se refiere el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, sea que hayan sido provisionados o no en años anteriores y pagados en el curso del año, reajustadas por la variación del IPC entre el mes anterior al del retiro o desembolso y el mes anterior al del balance, que no se hayan podido imputar al Subtotal N° 3. - Si el Subtotal N° 4 es negativo, o su saldo no es suficiente para imputar el total de las partidas señaladas, el total o la parte no imputada, según corresponda, igualmente se rebajará del registro, incrementando el saldo negativo cuando así corresponda.			(\$)
	Subtotal N° 5: Saldo de FUT antes de imputaciones de rentas presuntas.			\$
9)	Rentas presuntas incluidas en el N° 8 anterior, sólo en caso que el Subtotal 5 sea positivo y hasta ese monto. Socio: RUT: Renta presunta x % participación en las utilidades de la sociedad.			(\$)
	Subtotal N° 6: Saldo de FUT antes de imputaciones de retiros efectivos.			\$
10)	Retiros efectivos: Se imputan en primer lugar del Subtotal N° 6, los retiros efectivos efectuados durante el ejercicio (10.1) (reajustados por la variación del IPC entre el mes anterior al retiro y el mes anterior al balance), y posteriormente los retiros en exceso de ejercicios anteriores (10.2) (reajustados por la variación del IPC entre el mes anterior al retiro, y el mes anterior al balance de ese ejercicio, y luego por la variación del IPC por el o los ejercicios siguientes hasta que resulte imputado). 10.1) Retiros efectivos efectuados durante el ejercicio (en el orden cronológico en que se efectuaron). 10.2) Retiros en exceso de años anteriores (en la proporción que			(\$)

	correspondan los retiros en exceso de cada socio, sobre el total de ellos). Los retiros efectivos (10.1 y 10.2) se imputan sólo hasta el monto del Subtotal N° 6, incluyendo las sumas correspondientes al FUF, indicadas en el N° 11 siguiente.			(\$)
11)	En caso que el Subtotal N° 6 no existiere, o no alcance a cubrir los retiros efectivos (10.1 y 10.2), deberá incorporarse al FUT, el total o una parte del saldo de FUF determinado a la fecha del balance, según corresponda, para efectos de imputar dichos retiros y sólo hasta el monto necesario para cubrir dicha imputación. Se agrega: Una parte o el total del saldo de FUF determinado a la fecha del balance, según sea necesario para cubrir los retiros efectivos no imputados (10.1 y 10.2).			\$
	Los retiros efectivos (10.1 y 10.2) que en definitiva excedan del saldo de FUT, incluyendo el saldo de FUF cuando corresponda de acuerdo al N° 11 anterior, se deberán imputar al registro FUNT. - Si las cantidades correspondientes al FUNT no existieren o fueren insuficientes para cubrir el monto de los retiros efectivos efectuados durante el ejercicio (10.1), dichas cantidades se considerarán gravadas con el IGC o IA, sin derecho al crédito por IDPC. - Si las cantidades correspondientes al FUNT no existieren o fueren insuficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso de ejercicios anteriores (10.2), habiéndose imputado previamente los retiros efectivos efectuados durante el ejercicio (10.1), dichos retiros se mantendrán en exceso, y se imputarán en el año siguiente o subsiguientes, después de rebajar los retiros efectivos efectuados en el ejercicio respectivo.			
	Remanente de FUT o saldo negativo para el ejercicio siguiente.			\$

2) Registro FUNT, a que se refiere inciso 1°, de la letra b) del N° 3, del Art. 14 de la LIR⁴⁷.

DETALLE	Rentas Exentas	Ingresos No Renta	Rentas gravadas con el I. Único de 1ª Cat.
Remanente positivo o negativo de FUNT, del ejercicio anterior	\$	\$	\$
Reajuste de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el IPC, en el período comprendido entre el segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el mes anterior al del balance.	\$	\$	\$
Subtotal N° 1	\$	\$	\$
Rentas exentas, Ingresos no constitutivos de renta y rentas gravadas con el Impuesto Único de 1ª Categoría:	\$	\$	\$
<u>Menos:</u> 1.- Costos, gastos y desembolsos del ejercicio, asociados a los ingresos, sin actualizar: 2.- Proporción de gastos de utilización común del ejercicio, asociados a los ingresos, sin actualizar: Suma:	 (\$)	 (\$)	 (\$)
Subtotal N° 2	\$	\$	\$
IMPUTACIONES DEL EJERCICIO: Retiros efectivos: Los retiros efectivos (A y B), que no resulten imputados al FUT y FUF, se imputarán al Subtotal N° 2, comenzando con los retiros efectivos efectuados durante el ejercicio (A) (reajustados por la variación del IPC entre el mes anterior al retiro y el mes anterior al balance), y posteriormente los retiros en exceso de ejercicios anteriores (B) (reajustados por la variación del IPC entre el mes anterior al retiro, y el mes anterior al balance de ese ejercicio, y luego por la variación del IPC por el o los ejercicios siguientes hasta que resulte imputado). A) Retiros efectivos efectuados durante el ejercicio (en el orden cronológico en que se efectuaron). B) Retiros en exceso de años anteriores (en la proporción que correspondan los retiros en exceso de cada socio, sobre el total de ellos). Los retiros efectivos (A y B) se imputan sólo hasta el monto del Subtotal N° 2. - Si las cantidades correspondientes al Subtotal N° 2 no existieren o fueren insuficientes para cubrir el monto de los retiros efectivos efectuados durante el ejercicio (A),	 (\$) (\$)	 (\$) (\$)	 (\$) (\$)

⁴⁷ Las instrucciones sobre la forma de determinar este registro, fueron impartidas por este Servicio en las Circulares 60 de 1990 y 68 de 2010. Las “IMPUTACIONES DEL EJERCICIO”, se efectúan comenzando por las rentas exentas, luego por los ingresos no constitutivos de renta y finalmente a las rentas afectas al impuesto de Primera Categoría en carácter de único.

dichas cantidades se considerarán gravadas con el IGC o IA, sin derecho al crédito por IDPC. - Si las cantidades correspondientes al Subtotal N° 2 no existieren o fueren insuficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso de ejercicios anteriores (B), habiéndose imputado previamente los retiros efectivos efectuados durante el ejercicio (A), dichos retiros se mantendrán en exceso, y se imputarán en el año siguiente o subsiguientes, después de rebajar los retiros efectivos efectuados en el ejercicio respectivo.			
Remanente positivo o negativo de FUNT, para el ejercicio siguiente.	\$	\$	\$

3) Registro FUR, a que se refiere inciso 2°, de la letra b) del N° 3, del artículo 14 de la LIR.

A) Aportes recibidos o inversión en acciones de pago (reversiones recibidas):

RUT DEL INVERSIONISTA	RUT EMPRESA FUENTE DEL RETIRO (1)	FECHA RECEPCIÓN DE LA REINVERSIÓN	MODALIDAD REINVERSIÓN (2)	CONCEPTO RECIBIDO (3)	MONTOS NOMINAL NETO DE RETIROS DESTINADOS A REINVERSIÓN			INCREMENTO POR IDPC	CRÉDITOS CONTRA EL IGC O IA ASOCIADOS A LOS RETIROS REINVERTIDOS			
					MONTO RETIRO RENTAS AFECTAS IGC O IA	MONTO RETIRO RENTAS EXENTAS IGC	MONTO RETIRO INGRESOS NO RENTA		IDPC		CRÉDITOS POR IMPTOS. EXTERNOS	IMPTO. TASA ADIC. EX. ART. 21
									CON DERECHO A DEVOLUCIÓN	SIN DERECHO A DEVOLUCIÓN		

(1) RUT de la empresa fuente del retiro, o de la sociedad cuyos derechos o acciones se enajenan, y se reinvierte la cantidad considerada como retiro, según corresponda.

(2) Modalidades de reinversión:

- 1: Retiro de utilidades que son reinvertidas por primera vez.
- 2: Retiro de utilidades reinvertidas en otras empresas.
- 3: Producto de enajenaciones de acciones que habían sido adquiridas con utilidades reinvertidas.
- 4: Producto de enajenaciones de derechos que habían sido adquiridos con utilidades reinvertidas.

(3) Indicar el concepto en que se recibe la reinversión, ya sea dinero o especies. Si la misma reinversión comprende distintos conceptos reinvertidos, se deberá indicar separadamente los montos que correspondan para cada concepto.

- 1: Dinero en efectivo o equivalente.
- 2: Activo fijo.
- 3: Mercaderías.
- 4: Valores mobiliarios (acciones, derechos sociales).
- 5: Créditos.
- 6: Otras especies.

B) Enajenación de derechos sociales o acciones de pago financiados con reinversión:

RUT DEL INVERSIONISTA	FECHA DE ENAJENACIÓN	% DE DERECHOS SOCIALES O N° DE ACCIONES DE PAGO ENAJENADAS	MONTO DEL APOORTE O PRECIO DE ADQUISICIÓN DE LAS ACCIONES DE PAGO ACTUALIZADAS			INCREMENTO POR IDPC	CRÉDITOS CONTRA EL IGC O IA ASOCIADOS A LOS RETIROS TRIBUTABLES				ENAJENACIÓN DE DERECHOS O ACCIONES DE PAGO DESTINADAS A REINVERSIÓN
			MONTO RETIRO RENTAS AFECTAS IGC O IA	MONTO RETIRO RENTAS EXENTAS IGC	MONTO RETIRO INGRESOS NO RENTA		IDPC		CRÉDITOS POR IMPTOS. EXTERNOS	IMPTO. TASA ADIC. EX. ART. 21	
							CON DERECHO A DEVOLUCIÓN	SIN DERECHO A DEVOLUCIÓN			