

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS	CIRCULAR N°: 54.- 19.2013 ID 008.2013 SN
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 25 de noviembre de 2013.-
MATERIA: Instruye sobre las modificaciones efectuadas a las normas sobre retención de impuesto establecidas en el N° 4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por la Ley N° 20.630, del 27 de septiembre del 2012.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 (12) 00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA 6 (16) 00 IMPUESTO ADICIONAL 6 (17) 00 ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO REF. LEGAL: Artículo 74 N° 4 y 79 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta (contenida en el artículo 1°, del Decreto Ley N° 824, de 1974); Ley N° 20.630, del 27 de septiembre del 2012.

I.- INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de fecha 27 de septiembre de 2012, se publicó la Ley N° 20.630, mediante la cual se sustituyó el N°4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR).

Como consecuencia de los cambios introducidos en el texto de la norma legal señalada, se hace necesario impartir nuevas instrucciones respecto de las modificaciones incorporadas a las reglas sobre retención de impuestos que gravan a las personas sin domicilio ni residencia en Chile, por las rentas o cantidades obtenidas en las operaciones señaladas en el N° 4, del artículo 74 de la LIR, las que para fines didácticos se ordenan de acuerdo al tipo de renta, pago, remuneración, beneficio o desembolso sujeto a retención.

Se hace presente que las instrucciones impartidas de acuerdo al texto anterior de la norma en comento, conservan su vigencia en aquello que no resulte incompatible con el nuevo precepto legal y respecto de aquellas materias que no sean tratadas expresamente en la presente Circular.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

A.- RENTAS O CANTIDADES RESPECTO DE LAS CUALES EXISTE OBLIGACIÓN DE RETENER IMPUESTO.

Los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas a impuesto, a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, adquieren el carácter de agentes retenedores de la totalidad o parte del tributo que corresponda, debiendo practicar las retenciones de impuesto que se detallan en la presente Circular.

Ahora bien, si el beneficiario de las rentas, cantidades o sumas, acredita que la retención de impuesto le ha sido efectuada, solamente será responsable del pago del tributo retenido el respectivo agente retenedor. Cuando no se efectúe la retención, el mismo agente obligado a practicarla será responsable del entero del tributo, sin perjuicio de que este Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de las rentas o cantidades¹.

Es preciso recordar además, que el término o expresión “paguen”, comprende no sólo el pago efectivo sino que también aquellos casos en que la obligación se cumple por alguna de las formas equivalentes al pago contempladas en el Código Civil, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc. No quedan comprendidas cuando no se ha cumplido la obligación, entre otras, la remisión o condonación de la deuda (sin perjuicio del incremento de patrimonio que

¹ De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 83 de la LIR.

experimenta el deudor), la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto, la prescripción extintiva, etc.

Cabe señalar también que aquellos contribuyentes que hayan celebrado un contrato con un agente responsable para fines tributarios en Chile, en los términos establecidos en la Resolución Exenta N° 36 de 2011, o de aquella que la modifique, la retención, declaración y pago del impuesto que afecte a dicho contribuyente por las inversiones acogidas a la mencionada Resolución, deberá efectuarla el agente responsable, de no haber sido cumplida por quien debió realizarla.

Finalmente, cabe señalar que la norma que determina la oportunidad en que el impuesto sujeto a retención se adeuda, es decir, la que fija el momento en que nace la obligación tributaria, quedando establecido su monto de acuerdo a las normas sobre determinación de base imponible, tasa, recargos y demás reglas vigentes en dicho momento, no han sido objeto de modificación².

1.- RENTAS O CANTIDADES PROVENIENTES DE EMPRESAS, COMUNIDADES, SOCIEDADES O ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES CONSTITUIDOS O ESTABLECIDOS EN CHILE.

Para efectos de establecer la forma en que debe practicarse la retención de Impuesto Adicional (en adelante IA), debe distinguirse la modalidad en que la empresa, sociedad o comunidad respectiva declara sus rentas en el Impuesto de Primera Categoría (en adelante IDPC), a saber, si se trata de un contribuyente obligado a declarar sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa; se encuentra acogido a alguno de los sistemas simplificados de tributación establecidos en el artículo 14 bis o 14 ter de la LIR; declara sus rentas efectivas y no las determina sobre la base de un balance general según contabilidad completa; o bien, se encuentra acogido a un régimen de renta presunta.

1.1.- Contribuyentes que declaren rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa³.

1.1.1.- Tributación con IA que afecta a las rentas o cantidades retiradas, remesadas o distribuidas.

a) Empresas individuales de responsabilidad limitada; sociedades de personas; sociedades en comandita por acciones respecto de sus socios gestores; contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR (en adelante genéricamente EP); comunidades y sociedades de hecho.

Los retiros o remesas que se efectúen desde las empresas indicadas, a sus propietarios, socios o comuneros contribuyentes del IA, se gravan con dicho tributo sólo hasta completar el Fondo de Utilidades Tributables⁴ (en adelante FUT), existente en la empresa o sociedad al término del ejercicio comercial respectivo. En consecuencia, para los fines de su afectación con el IA, los citados retiros o remesas se imputarán debidamente reajustados al término de cada ejercicio comercial, considerando para tales efectos las rentas o cantidades registradas en el FUT propiamente tal; en el Fondo de Utilidades Financieras (en adelante FUF)⁵ conformado por las rentas que se determinen por la diferencia entre la aplicación de la depreciación acelerada por sobre la normal; las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro⁶; y las cantidades registradas en el Fondo de Utilidades No Tributables⁷ (en adelante FUNT) a esa fecha. En la oportunidad señalada, se define la tributación que afecta a los propietarios, socios o comuneros, sobre tales retiros o remesas, sin perjuicio de la forma y oportunidad en que corresponda practicar la retención de IA sobre dichas cantidades, conforme se instruye en la presente Circular, la que en estos casos tienen el carácter de provisional⁸. Lo anterior,

² Normas contenidas en el artículo 82 de la LIR.

³ Según lo establecido por los artículos 14, letra A), y 14 quáter de la LIR.

⁴ Se incorporan al FUT para estos efectos, cuando corresponda y de acuerdo a las instrucciones impartidas con anterioridad por este Servicio, el Fondo de Utilidades Financieras, conformado por las rentas que se determinen por la diferencia entre la aplicación de la depreciación acelerada por sobre la normal y las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro.

⁵ Conforme a lo establecido en el inciso tercero, del N° 5, del artículo 31 de la LIR. Sobre la materia, este Servicio ha instruido mediante la Circular N° 65 de 2001 y sus modificaciones.

⁶ Conforme a lo dispuesto en el inciso segundo, de la letra a), del N° 1.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

⁷ Según lo establecido en la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

⁸ De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2°, del N° 4, del artículo 74, y artículo 65 y 75, todos de la LIR.

es sin perjuicio de la obligación que pudiera afectar a la empresa, sociedad o comunidad respectiva, de pagar al Fisco por cuenta del contribuyente de IA, la diferencia de impuesto que se determine al haberse deducido indebidamente el crédito por IDPC.

b) Sociedades anónimas; sociedades por acciones y sociedades en comandita por acciones respecto de sus accionistas.

Las distribuciones de dividendos que efectúen las sociedades referidas a sus accionistas contribuyentes del IA, se gravarán con dicho tributo, independientemente del saldo de FUT, FUF o FUNT que tales empresas mantengan registrados a la fecha de la distribución, salvo que, respecto de las utilidades registradas en el FUNT, dichos repartos se efectúen con cargo a rentas exentas del IA, rentas afectas al IDPC en carácter de único o a ingresos no constitutivos de renta. La imputación de las distribuciones a las rentas tributables y no tributables acumuladas en la empresa⁹, se efectuará en el momento mismo de la distribución del dividendo, considerando para tales fines el saldo de FUT, FUF o FUNT, según corresponda, existente al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, reajustado a la fecha de la distribución. En esa oportunidad, como regla general, se define la situación tributaria de los dividendos distribuidos respecto del IA. Sin embargo, si las citadas sociedades al 31 de diciembre del año anterior a la distribución, no registran un saldo de FUT, FUF o FUNT, o tales rentas o cantidades reajustadas a la fecha señalada no son suficientes para cubrirlas, el total o la parte de dichos repartos no cubiertos con los referidos ingresos se considerará que corresponde a dividendos provisorios, efectuados con cargo a las rentas afectas del ejercicio en marcha para los efectos del cálculo de la retención de IA y del crédito por IDPC que proceda. En este último caso, para definir la situación tributaria de las mencionadas distribuciones frente al IA, deberá esperarse el resultado tributario definitivo obtenido por la empresa al término del ejercicio comercial respectivo, sin perjuicio de la forma y oportunidad en que corresponda practicar la retención de IA sobre dichas cantidades, conforme se instruye en la presente Circular. En estos casos, la retención cumple con la característica de satisfacer el impuesto definitivo que deben pagar tales accionistas, atendido que no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta por tales sumas recibidas. Lo anterior, es sin perjuicio de la obligación que podría afectar a la sociedad respectiva, de pagar al Fisco por cuenta del contribuyente del IA, la diferencia de impuesto que se determine al haberse deducido indebidamente el crédito por IDPC.

En todo caso, se hace presente que sobre las materia tratadas en las letras a) y b) precedentes, siguen plenamente vigentes las instrucciones dictadas por este Servicio con anterioridad, respecto de la tributación que en definitiva afecta a los propietarios, socios, comuneros o accionistas sin domicilio ni residencia en Chile, sobre los retiros, remesas o distribuciones efectuadas por las empresas, sociedades o comunidades que declaren sus rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa¹⁰.

1.1.2.- Forma de practicar la retención de IA.

a) Rentas o cantidades a considerar para efectos de la retención de IA.

La retención de IA sobre las rentas o cantidades señaladas, deberá practicarse por la empresa, sociedad o comunidad que declare sus rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa, efectuando la siguiente distinción:

a.1) Empresas individuales de responsabilidad limitada; sociedades de personas; sociedad en comandita por acciones respecto de sus socios gestores; EP; comunidades y sociedades de hecho.

Atendido que la situación tributaria de los retiros o remesas que se efectúen a los propietarios, socios o comuneros contribuyentes del IA de las empresas, sociedades y comunidades referidas, se define al término del ejercicio respectivo, de acuerdo al saldo de FUT¹¹, FUF y FUNT que registren a esa fecha, y que por tanto, la retención del referido tributo siempre tiene el carácter de provisional,

⁹ Conforme al orden de imputación establecido en la letra d), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

¹⁰ Instrucciones contenidas principalmente en la Circular N° 60 de 1990, y en lo que corresponda, en la Circular N°53 del mismo año, y sus modificaciones.

¹¹ Incluyendo dentro del FUT, según se ha señalado, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro, cuando corresponda, conforme a lo dispuesto en el inciso segundo, de la letra a), del N° 1.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y las instrucciones de este Servicio sobre la materia.

dichos contribuyentes practicarán la retención de impuesto con la tasa del IA que corresponda, con derecho a deducir en todos los casos el crédito por IDPC¹², según la tasa vigente de este último impuesto en el año en que se efectúa la remesa al exterior.

Por las razones señaladas y para los efectos de practicar la retención de IA, estos contribuyentes no deberán considerar el saldo de FUT, FUF o FUNT registrado en las referidas empresas, sociedades o comunidades al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúa el retiro o remesa.

a.2) Sociedades anónimas; sociedades por acciones y sociedades en comandita por acciones respecto de sus accionistas.

Atendido que la situación tributaria de las distribuciones de dividendos que efectúen los contribuyentes señalados, a sus accionistas contribuyentes del IA, queda, como regla general, definida en la fecha misma de la distribución, y que por tanto la retención del referido tributo tiene el carácter de impuesto definitivo, para efectos de practicar la retención del IA estos contribuyentes deberán considerar:

i) El saldo o remanente de FUT, FUF y FUNT registrado en las referidas entidades al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúa cualquier distribución en favor de contribuyentes del IA, debidamente reajustado, de acuerdo con el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor (en adelante IPC) en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio, o de la última distribución de dividendos que se haya efectuado en el mismo ejercicio, según corresponda y el último día del mes anterior al de la distribución¹³.

En todo caso, debe rebajarse previamente del referido saldo de FUT reajustado, antes de imputar la distribución de dividendos, el pago de los gastos rechazados señalados en el inciso segundo, del artículo 21 de la LIR¹⁴, provisionados en años anteriores y pagados durante el ejercicio, con anterioridad a la fecha de la distribución, incluido el IDPC, haya sido provisionado o no, cuando la distribución se efectúe en una fecha posterior a dicho pago. El monto a deducir de dicho registro por concepto del IDPC, corresponderá a la tasa del referido tributo aplicado sobre las rentas afectas, independientemente de la forma en que haya sido financiado, más el reajuste a que se refiere el artículo 72 de la LIR, cuando éste deba aplicarse y en la parte correspondiente al IDPC. La rebaja del pago del IDPC y de los demás gastos rechazados señalados, se efectuará en el orden cronológico en que fueron pagados y reajustándolos previamente¹⁵. El IDPC se imputará sólo hasta el saldo que registre el remanente de utilidades correspondientes a dicho impuesto (columna IDPC, también reajustada a la fecha de distribución)¹⁶.

ii) Las distribuciones se imputarán a su valor nominal y según el orden cronológico en que se han realizado, siguiendo el orden de imputación establecido en el artículo 14 de la LIR, comenzando por las rentas o cantidades más antiguas registradas en el FUT. Si las distribuciones exceden el remanente de FUT reajustado a la fecha de distribución, el exceso de imputará al remanente de utilidades que registre el FUF, también debidamente reajustado a la fecha de distribución, y finalmente a aquellas utilidades que registre el FUNT¹⁷ reajustado en la misma forma, empezando en este último caso por las rentas exentas, luego por los ingresos no constitutivos de renta y finalmente a las rentas afectas al IDPC en carácter de único.

ii.1) Si las distribuciones de rentas o cantidades efectuadas en favor de contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país resultan imputadas al FUT, la retención de IA se practicará con la tasa vigente de este tributo, con derecho al crédito por IDPC que

¹² El crédito por Impuesto de Primera Categoría de que gozan los contribuyentes de IA se encuentra establecido en el artículo 63 de la LIR.

¹³ Reajuste que se efectúa de acuerdo a la modalidad establecida en el inciso 1°, del N° 1 del artículo 41 de la LIR.

¹⁴ Todo ello de acuerdo a las instrucciones contenidas en las Circulares 60 de 1990, 17 de 1993 y 45 de 2013, de este Servicio, y sus modificaciones.

¹⁵ De acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de erogación o desembolso efectivo de dicha cantidad y el último día del mes anterior a la fecha en que deba determinarse el citado registro para la imputación de los dividendos.

¹⁶ Las instrucciones sobre la forma en que debe efectuarse la rebaja de los gastos rechazados en el FUT, se encuentran contenidas en las Circulares 60 de 1990, 17 de 1993 y 45 de 2013, de este Servicio, y sus modificaciones posteriores.

¹⁷ De acuerdo a lo instruido en el N°8, del Capítulo IV de la Circular N°68 del año 2010, de este Servicio, y sus modificaciones.

haya afectado a las citadas utilidades. Debe tenerse presente, según se ha señalado, que dentro de estas rentas o cantidades deben considerarse, cuando corresponda, aquellas que se determinen por aplicación de lo dispuesto en el inciso tercero, del N° 5, del artículo 31 de la LIR, (FUF) las cuales en ningún caso tienen derecho al crédito por IDPC, y se imputan siempre con anterioridad al FUNT.

ii.2) Si las distribuciones resultan imputadas a rentas o cantidades registradas en el FUNT como exentas sólo del Impuesto Global Complementario (en adelante IGC), igualmente la retención se practicará con la tasa vigente del 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 tributo, no así cuando éstas se liberan solamente del IGC.

ii.3) Finalmente, en caso que las distribuciones resulten imputadas a rentas exentas de IA, a rentas afectas al IDPC en carácter de único, o a ingresos no constitutivos de renta, no procederá practicar retención de IA alguna.

iii) Si la sociedad respectiva no registra un saldo o remanente positivo de FUT, FUF, o FUNT al 31 de diciembre del año anterior, o bien, dichas rentas o cantidades debidamente reajustadas hasta la fecha de la distribución, no son suficientes para cubrir el todo o parte del dividendo distribuido, se considerará que corresponden a dividendos provisorios efectuados con cargo a las rentas del ejercicio en marcha, y en tal caso, la retención se practicará con la tasa de IA que corresponda, siempre con derecho al crédito por IDPC, según la tasa vigente de este último impuesto en el año en que se efectúa la distribución respectiva.

Cabe señalar que respecto de aquellos contribuyentes de IA que hayan celebrado un contrato con un agente responsable para fines tributarios en Chile, en los términos establecidos en la Resolución Exenta N° 36 del 2011, o de aquella que la modifique, la retención deberá ser practicada por la sociedad anónima que efectúe la distribución del dividendo, cuando los títulos se encuentren registrados a nombre del inversionista sin domicilio ni residencia en el país. Por el contrario, de encontrarse los títulos registrados por la sociedad emisora a nombre del agente responsable, este último deberá practicar la retención, declaración y pago del IA que grave la distribución de los dividendos, salvo que haya comunicado por escrito al emisor, que mantiene los títulos por cuenta de un inversionista sin domicilio ni residencia en Chile, indicando el número RUT del mismo y dejando constancia de esta circunstancia en el citado registro.

b) Determinación de la base imponible para practicar la retención de IA.

b.1) Empresas individuales de responsabilidad limitada; sociedades de personas; sociedad en comandita por acciones respecto de sus socios gestores; EP, comunidades y sociedades de hecho.

La base imponible sobre la cual estos contribuyentes deben practicar la retención provisional de IA, respecto de los retiros o remesas que efectúen a sus propietarios, socios o comuneros contribuyentes del referido tributo, se encuentra conformada por el monto de dichos retiros o remesas, más el incremento por un monto equivalente al crédito por IDPC¹⁸, atendido que en tales casos, al momento de la retención, dichos contribuyentes siempre tienen derecho al referido crédito.

En efecto, en contra de la retención de IA que deba practicarse sobre los retiros o remesas de rentas o cantidades afectas al citado tributo, siempre procederá la deducción del crédito por IDPC en la forma que se indica en la letra c.1) siguiente.

Por tanto, las personas obligadas a efectuar la retención del IA señalada y para efectos del cálculo de su base imponible, deberán previamente incrementar el monto del retiro o remesa, en una suma equivalente al crédito por IDPC, considerándose esta suma como un valor afectado con el referido tributo.

¹⁸ Incremento a que se refiere el inciso final, del artículo 62 de la LIR.

b.2) Sociedades anónimas; sociedades por acciones y sociedades en comandita por acciones respecto de sus accionistas.

La base imponible sobre la cual estos contribuyentes deben practicar la retención definitiva de IA, respecto de las distribuciones que efectúen a sus accionistas contribuyentes del referido tributo, está conformada por el monto de dichas distribuciones, cuando resulten imputadas al FUT, FUF o a rentas registradas en el FUNT como exentas de IGC y no se encuentren exentas del IA. Dichas cantidades, se incrementarán en un monto equivalente al crédito por IDPC a que tienen derecho los contribuyentes del IA sobre las citadas rentas o cantidades cuando éstas se hayan gravado con el citado tributo¹⁹.

En efecto, en contra de la retención de IA que deba practicarse sobre las distribuciones de rentas o cantidades afectas al citado tributo, procederá la deducción del crédito por IDPC en los casos y en la forma que se indica en la letra c.2) siguiente. Por tanto, las personas obligadas a efectuar la retención del IA señalada y para efectos del cálculo de su base imponible, deberán previamente incrementar el monto de la distribución en una suma equivalente al crédito por IDPC, cuando corresponda aplicar dicho crédito, considerándose esta suma como un valor afectado con el referido tributo.

c) Cálculo del incremento y crédito por Impuesto de Primera Categoría.

c.1) Empresas individuales de responsabilidad limitada; sociedades de personas; sociedad en comandita por acciones respecto de sus socios gestores; EP, comunidades y sociedades de hecho.

Según se ha señalado, cada vez que se practique la retención del IA se deducirá de ésta el crédito por IDPC, independientemente del saldo de FUT, FUF o FUNT que pueda registrar la empresa, sociedad o comunidad respectiva, atendido el carácter provisorio de la referida retención, y sin perjuicio de la obligación de pago que pudiera afectar a la empresa, sociedad o comunidad respectiva, sobre la diferencia de impuesto que se determine por la deducción indebida, total o parcial de dicho crédito.

El crédito por IDPC será equivalente a la tasa del referido tributo vigente en el ejercicio respectivo en que se efectúa la remesa al exterior, aplicada sobre la remesa o retiro, incrementada previamente en una suma equivalente a dicho crédito.

Para el cálculo del referido incremento, las rentas o cantidades netas susceptibles de remesarse al exterior por concepto de retiro o remesa, deberán multiplicarse por el factor correspondiente a la tasa del IDPC vigente de dicho tributo en el año en que se efectúa la remesa al exterior. Cuando corresponda aplicar una tasa de 20%, se considerará el factor 0,25 (20:80). Ahora bien, para el cálculo definitivo del crédito e incremento que corresponda, de acuerdo a la imputación que se efectúe sobre las rentas o utilidades registradas al término del ejercicio en la empresa, sociedad o comunidad respectiva, deberán considerarse las tasas de impuestos y los factores que se muestran en la siguiente tabla:

Tasa del IDPC	Factor
20%	0,25
17%	0,204819
16,5%	0,197604
16%	0,190476
15%	0,17647
10%	0,11111

Se hace presente que, en el caso que los propietarios, socios o comuneros a quienes se efectúa la remesa o retiro se encuentren acogidos a la invariabilidad tributaria del artículo 7 del D.L. N° 600, tales contribuyentes no tienen derecho al crédito por IDPC, pero sin embargo, igualmente deben incrementar las rentas para la aplicación del IA que les afecta en una cantidad equivalente al crédito por IDPC²⁰.

¹⁹ Las instrucciones sobre la procedencia del crédito por IDPC, en este caso, se indican en la letra c.2) siguiente.

²⁰ Instrucciones contenidas en Circular N° 21 de 1994, de este Servicio, y sus modificaciones.

c.2) Sociedades anónimas; sociedades por acciones y sociedades en comandita por acciones respecto de sus accionistas.

Cada vez que se practique la retención del IA, se deducirá de dicha retención el crédito por IDPC que haya afectado a las rentas o cantidades con cargo a las cuales se efectúa la distribución, salvo naturalmente aquellos casos en que resulte imputada a rentas o cantidades registradas en el FUT sin derecho al citado crédito, o bien al FUF en cuyo caso no se tiene derecho a éste, o bien, cuando las distribuciones hayan sido imputadas a rentas o cantidades registradas como exentas solamente del IGC y no del IA en el FUNT, en cuyo caso si bien igualmente debe practicarse la retención de IA, estas rentas o cantidades no tienen derecho al crédito por IDPC, salvo que se hayan gravado con el citado tributo. Ahora bien, cuando la imputación se efectúe rentas exentas de IA, a rentas afectas al IDPC en carácter de único o a ingresos no constitutivos de renta, no procederá practicar retención de IA alguna, y por tanto, tampoco procederá la aplicación del crédito e incremento señalados.

El crédito referido será equivalente a la tasa del IDPC que corresponda, aplicada sobre la distribución efectuada, incrementada previamente en una suma equivalente a dicho crédito.

Para el cálculo del referido incremento, las rentas o cantidades netas susceptibles de remesarse al exterior, por concepto de distribución, deberán multiplicarse por los factores indicados en la siguiente tabla:

Tasa del IDPC	Factor
20%	0,25
17%	0,204819
16,5%	0,197604
16%	0,190476
15%	0,17647
10%	0,11111

Cuando los dividendos tengan el carácter de provisorios, es decir, no resulten imputados a la fecha de distribución al FUT, FUF y FUNT, según corresponda, el crédito y el incremento por IDPC que debe aplicarse en contra de la retención de IA e integrar la base imponible afecta a dicha retención, se determinará de acuerdo a la tasa del referido tributo vigente en el ejercicio respectivo, actualmente de un 20%, aplicando al efecto el factor 0,25 (20:80) sobre las cantidades susceptibles de remesarse al exterior por concepto de distribución.

Se hace presente, que en el caso que los accionistas a quienes se efectúa la distribución se encuentren acogidos a la invariabilidad tributaria del artículo 7 del D.L. N° 600, tales contribuyentes no tienen derecho al crédito por IDPC, pero sin embargo, igualmente deben incrementar las rentas para la aplicación del IA que les afecta en una cantidad equivalente al crédito por IDPC.

d) Tasa con la cual debe practicarse la retención de IA.

Cuando deba practicarse la retención del IA sobre los retiros, remesas o distribuciones de acuerdo a lo señalado anteriormente, dicha retención se practicará con la tasa vigente del referido tributo²¹, la que actualmente corresponde a un 35%.

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

Se hace presente que la tasas señaladas, se aplican cualquiera sea el año en que se generaron las rentas a remesar al exterior durante el ejercicio.

La forma de calcular la retención de IA, se ilustra en el ejemplo contenido en Anexo N° 1 de esta Circular.

²¹ Establecida en los artículos 58 N° 1, 58 N° 2 y 60 inciso 1° de la LIR, respectivamente.

1.1.3.- Diferencia de IA que se debe pagar cuando la deducción del crédito por IDPC resulta indebida, total o parcialmente.

Atendido que la procedencia de la deducción del crédito por IDPC al momento de practicar la retención de IA sobre los retiros, remesas o distribuciones en algunos casos no es definitiva, en el evento que dicha deducción resulte improcedente, ya sea total o parcialmente, la empresa individual de responsabilidad limitada, la sociedad de personas, la sociedad en comandita por acciones, la sociedad por acciones, la sociedad anónima, comunidad o sociedad de hecho, según corresponda, deberá declarar y pagar al Fisco por cuenta del propietario, socio, comunero o accionista contribuyente del IA, la diferencia de dicho tributo que se determine al haberse deducido indebidamente el todo o parte del crédito por IDPC, sin perjuicio del derecho de la empresa, sociedad o comunidad de repetir en contra dicho propietario, socio, comunero o accionista. No se incluyen dentro de esta obligación y por tanto se liberan de la misma, los EP, atendido que el mismo contribuyente se encuentra obligado a presentar una declaración anual de impuestos a la renta, declarando el IA definitivo que corresponda.

Se considerará que el crédito por IDPC resulta improcedente total o parcialmente, según corresponda, cuando la retención de IA que se haya practicado sobre las remesas, retiros o distribuciones, resulte menor al impuesto que corresponda en definitiva pagar, considerando la imputación que se efectúe al término del ejercicio respectivo. Por ejemplo, esta situación ocurre cuando al término del ejercicio, los retiros, remesas o dividendos resultan finalmente imputados a rentas o cantidades gravadas con el IA, pero sin derecho al crédito por IDPC, o bien, con derecho a deducirlo parcialmente o con una tasa menor a la aplicada al momento de practicar la retención.

En la siguiente tabla, se muestra a manera de ejemplo, el análisis que corresponde realizar para efectos de determinar si procede o no el pago de la diferencia de IA:

CONTRIBUYENTES CON CONTABILIDAD COMPLETA							
➤ Renta Neta Remesada al Exterior (No incluye IDPC)				\$800			
➤ Más: Incremento por IDPC: Tasa 20%, Factor 0,25				\$200			
➤ Base Imponible para practicar retención IA				\$1.000			
➤ Retención IA: 35% s/\$1.000				\$350			
➤ Menos: Crédito por IDPC: 20% s/\$1.000				\$(200)			
➤ IA retenido por empresa, sociedad o comunidad				\$150			
➤ DETERMINACIÓN QUE EFECTUA LA EMPRESA, SOCIEDAD O COMUNIDAD AL TÉRMINO DEL EJERCICIO, PARA CALCULAR LA DIFERENCIA DE IA POR IMPUTACIÓN DEL CRÉDITO POR IDPC QUE RESULTA INDEBIDO							
DETALLE	TOTAL REMESA AFECTA AL IA			REMESA PARCIAL AFECTA AL IA			Total remesa no afecta a IA por pérdida tributaria o imputada al FUNT
	Con derecho al C x IDPC	Sin derecho al C x IDPC	Con derecho parcial al C x IDPC	Con derecho al C x IDPC	Sin derecho al C x IDPC	Con derecho parcial al C x IDPC	
	Caso N°1	Caso N°2	Caso N°3	Caso N°4	Caso N°5	Caso N°6	
➤ Remesa al exterior	\$800	\$800	\$800	\$300	\$400	\$500	\$0
➤ (+) Inc. por IDPC	\$200	\$0	\$100	\$75	\$0	\$50	\$0
➤ Base Imp. IA	\$1.000	\$800	\$900	\$375	\$400	\$550	\$0
➤ IA. Tasa 35%	\$350	\$280	\$315	\$131	\$140	\$193	\$0
➤ (-) Crédito x IDPC	\$200	\$0	\$(100)	\$(75)	\$0	\$(50)	\$0
➤ Saldo IA	\$150	\$280	\$215	\$56	\$140	\$143	\$0
➤ IA retenido	\$(150)	\$(150)	\$(150)	\$(150)	\$(150)	\$(150)	\$(150)
➤ Diferencia IA F-22	\$0	\$130	\$65	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
➤ DECLARACIÓN ANUAL PROPIETARIO, SOCIO O COMUNERO AL TÉRMINO DEL EJERCICIO SEGÚN F-22							
Retiro	\$800	\$800	\$800	\$300	\$400	\$500	\$0
Incremento x IDPC	\$200	\$0	\$100	\$75	\$0	\$50	\$0
Base Imponible IA	\$1.000	\$800	\$900	\$375	\$400	\$550	\$0
IA	\$350	\$280	\$315	\$131	\$140	\$193	\$0
Crédito x IDPC	\$(200)	\$(0)	\$(100)	\$(75)	\$0	\$(50)	\$0
➤ Saldo IA	\$150	\$280	\$215	\$56	\$140	\$143	\$0
Retención IA	\$(150)	\$(150)	\$(150)	\$(150)	\$(150)	\$(150)	\$(150)
Diferencia IA	\$0	\$(130)	\$(65)	\$0	\$0	\$0	\$0
IA o Remanente	\$0	\$0	\$0	\$(94)	\$(10)	\$(7)	\$(150)
NOTA: Para efectos analíticos no se han considerado los reajustes que afectan a rentas, retenciones, créditos y diferencias de IA.							

De esta manera, deberá recalcularse el crédito por IDPC que efectivamente corresponde deducir y la base imponible sobre la cual se practicó la retención del referido tributo, en el sentido de no considerar como incremento de ésta, el todo o parte del crédito por IDPC que resulte en definitiva, total o parcialmente improcedente.

La diferencia de IA que se determine por esta causa, deberá ser declarada y pagada en arcas

fiscales directamente por la empresa, sociedad o comunidad, en la misma fecha en que ésta deba presentar su declaración anual de impuesto a la renta del año tributario respectivo, mediante el Formulario N° 22, sobre declaración anual de impuestos. Dicha diferencia, deberá declararse y pagarse, reajustada en el porcentaje de variación del IPC ocurrida entre el mes anterior al de la retención y el mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio respectivo, más el reajuste establecido en el artículo 72 de la LIR, cuando corresponda.

En el caso de aquellos contribuyentes de IA que hayan celebrado un contrato con un agente responsable en los términos de la Resolución Exenta N° 36 del 2011, o de aquella que la modifique, deberá enterar en arcas fiscales la diferencia de IA que se determine, la misma persona que efectuó la retención de impuesto que afecta la distribución. Así, encontrándose los títulos en los registros de la sociedad anónima emisora a nombre del inversionista sin domicilio ni residencia en el país, la declaración y pago en arcas fiscales de la diferencia de IA deberá ser efectuada por la sociedad anónima que efectuó la distribución del dividendo beneficiado con el crédito por IDPC que resulta indebido total o parcialmente y que retuvo el IA. Por el contrario, de encontrarse el registro de los títulos a nombre del agente responsable, este último al haber retenido el IA, debe declarar y pagar la diferencia de dicho impuesto que se determine.

Tratándose de los retiros o remesas efectuados al propietario de una empresa individual de responsabilidad limitada, a los socios de una sociedad de personas, sociedad en comandita por acciones respecto de sus socios gestores, sociedad de hecho o comuneros contribuyentes del IA, cuando al término del ejercicio éstos no resulten gravados con IA, por registrar a esa fecha la empresa, sociedad o comunidad un resultado tributario negativo; por resultar imputados a rentas exentas de IA, a rentas afectas al IDPC en carácter de único, o a ingresos no constitutivos de renta; o bien por otra causa, no procederá el pago de la diferencia de IA señalada anteriormente, sino que en tal caso, la suma retenida por la empresa, sociedad o comunidad, debidamente reajustada²², en su carácter de pago provisional, podrá darse de abono a los impuestos que el propietario, socio o comunero respectivo, determine y declare anualmente.

En el caso de accionistas de sociedades anónimas, sociedades por acciones y sociedades en comandita por acciones respecto de sus accionistas, cuando los dividendos hayan resultado provisorios y resulten imputados al término del ejercicio a rentas exentas de IA, a rentas afectas al IDPC en carácter de único, o a ingresos no constitutivos de renta, tampoco procederá el pago de la diferencia de IA señalada anteriormente. En tal caso, el accionista podrá solicitar la devolución de la retención IA pagada en exceso por la sociedad respectiva, de acuerdo a la modalidad prevista en el artículo 126 del Código Tributario, en la Dirección Regional que corresponda a la jurisdicción del domicilio de dicha sociedad, la cual en todo caso, podrá gestionar la referida solicitud por cuenta o en representación, debidamente acreditada, del referido accionista contribuyente de IA.

La forma de calcular la diferencia de IA, cuando el retiro, remesa o distribución resulta imputada a cantidades gravadas con IA, pero sin derecho a crédito por IDPC se ilustra en el ejemplo contenido en Anexo N° 2 de esta Circular.

1.1.4.- Declaración y pago de la retención de IA y del impuesto definitivo.

La empresa, sociedad o comunidad que practica la retención, deberá declarar y enterar en arcas fiscales el impuesto retenido hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que la renta fue pagada, retirada, distribuida, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado²³.

Sin perjuicio de la retención que debe practicar la empresa, sociedad o comunidad desde la cual se efectúa la remesa o retiro, el propietario, socio o comunero contribuyente de IA, deberá declarar y pagar el referido tributo²⁴, considerando para tales efectos la situación tributaria definitiva del retiro o remesa respectiva al término del ejercicio, y del crédito e incremento por IDPC que correspondan sobre éstos, incluyendo el resultado tributario obtenido en el periodo en el cual se efectuaron los retiros o remesas al exterior.

²² Según la variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior al de su retención y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio respectivo, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la LIR.

²³ De acuerdo a lo establecido en el artículo 79 de la LIR, y mediante el Formulario N° 50 sobre declaración y pago simultáneo mensual de impuestos.

²⁴ De los artículos 58 N° 1 y 60 inciso 1° de la LIR, y conforme a lo dispuesto en los N°s 1 y 4 del artículo 65 de la misma Ley, respectivamente.

Esta declaración deberá ser presentada en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior, según corresponda²⁵, pudiendo en dicha oportunidad darse de abono al IA que resulte, la suma retenida por la empresa o sociedad al momento de practicarse la remesa o retiro debidamente reajustada²⁶, y aquellas diferencias de IA que se encuentren pagadas por la empresa, sociedad o comunidad respectiva por cuenta del propietario, socio o comunero, con motivo de la deducción indebida, total o parcial, del crédito por IDPC, conforme a lo señalado con anterioridad, diferencias que para todos los efectos se considerarán como una mayor retención de IA, al momento en que éstas se declaren y paguen por la empresa, sociedad o comunidad. La referida diferencia de IA, siempre que haya sido pagada por la empresa, sociedad o comunidad respectiva, podrá ser imputada, reajustada por la variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior al de la retención que origina la diferencia de IA y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio respectivo, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la LIR, sin agregar ningún otro reajuste a dicha cantidad.

Finalmente, cabe señalar que los accionistas de una sociedad anónima, sociedad por acciones o una sociedad en comandita por acciones respecto de sus accionistas, que no tengan domicilio ni residencia en el país, no se encuentran obligados a presentar la declaración de impuestos antedicha, quedando solucionado el IA que afecta a los dividendos distribuidos con la retención de IA que debe efectuar la respectiva sociedad, o bien, con la diferencia de dicho tributo que debe enterar cuando se deduzca indebidamente, total o parcialmente, el crédito por IDPC.

1.2.- Contribuyentes acogidos a los regímenes tributarios establecidos en los artículos 14 bis y 14 ter de la LIR.

1.2.1.- Contribuyentes acogidos al artículo 14 bis de la LIR.

a) Cálculo de la retención de IA.

Las empresas, sociedades, EP o comunidades acogidas a dicha modalidad de tributación, deben practicar en todos los casos una retención de IA con la tasa vigente del referido tributo (actualmente de un 35%), sobre la totalidad de las rentas o cantidades pagadas, retiradas, remesadas o distribuidas a sus propietarios, socios, comuneros o accionistas contribuyentes del IA durante el ejercicio comercial respectivo, siempre con derecho a deducir de dicha retención el crédito por IDPC, aplicando al efecto directamente sobre el pago, retiro, remesa o distribución, la tasa del referido tributo que corresponda al ejercicio respectivo y sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito, ya que dentro de los referidos retiros o distribuciones ya está comprendido el citado tributo de categoría²⁷. Tal retención deberá practicarse en la fecha en que se efectúa el pago, la remesa, retiro o distribución respectiva.

La forma de calcular la retención de IA se ilustra en el ejemplo contenido en Anexo N° 3 de esta Circular.

b) Declaración y pago de la retención de IA y del impuesto definitivo.

La empresa, sociedad, EP o comunidad acogida a la modalidad de tributación señalada que practica la retención de IA, deberá declarar y enterar en arcas fiscales el impuesto retenido hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que la renta fue pagada, retirada, distribuida, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado²⁸.

Por su parte, el propietario, socio o comunero sin domicilio ni residencia en Chile, deberá declarar y pagar el IA²⁹, mediante la presentación de una declaración anual de impuesto. Esta declaración deberá ser presentada en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año

²⁵ Mediante la presentación del Formulario N° 22, sobre declaración anual de impuestos.

²⁶ Según la variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior al de su retención y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio, conforme a lo dispuesto en el artículo 75 de la LIR.

²⁷ Todo ello de acuerdo a lo instruido mediante el N° 7, del Capítulo II, de la Circular N° 17 de 1993, de este Servicio, y sus modificaciones.

²⁸ De acuerdo a lo establecido en el artículo 79 de la LIR y mediante el Formulario N° 50 sobre declaración y pago simultáneo mensual de impuestos.

²⁹ El impuesto establecido en el artículo 58 N° 1 y 60 inciso 1° de la LIR, conforme a lo dispuesto en los N°s 1 y 4 del artículo 65 de la misma Ley, respectivamente.

calendario o comercial anterior³⁰, pudiendo en dicha oportunidad darse de abono al IA que resulte, la suma retenida por la empresa, sociedad o comunidad al momento de practicarse la remesa o retiro debidamente reajustada³¹.

Los accionistas de una sociedad anónima, sociedad por acciones o una sociedad en comandita por acciones, que no tengan domicilio ni residencia en el país, no se encuentran obligados a presentar la declaración de impuestos antedicha, quedando solucionado el IA que afecta a estas personas con la retención de IA que efectuó en su oportunidad la respectiva sociedad.

Finalmente, cabe señalar que en estos casos no resulta aplicable la obligación de pago que afecta a la empresa, sociedad o comunidad respectiva por la deducción indebida del crédito por IDPC, puesto que en el caso de dichos contribuyentes, tanto la retención de IA que aplican en el momento de la remesa al exterior como el crédito por IDPC son definitivos y no varían al término del ejercicio, atendida la particular forma de tributación que les afecta.

1.2.2.- Contribuyentes acogidos al artículo 14 ter de la LIR.

a) Cálculo de la retención de IA.

Las empresas individuales de responsabilidad limitada acogidas a dicho régimen simplificado, se gravan al término del ejercicio con el IDPC sobre la diferencia entre los ingresos y egresos del periodo, ambos conforme a su valor nominal. Sobre la misma cantidad, se afecta con el IA su titular o propietario sin domicilio ni residencia en el país.

Ahora bien, la retención de IA se efectuará sobre las cantidades determinadas conforme a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la LIR, con la tasa vigente del referido tributo (actualmente de un 35%), y siempre con derecho a deducir de dicha retención el crédito por IDPC, aplicando directamente sobre la misma cantidad, la tasa del referido tributo que corresponda al ejercicio respectivo y sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito. Tal retención deberá practicarse al término del ejercicio respectivo, sobre el total de las rentas determinadas a esa fecha.

Si de la comparación de ingresos y egresos al término del ejercicio se determina un resultado negativo, no habrá obligación de efectuar ninguna retención de IA. Tampoco existe tal obligación, respecto de cualquier remesa de renta que se efectúe al exterior en cualquier período del año comercial respectivo, ya que ésta sólo se practica al término de cada ejercicio sobre la base imponible determinada.

b) Declaración y pago de la retención de IA y del impuesto definitivo.

La retención de IA deberá ser practicada, por la empresa individual de responsabilidad limitada al término del ejercicio respectivo, considerando las rentas determinadas de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la LIR, y declarada y pagada hasta el día 12 del mes siguiente al de término del ejercicio respectivo³².

Por su parte, el titular o propietario de la empresa individual de responsabilidad limitada, contribuyente del IA sin domicilio ni residencia en Chile, deberá declarar y pagar el IA³³, mediante la presentación de una declaración anual de impuesto. Esta declaración deberá ser presentada en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior³⁴, pudiendo en dicha oportunidad darse de abono al IA que resulte, la suma retenida por la empresa al término del ejercicio respectivo, sin aplicar reajuste alguno, ya que dicha retención se efectúa a la fecha de cierre del ejercicio.

³⁰ Mediante el Formulario N° 22 sobre declaración anual de impuestos.

³¹ Según la variación experimentada por el IPC, entre el último día del mes anterior al de su retención y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio, conforme a lo dispuesto en el artículo 75 de la LIR.

³² Conforme a lo dispuesto en el artículo 79 de la LIR y a través del Formulario N° 50, sobre declaración y pago simultáneo mensual de impuestos.

³³ Impuesto del artículo 60 inciso 1° de la LIR, conforme a lo dispuesto en el N° 4 del artículo 65 de la misma Ley, dentro del plazo establecido en el artículo 69 de la LIR.

³⁴ Mediante el Formulario N° 22 sobre declaración anual de impuestos.

1.3.- Otros contribuyentes que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa.

Quedan comprendidos en esta categoría, los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas y no las determinen en base a un balance general según contabilidad completa, como asimismo, aquellos contribuyentes acogidos a un régimen de renta presunta³⁵.

1.3.1.- Contribuyentes que declaren rentas efectivas, y no las determinen sobre la base de un balance general según contabilidad completa³⁶.

a) Cálculo de la retención de IA.

Tratándose de la empresa individual de responsabilidad limitada, sociedad de personas, sociedad en comandita por acciones respecto de sus socios gestores, comunidad y sociedad de hecho, atendido que la situación tributaria de las rentas que correspondan a sus propietarios, socios o comuneros contribuyentes del IA se define al término del ejercicio respectivo, y que éstos se gravan con el referido tributo sobre las rentas tanto percibidas como devengadas obtenidas por la empresa, sociedad o comunidad en el mismo ejercicio en que éstas se determinen, y que por tanto, en tales casos la retención del IA tiene el carácter de provisional, dichos contribuyentes practicarán la retención de impuesto con la tasa del IA que corresponda (actualmente un 35%), con derecho a deducir en todos los casos el crédito por IDPC según la tasa vigente de dicho impuesto, y sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito. Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de pago que pudiera afectar a la empresa, sociedad o comunidad respectiva, sobre la diferencia de impuesto que se determine por la deducción indebida, total o parcial, del crédito por IDPC.

La empresa, sociedad o comunidad respectiva, en su calidad de agente retenedor, deberá practicar la retención del IA que afecte las rentas o cantidades³⁷ al momento de efectuarse la remesa al exterior.

Tratándose de sociedades anónimas, sociedades por acciones y sociedades en comandita por acciones respecto de sus accionistas, toda distribución se sujetará a la retención de IA en carácter de impuesto definitivo, por lo que dichos contribuyentes practicarán la retención de impuesto con la tasa del IA que corresponda (actualmente un 35%), siempre con derecho al crédito por IDPC según la tasa vigente de dicho impuesto, y sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito. Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de pago que pudiera afectar a la sociedad respectiva, sobre la diferencia de impuesto que se determine por la deducción indebida, total o parcial, del crédito por IDPC.

De esta forma, la sociedad respectiva, en su calidad de agente retenedor, deberá practicar la retención del IA que afecta las rentas o cantidades³⁸ al momento de efectuarse la distribución.

La base imponible sobre la cual debe practicarse la retención de IA señalada, está conformada por el monto del retiro, remesa o distribución efectuada a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, sin considerar el incremento por el crédito de IDPC. Según se ha señalado, dicha retención deberá practicarse con la tasa vigente de IA, con derecho a deducir el crédito por IDPC con la tasa vigente del referido tributo.

Cuando no se produzca el retiro, remesa o distribución señalados, la empresa, sociedad o comunidad respectiva no practicará retención alguna, sin perjuicio de la declaración y pago del IA definitivo que corresponda, por parte del propietario, socio o comunero sin domicilio ni residencia en Chile³⁹.

³⁵ Conforme a lo dispuesto en el artículo 14, letra B) de la LIR, y a las instrucciones establecidas en la Circular N° 60 de 1990 de este Servicio, y sus modificaciones.

³⁶ De acuerdo a lo establecido en el N° 1, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

³⁷ Establecidas en el artículo 60 inciso 1° de la LIR.

³⁸ Establecidas en los artículos 58 N°2 de la LIR.

³⁹ Conforme a lo dispuesto en el artículo 65 N° 4 de la LIR, y dentro del plazo establecido en el artículo 69 de la misma ley y de acuerdo a las instrucciones establecidas en la Circular N° 60 de 1990 de este Servicio, y sus modificaciones.

b) Declaración y pago de la retención del IA y del impuesto definitivo.

Las empresas, sociedades o comunidades que hayan retenido el IA señalado, deberán declararlo y enterarlo en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que se practicó la retención⁴⁰.

Por su parte, el propietario de la empresa individual de responsabilidad limitada, comunero, socio de una sociedad de personas, de una sociedad de hecho, o socio gestor en el caso de las sociedades en comandita por acciones, contribuyentes del IA sin domicilio ni residencia en Chile, deberán declarar y pagar el IA a través de la presentación de una declaración anual de Impuesto a la Renta⁴¹, pudiendo en dicha oportunidad dar en abono al IA que en definitiva se determine, las sumas retenidas por la empresa, sociedad o comunidad durante el ejercicio respectivo debidamente reajustadas⁴². Asimismo, podrán darse de abono, aquellas diferencias de IA que se encuentren pagadas por la empresa, sociedad o comunidad respectiva por cuenta del propietario, socio o comunero, con motivo de la deducción indebida, total o parcial, del crédito por IDPC conforme a lo señalado en la letra c) siguiente, diferencias que para todos los efectos se considerarán como una mayor retención de IA al momento en que éstas se declaren y paguen por la empresa, sociedad o comunidad. Esta última cantidad, se imputará reajustada por la variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior al de la retención que origina la diferencia y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio respectivo, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la LIR, sin agregar ningún otro reajuste.

Por su parte, los accionistas de sociedades anónimas, de sociedades por acciones o de sociedades en comandita por acciones, que no tengan domicilio ni residencia en el país, no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de Impuesto a la Renta, quedando solucionado el IA que afecta a estas personas con la retención de IA que efectuó en su oportunidad la respectiva sociedad, o bien, con la diferencia de dicho tributo que debe enterar cuando se deduzca indebidamente, total o parcialmente, el crédito por IDPC.

c) Diferencia de IA que se debe pagar cuando la deducción del crédito por IDPC resulta indebida.

Atendido que la procedencia de la deducción del crédito por IDPC al momento de practicar la retención de IA sobre los retiros, remesas o distribuciones en algunos casos no es definitiva y en consecuencia puede cambiar al término del ejercicio respectivo, en el evento que dicha deducción resulte improcedente, ya sea total o parcialmente, la empresa individual de responsabilidad limitada, sociedad de personas, comunidad, sociedad de hecho, sociedad en comandita por acciones, sociedad por acciones o sociedad anónima, según corresponda, deberá declarar y pagar al Fisco por cuenta del propietario, socio, comunero o accionista contribuyente del IA, la diferencia de dicho tributo que se determine al haberse deducido indebidamente el todo o parte del crédito por IDPC, sin perjuicio del derecho de la empresa, sociedad o comunidad de repetir contra dicho propietario, socio, comunero o accionista. No existe la obligación de enterar al Fisco al término del ejercicio la diferencia de IA, por ejemplo, cuando sólo se obtengan ingresos exentos del IA o se determine un resultado negativo al término del ejercicio.

La diferencia de IA que se determine deberá ser declarada y enterada en arcas fiscales directamente por la empresa, sociedad o comunidad respectiva, al presentar su declaración anual de impuesto a la renta del año tributario que corresponda⁴³, debidamente reajustada⁴⁴.

1.3.2.- Contribuyentes acogidos a un régimen de renta presunta⁴⁵.

Los contribuyentes sujetos a un régimen de renta presunta, tributan con IDPC respecto de dichas

⁴⁰ De acuerdo a lo establecido en el artículo 79 de la LIR y utilizando para ello el Formulario N° 50 de declaración y pago simultáneo mensual de impuestos.

⁴¹ Utilizando para estos efectos el Formulario N° 22 sobre declaración anual de impuestos, y de acuerdo a las instrucciones establecidas en la Circular N° 60 de 1990 de este Servicio, y sus modificaciones.

⁴² Según la variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior al de su retención y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la LIR.

⁴³ Mediante el Formulario N° 22 sobre declaración anual de impuestos.

⁴⁴ Según el porcentaje de variación del IPC ocurrida entre el mes anterior al de la retención y el mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio respectivo, más el reajuste del artículo 72 de la LIR, cuando corresponda.

⁴⁵ De acuerdo a lo establecido en el artículo 14, letra B), N°2 de la LIR.

rentas en el mismo ejercicio en que ellas se determinen. Por su parte, las personas naturales o jurídicas que carezcan de domicilio y residencia en Chile que sean socios de sociedades de personas, sociedades de hecho, titular de una empresa individual de responsabilidad limitada o comuneros sujetos a dicho régimen de tributación, se afectarán con el IA sobre la misma base y en la misma oportunidad en que lo hace la empresa, sociedad o comunidad con el IDPC, esto es, en el mismo ejercicio a que corresponda su determinación, en proporción a su participación en las utilidades de la empresa, sociedad o comunidad según el respectivo contrato social, sin perjuicio de que los socios accionistas de una sociedad en comandita por acciones, en los casos en que dicha sociedad pueda acogerse al régimen referido, sólo se afectan por las rentas o cantidades distribuidas⁴⁶.

a) Oportunidad, monto y tasa de la retención de IA.

En conformidad con lo señalado precedentemente, las empresas, sociedades o comunidades acogidas a dicha modalidad de tributación, deben practicar una retención de IA con la tasa vigente del referido tributo (actualmente un 35%), sobre la totalidad de las rentas o cantidades retiradas, remesadas o distribuidas a sus propietarios, comuneros, socios, o socios gestores y accionistas en el caso de una sociedad en comandita por acciones, cuando ésta pueda acogerse a un régimen de presunción de renta, durante el ejercicio comercial respectivo, siempre con derecho a deducir de dicha retención el crédito por IDPC, aplicando al efecto directamente sobre el retiro, remesa o distribución la tasa del referido tributo que corresponda al ejercicio respectivo, y sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito.

Tal retención deberá practicarse en la fecha en que se efectúa el pago, remesa, retiro o distribución respectiva. Por el contrario, de no ocurrir ninguno de los hechos o actos indicados anteriormente, la empresa, sociedad o comunidad no efectuará retención alguna, sin perjuicio de la declaración y pago del IA⁴⁷ respectivo, por parte del propietario, socio o comunero sin domicilio ni residencia en Chile⁴⁸.

La base imponible sobre la cual deberá practicarse la retención dispuesta, está conformada por el monto de los retiros, remesas o distribuciones efectuadas a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, y sin que corresponda aplicar el incremento por el crédito por IDPC. En consecuencia, dicha retención deberá practicarse con la tasa vigente de IA, con derecho a deducir el crédito por IDPC señalado, con la tasa que corresponda afectar a la renta devengada o percibida desde la empresa, sociedad o comunidad respectiva.

b) Declaración y pago de la retención y del IA definitivo.

Dichas empresas, sociedades o comunidades deberán declarar y enterar en arcas fiscales la totalidad del impuesto retenido por todas las remesas, retiros o distribuciones hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que fue practicada la retención⁴⁹.

Por su parte, el propietario, comunero, socio o socio gestor en el caso de las sociedades en comandita por acciones, cuando corresponda, contribuyente del IA sin domicilio ni residencia en Chile, deberá declarar y pagar el IA⁵⁰ que en definitiva se determine⁵¹, pudiendo en dicha oportunidad dar en abono las sumas retenidas por la empresa o entidad durante el ejercicio respectivo debidamente reajustadas⁵². Asimismo, podrán darse de abono aquellas diferencias de IA que se encuentren pagadas por la empresa, sociedad o comunidad respectiva por cuenta del propietario, socio o comunero, con motivo de la deducción indebida, total o parcialmente, del crédito por IDPC conforme a lo señalado en la letra c) siguiente, diferencias que para todos los efectos se considerarán como una mayor retención de IA al momento en que éstas se declaren y paguen por la empresa, sociedad o comunidad. Esta última cantidad, se imputará reajustada por la variación

⁴⁶ Ello en conformidad a lo establecido en el artículo 58 N° 2 de la LIR.

⁴⁷ Conforme a lo dispuesto en el artículo 65 N° 4 de la misma Ley, dentro del plazo establecido en el artículo 69 de la LIR.

⁴⁸ Utilizando para tal efecto el Formulario N° 22 sobre declaración anual de impuestos.

⁴⁹ De acuerdo al artículo 79 de la LIR y utilizando para ello el Formulario N° 50, sobre declaración y pago simultáneo mensual de impuestos.

⁵⁰ Conforme a lo dispuesto en el N° 4 del artículo 65 de la LIR, dentro del plazo establecido en el artículo 69 de la misma Ley.

⁵¹ Utilizando el Formulario N° 22 sobre declaración anual de impuestos.

⁵² Según la variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior al de su retención y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio, de acuerdo a lo establecido en el artículo 75 de la LIR.

experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior al de la retención que origina la diferencia y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio respectivo, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la LIR, sin agregar ningún otro reajuste.

c) Diferencia de IA que se debe pagar cuando la deducción del crédito por IDPC resulta indebida.

En el evento que la deducción del crédito por IDPC señalado resulte improcedente, ya sea total o parcialmente, la empresa individual de responsabilidad limitada, la sociedad o comunidad respectiva, deberá declarar y pagar al Fisco por cuenta del propietario, socio, comunero o accionista contribuyente del IA, la diferencia de dicho tributo que se determine al haberse deducido indebidamente el todo o parte del crédito por IDPC, sin perjuicio del derecho de la empresa, sociedad o comunidad de repetir en contra de dicho propietario, socio, comunero o accionista.

La diferencia de IA que se determine deberá ser declarada y enterada en arcas fiscales directamente por la empresa, sociedad o comunidad respectiva, al presentar su declaración anual de impuesto a la renta del año tributario que corresponda⁵³, cantidad que deberá ser declarada y pagada debidamente reajustada⁵⁴.

2.- IMPUESTO ÚNICO SOBRE SUMAS, REMUNERACIONES, PAGOS Y RENTAS INDICADAS EN LOS ARTÍCULOS 59 Y 60 INCISO 2° DE LA LIR.

Los contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición del beneficiario o paguen a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, sumas, rentas y remuneraciones afectas al IA en carácter de impuesto único a la renta, deberán retener dicho tributo considerando las tasas de IA que corresponda a cada una de las rentas, cantidades o pagos gravados con el citado tributo, de acuerdo a las instrucciones impartidas previamente por este Servicio sobre la materia⁵⁵.

La retención del citado tributo se practicará descontándolo de las sumas que se paguen, remesen, abonen en cuenta o pongan a disposición de su beneficiario sin domicilio ni residencia en Chile, y se deberá declarar y pagar en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención⁵⁶, salvo en caso de los armadores, los agentes navieros, los consignatarios de naves y los embarcadores de naves, quienes están obligados a retener el tributo y posteriormente, enterarlo en arcas fiscales, por sí o por cuenta de quienes representen, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que la nave extranjera haya recalado en el último puerto chileno en cada viaje.

En caso que se hubiera pactado que el IA es de cargo del pagador de la renta y no del beneficiario, para el cálculo de la retención del referido impuesto, deberá incrementarse la renta líquida a remesar al exterior en el monto del impuesto respectivo, aplicando al efecto la siguiente fórmula (considerando a modo de ejemplo una tasa de 35%):

$$\frac{(\text{Renta líquida percibida por el beneficiario})}{(100 \text{ menos la tasa de IA})} \times (\text{Tasa de IA}) = \text{Retención de IA}$$

$$\frac{(650)}{(65)} \times (35) = 350$$

Se hace presente que el IA señalado, al tener el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades que afecta, una vez retenido y enterado en arcas fiscales en la forma señalada precedentemente, las referidas rentas no se gravarán con ningún otro tributo dispuesto en la LIR y en consecuencia el beneficiario de ellas no se encuentra obligado a presentar anualmente una declaración jurada de sus rentas.

⁵³ Mediante el Formulario N°22 sobre declaración anual de impuestos.
⁵⁴ El reajuste debe realizarse según el porcentaje de variación del IPC ocurrida entre el mes anterior al de la retención y el mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio respectivo, más el reajuste del artículo 72 de la LIR, cuando corresponda.
⁵⁵ Las normas de retención sobre estas cantidades no han sido modificadas por la Ley N° 20.630.
⁵⁶ En la forma y plazo que señala el artículo 79 de la LIR y utilizando para tales efectos el Formulario N°50 sobre declaración y pago simultáneo mensual de impuestos.

Con todo, las personas sin domicilio o residencia en Chile que sean beneficiarias de los pagos indicados en el artículo 59 de la LIR, deberán presentar una declaración anual de rentas⁵⁷, si las actividades desarrolladas en Chile son obtenidas a través de un EP, en cuyo caso el IA que se haya retenido y enterado en arcas fiscales por el agente retenedor por las sumas, rentas y remuneraciones de los artículos 59 y 60 inciso 2° de la LIR, será considerado como un anticipo de los impuestos que le afecten, el cual podrá abonarse debidamente reajustado⁵⁸, a cuenta del IA definitivo a pagar por el citado contribuyente.

3.- RENTAS O CANTIDADES PROVENIENTES DE LAS ENAJENACIONES QUE SE INDICAN.

Los contribuyentes que remesen al exterior, pongan a disposición, abonen en cuenta o paguen a personas sin domicilio ni residencia en Chile, rentas o cantidades derivadas de las operaciones que se indican, deberán retener el impuesto que afecte a dicha operación, con la tasa de impuesto y en la forma que se establece en la presente Circular.

3.1.- Operaciones sobre las cuales debe practicarse la retención de impuesto.

Deberán practicarse las retenciones de impuesto que se indican, sobre las rentas o cantidades provenientes de las siguientes operaciones de enajenación establecidas en el artículo 17 N° 8 de la LIR⁵⁹:

- Enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, en comandita por acciones o de derechos sociales en sociedades de personas;
- Enajenación de pertenencias mineras;
- Enajenación de derechos de agua;
- Enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial;
- Enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias; y
- Enajenación de bonos y debentures.

3.2.- Tasa de impuesto y rentas o cantidades sobre las cuales debe practicarse la retención.

Para determinar la tasa y la base imponible sobre la cual debe practicarse la retención de impuesto, debe distinguirse si el resultado de la operación quedaría gravado con el IDPCU⁶⁰, o bien, si se gravaría con el IDPC y el IA⁶¹. Para el mismo objetivo, también debe distinguirse si es posible establecer o no el mayor valor afecto a impuesto, ya sea directamente por el propio contribuyente enajenante, o bien por este Servicio, con ocasión de la resolución de la solicitud presentada por el primero⁶².

Cualquiera sea la tasa de impuesto que se aplique, o la base imponible que se considere para practicar la retención, ésta tiene el carácter de provisional, dado que el contribuyente enajenante se encuentra obligado a presentar una declaración anual de impuesto a la renta⁶³.

Con todo, cuando no se verifique el pago, la remesa, el abono en cuenta o la puesta a disposición del enajenante sin domicilio ni residencia en Chile, de las rentas o cantidades provenientes de las enajenaciones de los bienes señalados, no surge obligación de retener, sin perjuicio que el contribuyente enajenante igualmente deberá declarar y pagar en forma anual los impuestos que

⁵⁷ Conforme a lo establecido en el inciso final del artículo 59 de la LIR y en el artículo 65 N° 1 de la misma Ley.

⁵⁸ De acuerdo a la modalidad indicada en el artículo 75 de la LIR.

⁵⁹ Operaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j), del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

⁶⁰ Conforme a lo establecido en el inciso 7°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

⁶¹ Conforme a lo establecido en el inciso 9°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

⁶² En conformidad a lo dispuesto en el inciso 8°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

⁶³ De acuerdo a lo establecido en el artículo 65 N° 1 y N° 4 de la LIR. Lo indicado, es sin perjuicio de la liberación de esta obligación que pueda efectuar el Director de este Servicio mediante resolución, conforme a lo establecido en la parte final, del N° 1 del artículo 65 de la LIR. Actualmente contenida en Resolución Exenta N° 36, del 14.03.2011.

correspondan cuando de la operación haya resultado un mayor valor afecto a impuesto⁶⁴.

Debe tenerse presente además, que como regla general, el mayor valor obtenido en las operaciones descritas se determina por la diferencia entre el precio o valor asignado en la operación y el valor de aporte o adquisición reajustado. Tratándose de la enajenación de acciones o derechos sociales, el valor de aporte o de adquisición deberá incrementarse o disminuirse, según sea el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante reajustados, efectuando además los ajustes que corresponda al costo tributario respectivo, de acuerdo a lo establecido en el N° 8, del artículo 17 de la LIR, cuando se trate de la enajenación efectuada a personas relacionadas⁶⁵. En la enajenación de bonos y demás títulos de deuda, el valor de adquisición deberá disminuirse por las amortizaciones de capital recibidas por el enajenante reajustadas de la misma forma que los bonos, todo ello, conforme a las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia⁶⁶.

3.2.1.- Retención de impuesto sobre operaciones cuyo mayor valor deba tributar con el IDPCU.

a) Tasa y base imponible, cuando no pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto.

Los contribuyentes que remesen al exterior, pongan a disposición, abonen en cuenta o paguen a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, rentas o cantidades derivadas de las operaciones señaladas, cuyos mayores valores deban tributar con el IDPCU, y en caso que dicho agente retenedor no pueda determinar el mayor valor en la operación respectiva, deberá retener el impuesto utilizando para tales efectos una tasa provisional de un 5%, aplicada sobre el total de la cantidad que remese, pague, abone en cuenta o se ponga a disposición del beneficiario, sin deducción de ninguna especie.

b) Tasa y base imponible, cuando pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto.

En caso que el agente retenedor pueda determinar el mayor valor o base imponible afecta al IDPCU, la retención se efectuará con la tasa vigente de dicho impuesto. En este caso, la referida retención se practicará sobre el mayor valor que se determine, sin deducción de ninguna especie.

No obstante lo anterior, no deberá practicarse la retención referida en caso de rentas exentas del IDPCU, cuando el monto del mayor valor obtenido en la operación respectiva, considerando el conjunto de rentas afectas a dicho impuesto, por contribuyentes no obligados a declarar su renta efectiva en la Primera Categoría sea igual o inferior a 10 Unidades Tributarias Mensuales (UTM) en cada mes respecto del mismo contribuyente de IA enajenante, considerando todas las rentas afectas a IDPCU remesadas al exterior, puestas a disposición, abonadas en cuenta o pagadas durante el mes.

c) Declaración anual del IDPCU.

El contribuyente enajenante sin domicilio ni residencia en Chile, deberá presentar una declaración anual de impuesto a la renta, respecto de las rentas devengadas o percibidas en el año calendario anterior⁶⁷, sin perjuicio de poder dar en abono en contra del impuesto que en definitiva se determine, el monto retenido provisionalmente⁶⁸, pudiendo imputarse los eventuales remanentes que resultaren, a otros impuestos anuales que afecten a los referidos contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile o bien solicitar la devolución respectiva, cuando corresponda.

No obstante lo anterior, los contribuyentes de IA no obligados a declarar su renta efectiva en la Primera Categoría mediante contabilidad, que estén exentos de IDPCU cuando el mayor valor obtenido en la enajenación debidamente actualizado, sea igual o inferior a 10 Unidades Tributarias

⁶⁴ En conformidad a lo establecido en el artículo 65 N° 1 y N° 4, de la LIR.

⁶⁵ Todo ello, de acuerdo a lo establecido en el N° 8, del artículo 17 y en el artículo 18 de la LIR.

⁶⁶ El reajuste de las partidas señaladas, se efectúa según la variación del IPC, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR, o en el inciso segundo del N°8 del artículo 17 de la misma Ley, según se trate o no de contribuyentes obligados a aplicar las normas sobre corrección monetaria.

⁶⁷ Conforme a lo dispuesto en el artículo 65 N° 1 de la LIR.

⁶⁸ Debidamente reajustado según la variación experimentada por el IPC, entre el último día del mes anterior al de su retención y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio, conforme a lo dispuesto en el artículo 75 de la LIR.

Anuales (UTA), no están obligados a presentar una declaración anual del impuesto a la renta.

3.2.2.- Retención de impuesto sobre operaciones cuyo mayor valor deba tributar con el IDPC y el IA.

a) Tasa y base imponible, cuando no pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto.

Los contribuyentes que remesen al exterior, pongan a disposición, abonen en cuenta o paguen a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, rentas o cantidades derivadas de las operaciones señaladas, cuyos mayores valores deban tributar con el IDPC y el IA, cuando el agente retenedor no pueda determinar el mayor valor en la operación respectiva, deberá retener el impuesto utilizando para tales efectos una tasa provisional igual a la diferencia entre las tasas vigentes a la fecha de enajenación, del IA y del IDPC, diferencia que actualmente asciende a un 15%.

En este caso, la referida retención se practicará sobre el total de las cantidades que se remesen, paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición, sin deducción de ninguna especie, y sin que proceda el crédito por IDPC.

b) Tasa y base imponible, cuando pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto.

En el caso que el agente retenedor pueda determinar el mayor valor o base imponible afecta al IDPC y al IA, resultante de las enajenaciones señaladas, la retención se efectuará con una tasa del 35% sobre el mayor valor que se determine, sin deducción de ninguna especie y sin derecho a deducir el crédito por IDPC.

c) Declaración anual del IDPC y el IA.

El contribuyente enajenante sin domicilio ni residencia en Chile, deberá presentar una declaración anual de impuesto a la renta respecto de las rentas devengadas o percibidas en el año calendario anterior⁶⁹, y podrá dar el monto retenido provisionalmente debidamente reajustado⁷⁰, de abono al conjunto de los impuestos que declare respecto de las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención, sin perjuicio de imputar en la declaración anual el remanente que quedare a otros impuestos anuales o bien solicitar la devolución respectiva, cuando corresponda.

No obstante lo anterior, si a través de la retención declarada y pagada por el agente retenedor, o directamente por el contribuyente en su caso, se han solucionado íntegramente los impuestos que afectan al contribuyente de IA, este último quedará liberado de la obligación de presentar la referida declaración anual⁷¹.

3.3.- Solicitud que los contribuyentes pueden presentar a este Servicio, para que resuelva sobre el mayor valor afecto a la retención de impuesto en las operaciones señaladas⁷².

Una innovación importante que se incorpora en materia de retención de impuestos, dice relación con la posibilidad que se otorga a los contribuyentes del IA, para que éstos puedan solicitar a este Servicio que se pronuncie mediante resolución, respecto del mayor valor afecto a impuesto sobre el cual debe calcularse la retención en las operaciones señaladas, sin perjuicio de la declaración anual de impuestos a la renta a la cual se encuentren obligados.

Cabe señalar que esta opción que entrega la LIR, puede ser ejercida por el contribuyente del IA respecto de las operaciones señaladas, independientemente de si éstas se afectan con IDPCU o bien con el IDPC e IA.

De acuerdo a lo indicado, la referida solicitud se sujetará a lo siguiente:

⁶⁹ Conforme a lo dispuesto en el artículo 65 N° 1 y 4 de la LIR.

⁷⁰ Conforme a lo preceptuado en el artículo 75 de la LIR, el reajuste debe realizarse según la variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior al de su retención y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio.

⁷¹ Conforme a lo dispuesto en la parte final, del inciso 9°, del N° 4 del artículo 74 de la LIR.

⁷² Operaciones individualizadas en las letras a), c), d), e), h) y j), del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

a) Contribuyente autorizado a presentar la solicitud: Es el contribuyente de IA, enajenante en las operaciones señaladas, y que se afectará con la retención de impuestos sobre el total de las rentas o cantidades pagadas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del beneficiario sin deducción alguna, o sobre el mayor valor que se determine en la operación, según corresponda. En todo caso, la presentación podrá ser efectuada por un representante del contribuyente, quién podrá ser aquel designado e informado ante este Servicio al momento de obtener su RUT, u otro mandatario exclusivamente designado para éstos efectos. También podrá ser designado como mandatario, el agente retenedor obligado a practicar la retención de impuesto sobre las operaciones señaladas.

Dado que la solicitud presentada ante este Servicio afecta la obligación de retención que recae sobre el agente retenedor, será responsabilidad del propio contribuyente de IA, poner en conocimiento de éste la presentación de la solicitud referida.

b) Objeto de la solicitud: Tiene por objeto que este Servicio, a petición del contribuyente de IA, confirme o rechace la determinación del mayor valor que corresponde a la operación respectiva así como el régimen tributario que afecta a la misma, conforme al cálculo propuesto por el propio contribuyente y de acuerdo a los antecedentes aportados por éste que así lo justifiquen.

c) Oportunidad en la cual puede presentarse la solicitud: Debe presentarse con anterioridad al vencimiento del plazo legal para la declaración y pago de la retención que correspondería enterar por el agente retenedor⁷³.

No obstante lo anterior, se hace presente que atendido que este Servicio cuenta con un plazo de 30 días hábiles para resolver la solicitud, contados desde la fecha en que se ha certificado la puesta a disposición de todos los antecedentes requeridos por este Servicio para la acertada resolución de la petición, la referida solicitud deberá ser presentada para ser acogida a tramitación por parte de este Servicio, con a lo menos 30 días hábiles de anticipación al vencimiento del plazo legal para la declaración y pago de la respectiva retención.

d) Lugar y forma en que debe ser presentada la solicitud: Deberá ser presentada en la Dirección de Grandes Contribuyentes (DGC) si el enajenante y/o el adquirente están en la nómina de Grandes Contribuyentes. En los demás casos, la solicitud deberá presentarse en la Dirección Regional o Unidad que corresponda al domicilio del representante o mandatario designado por el contribuyente para estos efectos, según corresponda, en la forma que establezca este Servicio mediante resolución que se emitirá al efecto. En todo caso, dicha solicitud deberá incluir a lo menos: la individualización del contribuyente de IA y del agente retenedor; la descripción de las operaciones de que se trate; la determinación del mayor valor obtenido en la operación respectiva; determinación de la retención y régimen aplicable; fecha cierta o estimada para la ejecución de la operación, debiendo acompañar todos los antecedentes en que se funde la petición y permitan la acertada resolución de la misma, particularmente aquellos que permitan verificar la determinación de dicho mayor valor así como el régimen de tributación que afectaría a éste. Lo anterior, no obsta a que este Servicio en uso de sus facultades de fiscalización, pueda requerir otros antecedentes necesarios para la acertada resolución de la petición, tanto al enajenante como al agente retenedor.

De carecer la solicitud acompañada de los antecedentes indicados previamente o aquellos requeridos adicionalmente por este Servicio, el contribuyente o agente retenedor deberá completar y adjuntar los antecedentes faltantes o requeridos, dentro del plazo que señale la resolución que se dicte al efecto.

En dicho caso, el cómputo del plazo con que cuenta este Servicio para resolver la solicitud, se iniciará desde la fecha en que se ha certificado la puesta a disposición de todos los antecedentes requeridos.

e) Forma y plazo dentro del cual debe resolver este Servicio: Este Servicio, a su juicio exclusivo, se pronunciará dentro del plazo de 30 días hábiles, autorizando o denegando la solicitud. Al efecto, se dictará una resolución que será notificada al representante del contribuyente o a su mandatario, según corresponda, estableciendo cuando sea autorizada, el mayor valor determinado en la operación, el régimen tributario que afecta al mismo y la retención de impuesto que debe declararse y pagarse.

⁷³ De acuerdo a lo establecido en el artículo 79 de la LIR.

Será responsabilidad del peticionario poner en conocimiento del agente retenedor la resolución señalada.

El plazo de 30 días se cuenta desde la fecha en que este Servicio certifica que el contribuyente ha puesto a disposición todos los antecedentes que se hayan requerido para resolver acertadamente la solicitud, sean éstos los indicados en la letra anterior o aquellos requeridos adicionalmente por este Servicio para resolver la solicitud. De dicha circunstancia se dejará constancia en una certificación que se otorgará al efecto por la Unidad del Servicio que corresponda.

En el evento que la solicitud acompañada carezca de los antecedentes indicados o bien no sean acompañados aquellos requeridos adicionalmente por este Servicio, su falta de presentación incidirá en el rechazo de la solicitud.

f) Efectos de las actuaciones de este Servicio: Para el análisis de estos efectos debe distinguirse:

i.- Este Servicio no se pronuncia dentro del plazo de 30 días hábiles: En tal caso, la LIR dispone que la solicitud se entiende denegada o rechazada, y por tanto, el agente retenedor se encuentra obligado a enterar la retención conforme a las reglas generales y dentro de los plazos legales que correspondan. Es decir, en tal caso, el agente retenedor deberá practicar, declarar y pagar la retención de impuesto sobre el total de las rentas o cantidades pagadas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del beneficiario sin deducción alguna, o sobre el mayor valor que determine en la operación, según corresponda, hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la cantidad en cuestión⁷⁴. En los casos en que la operación respectiva se haya materializado, y esté por vencer el plazo establecido en el artículo 79 de la LIR y aun se encuentre pendiente el pronunciamiento de este Servicio, el agente retenedor igualmente deberá practicar, declarar y pagar la retención de impuesto en la forma señalada en este numeral.

ii.- Este Servicio se pronuncia rechazando la solicitud: En tal caso, la resolución emitida por este Servicio a su juicio exclusivo, sólo establecerá que la solicitud se deniega, y por tanto, el agente retenedor también se encuentra obligado a enterar la retención conforme a las reglas generales y dentro de los plazos legales que correspondan, esto es, hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la cantidad en cuestión. En este caso, al igual que en el anterior, el agente retenedor deberá practicar, declarar y pagar la retención de impuesto sobre el total de las rentas o cantidades pagadas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del beneficiario sin deducción alguna, o sobre el mayor valor que determine en la operación, según corresponda.

La resolución que deniega la solicitud referida no podrá ser objeto de reclamación, al incidir en un pronunciamiento de juicio exclusivo de este Servicio.

iii.- Este Servicio se pronuncia favorablemente respecto de la solicitud: En tal situación, en la resolución que se emitirá al efecto autorizando la petición, se dejará constancia del mayor valor determinado en la operación así como el régimen tributario que afecta al mismo, con indicación de la retención de impuesto que debe declararse y pagarse cuando corresponda. Para estos efectos se entiende que la resolución emitida por este Servicio es favorable, cuando en ésta se acoge la propuesta presentada por el contribuyente de IA, sea que ésta resulte en un mayor valor o en un resultado negativo.

De acuerdo a lo anterior, pueden verificarse las siguientes situaciones:

iii.a.- El mayor valor determinado arroja un resultado negativo: En tal caso, el agente retenedor respectivo se libera de la obligación de enterar la retención de impuesto⁷⁵.

iii.b.- El mayor valor determinado arroja un resultado positivo: En tal caso, siempre que se haya materializado previamente la operación, es decir, se haya efectuado el pago, remesa, abono en cuenta o puesta a disposición del beneficiario de las rentas o cantidades provenientes de la operación respectiva, el contribuyente de IA deberá declarar y pagar la retención que corresponda,

⁷⁴ Según se establece en el artículo 79 de la LIR.

⁷⁵ De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 10°, del artículo 74 N°4 de la LIR.

dentro del plazo de 5 días hábiles contado desde la notificación al petionario de la resolución favorable⁷⁶. Será responsabilidad del petionario poner en conocimiento del agente retenedor la resolución señalada, para que éste no practique la retención del tributo.

En todo caso, si la operación aún no se ha materializado, y ésta se verifica posteriormente en los mismos términos establecidos en la resolución, la retención se deberá declarar y pagar por el propio contribuyente, hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta o cantidad en cuestión⁷⁷.

Según se ha señalado, cuando el contribuyente de IA haya declarado y pagado la retención respectiva, en los mismos términos establecidos mediante la resolución y dentro de los plazos señalados, se entenderá cumplida la obligación de declarar y pagar oportunamente la referida retención por parte del agente retenedor, liberándose éste de la obligación general que establece la LIR⁷⁸.

Este Servicio se encuentra facultado para verificar en todos los casos, el cumplimiento de las obligaciones señaladas en la resolución respectiva.

g) Efectos del incumplimiento de la obligación de declaración y pago de la retención de impuesto: Transcurrido el día 12 del mes siguiente a aquel en que la renta o cantidad fue pagada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado, o de los 5 días hábiles contados desde la notificación al petionario de la resolución favorable, según corresponda el caso, sin que se haya declarado y pagado la retención, se entenderá incumplido el deber de retener y de declarar y pagar el impuesto, procediendo el cobro al agente retenedor respectivo o al contribuyente de IA según corresponda⁷⁹. Con todo, si la declaración y pago se hubiere efectuado con simple retardo, sólo procederá el cobro de los reajustes, intereses y multas que correspondan.

h) Fiscalización posterior del mayor valor obtenido en una operación confirmada mediante resolución⁸⁰: El mayor valor que se haya determinado y conste en la resolución favorable notificada por este Servicio, no podrá ser objeto de fiscalización alguna por parte del mismo, salvo que se determine que los antecedentes acompañados sean maliciosamente falsos, incompletos o erróneos, caso en el cual, previa Citación⁸¹, podrán liquidarse y girarse las diferencias de impuestos que se determinen conforme a las reglas generales, aplicando los reajustes, intereses y multas que correspondan.

3.4.- Casos en que puede no practicarse la retención de impuesto respectiva⁸².

Tratándose del pago, remesa, abono en cuenta o puesta a disposición del interesado, el agente retenedor respectivo podrá no efectuar la retención de impuesto que corresponda, si acredita en la forma y plazo que establezca este Servicio mediante resolución, que:

a) Los impuestos de retención o definitivos que resultan aplicables a la operación, han sido declarados y pagados en forma directa y oportunamente por el contribuyente de IA. Esta alternativa supone que previamente dicho contribuyente de IA se ha inscrito en el Rol Único Tributario⁸³.

b) Se trata de ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas de los impuestos que afectan al contribuyente sin domicilio ni residencia en el país, o se determinó un menor valor o pérdida en la operación.

Cuando no se acredite fehacientemente el cumplimiento de algunas de las circunstancias señaladas en las letras a) o b) precedentes, en la forma y plazo que establezca este Servicio mediante resolución, y el agente retenedor, sea o no sociedad, se encuentre relacionado en los términos establecidos en el artículo 100, de la Ley N°18.045 sobre Mercado de Valores, con el beneficiario o perceptor de tales rentas o cantidades, sólo será responsable del entero en arcas fiscales de las

⁷⁶ Mediante la presentación del Formulario N°50 sobre declaración y pago mensual de impuestos.

⁷⁷ De acuerdo a lo establecido en el artículo 79 de la LIR.

⁷⁸ Conforme a lo dispuesto en el inciso 8°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

⁷⁹ En conformidad a lo dispuesto en el artículo 83 de la LIR y en el Código Tributario.

⁸⁰ Conforme a lo dispuesto en la parte final, del inciso 8°, del artículo 74 N° 4 de la LIR.

⁸¹ Practicada conforme a lo establecido en el artículo 63 del Código Tributario.

⁸² De acuerdo a lo establecido en el inciso 10°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

⁸³ En conformidad a lo dispuesto en el artículo 66 del Código Tributario.

retenciones indicadas, el contribuyente obligado originalmente a retener, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra del contribuyente de IA. En los demás casos, operarán las reglas generales sobre la materia, en cuanto a que la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recae únicamente sobre las personas obligadas a efectuar dichas retenciones, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. En el caso que no se haya efectuado la retención respectiva, la responsabilidad por el pago del impuesto recaerá también sobre las personas obligadas a efectuar la retención, sin perjuicio que este Servicio puede girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta.

4.- GASTOS RECHAZADOS Y OTROS BENEFICIOS AFECTOS A IA.

Se encuentran gravadas con el IA, con una tasa de 35%, más una tasa adicional del 10%, los contribuyentes de dicho tributo que sean propietarios, socios de sociedades de personas y en comandita por acciones, comuneros, socios de sociedades de hecho, el titular de una empresa individual de responsabilidad limitada y los accionistas de sociedades anónimas, de sociedades por acciones y de sociedades en comandita por acciones, de empresas, sociedades o comunidades obligadas a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, o que se encuentren acogidas al régimen optativo especial de tributación en Primera Categoría establecido en el artículo 14 bis de la LIR, sobre las cantidades indicadas a continuación⁸⁴:

- a)** Gastos rechazados, cuando hayan beneficiado al propietario, socio, comunero o accionista, o a sus personas relacionadas.
- b)** Los préstamos que la empresa, establecimiento permanente, la sociedad o comunidad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúen a sus propietarios, socios, comuneros o accionistas contribuyentes del IA, o a sus personas relacionadas, cuando este Servicio determine de manera fundada que son un retiro encubierto de cantidades afectas a dicho impuesto.
- c)** El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa, sociedad o comunidad respectiva, que efectúen sus propietarios, socios, comuneros o accionistas contribuyentes del IA, o sus personas relacionadas.
- d)** El valor de los bienes de la empresa, sociedad o comunidad respectiva, entregados en garantía de obligaciones directas o indirectas del propietario, socio, comunero o accionista de ésta, o de sus personas relacionadas, cuando ésta sea ejecutada para el pago total o parcial de esas obligaciones.

Ahora bien, a fin de guardar una debida armonía entre el nuevo régimen de tributación que afecta a los gastos rechazados y otros desembolsos o beneficios indicados anteriormente, y el IA que los grava, se modificó la tasa de retención del referido tributo, pasando de una tasa provisoria de un 20% a una tasa provisoria de un 35%.

Por tanto, la empresa, sociedad o comunidad respectiva, deberá practicar una retención⁸⁵ de IA con una tasa de 35%, a sus propietarios, socios, comuneros o accionistas sin domicilio ni residencia en Chile, sobre las cantidades señaladas previamente actualizadas⁸⁶.

La referida retención se efectuará al término del ejercicio que corresponda y deberá declararse y pagarse en la declaración anual de impuesto a la renta⁸⁷, mediante el formulario 22, aplicando además el reajuste del artículo 72 de la LIR, cuando así corresponda.

La citada retención anual efectuada, declarada y pagada al Fisco en los términos antes indicados, el respectivo propietario, socio, comunero, o accionista obligado a declarar anualmente el IA sobre tales cantidades o partidas, podrán darla de abono en contra de dicho tributo personal, por el mismo

⁸⁴ Cantidades establecidas en los literales i) al iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

⁸⁵ En virtud de lo dispuesto en el inciso 12°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

⁸⁶ Por la variación del IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de erogación, desembolso efectivo, préstamo o ejecución de garantía, según corresponda, y el último día del mes anterior a la fecha del balance, de acuerdo a las instrucciones contenidas en la Circular N° 45 de 2013, de este Servicio, y sus modificaciones.

⁸⁷ Mediante la presentación del Formulario 22 de la empresa, sociedad o comunidad respectiva conforme a lo establecido en los artículos 65 N° 1 y 69 de la LIR.

valor determinado al término del ejercicio, sin aplicar ningún reajuste, ya que ella se efectúa en el mes de diciembre del año comercial respectivo sobre un valor actualizado a dicha fecha.

Lo anterior, es sin perjuicio de la obligación que asiste a los propietarios, socios, comuneros o accionistas de la empresa, sociedad o comunidad respectiva, de presentar una declaración anual de impuesto a la renta⁸⁸, sobre las rentas o cantidades obtenidas o que les hubieren beneficiado, atendido que dicha cantidades para efectos del IA, corresponden a rentas de fuente chilena⁸⁹ y por tanto, deben formar parte de la base imponible afecta al referido tributo, gravándose con una tasa de 35% y además, con la tasa adicional de 10%⁹⁰ sobre tales partidas. El monto retenido provisionalmente, de acuerdo a lo indicado en este número, se imputará sin reajuste alguno, puesto que se efectúa al término del ejercicio, sirviendo de abono al IA más su tasa adicional de 10% que en definitiva se determine.

En cuanto a la forma de calcular el monto o valor de las partidas o cantidades que deben afectarse con la retención de IA, resultan aplicables todas las instrucciones que este Servicio ha impartido sobre la tributación de los gastos rechazados y demás beneficios establecidos en el artículo 21 de la LIR, las que se encuentran contenidas en la Circular N° 45 de 2013.

Cabe señalar además, que la aplicación de la tributación señalada y por ende la retención de IA y el pago definitivo de este tributo más su tasa adicional del 10%, procede cualquiera sea la situación tributaria de la empresa, comunidad, sociedad o EP. En ningún caso será procedente el crédito o incremento por IDPC sobre estas cantidades, ya sea al momento de practicar la retención, o al momento de presentar la declaración anual de impuestos a la renta respectiva.

Finalmente, se hace presente que los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, no practicarán ni declararán la retención referida, sino que efectuarán directamente la declaración anual del IA respectivo, más la tasa adicional del 10% sobre las citadas cantidades.

5.- OTRAS RENTAS O CANTIDADES DE FUENTE CHILENA GRAVADAS CON IA NO TRATADAS EN LOS NÚMEROS ANTERIORES.

Las demás rentas o cantidades de fuente chilena afectas al IA establecido en el inciso 1°, del artículo 60 de la LIR, que no sean de aquellas señaladas precedentemente, o rentas empresariales⁹¹, pagadas, remesadas al exterior, puestas a disposición del interesado o abonadas en cuenta a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, serán objeto de una retención del 35% de IA sobre el monto bruto de dichas rentas o cantidades, sin deducción alguna⁹². Dentro de esta categoría, se incluyen a manera de ejemplo, entre otras, las rentas o cantidades afectas a impuesto, provenientes de las enajenaciones efectuadas por personas sin domicilio o residencia en Chile de bienes raíces, de derechos o cuotas sobre bienes raíces poseídos en comunidad, de vehículos destinados al transporte de pasajeros o exclusivamente al transporte de carga ajena, etc.

5.1.- Tasa de impuesto y rentas o cantidades sobre las cuales debe practicarse la retención.

La retención de IA se practicará utilizando para tales efectos una tasa provisional de un 35%, aplicada sobre el total de la renta bruta o cantidad que se remese, pague, abone en cuenta o se ponga a disposición del interesado, sin deducción de ninguna especie.

La retención de impuesto en el caso de las operaciones señaladas, será procedente solamente cuando se efectúe el pago, remesa, abono en cuenta o puesta a disposición del interesado. Por tanto, de no verificarse las anteriores circunstancias, no nace la obligación de retener.

Ahora bien, en contra de la retención de IA que deba practicarse, procederá la deducción del crédito por IDPC, crédito que se calculará directamente sobre la misma renta o cantidad, de acuerdo a la tasa del referido tributo de categoría que corresponda al ejercicio en que se efectúa la remesa respectiva, y sin que corresponda aplicar el incremento por dicho crédito. No obstante lo anterior, no será aplicable el crédito por IDPC cuando las rentas o cantidades en cuestión no se encuentren

⁸⁸ Conforme a lo establecido en los artículos 65 N° 4 y 69 de la LIR.

⁸⁹ Del inciso primero del artículo 60 de la LIR.

⁹⁰ Tasa adicional que establece el inciso 3° del artículo 21 de la LIR, en concordancia con lo dispuesto en el inciso 4°, del artículo 62 de la misma Ley.

⁹¹ Tratadas en el N° 1.-, de la letra A.- del Capítulo II de esta Circular.

⁹² Conforme a lo establecido en el inciso 1°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

afectas a dicho tributo.

Dicha retención tiene el carácter de provisional, atendido que el contribuyente beneficiario de las rentas o cantidades señaladas, se encuentra obligado a presentar una declaración anual de impuesto⁹³, sin perjuicio de poder dar de abono en contra del impuesto que en definitiva se determine, el monto retenido provisionalmente, o bien, solicitar la devolución respectiva en los términos previstos en el artículo 97 de la LIR.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que en los casos que corresponda, el contribuyente referido deberá declarar y pagar el IDPC como una renta esporádica⁹⁴, debiendo enterarlo en arcas fiscales dentro del mes siguiente al de obtención de las rentas o cantidades.

También se hace presente, que si el crédito por IDPC deducido al momento de practicar la retención de IA respectiva, resultare improcedente, el agente retenedor no estará obligado a restituir la diferencia de impuesto que se determine al haberse deducido indebidamente dicho crédito, puesto que, en estos casos, es el propio contribuyente no residente en Chile el obligado a declarar y pagar el IDPC que afecta a dichas rentas o cantidades.

6.- RENTAS OBTENIDAS EN LAS ENAJENACIONES DE TÍTULOS O INSTRUMENTOS EN EL EXTERIOR, CON ACTIVOS SUBYACENTES EN CHILE.

Se consideran rentas de fuente chilena⁹⁵, y por tanto, afectas al IA⁹⁶ en carácter de impuesto único, las obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, en la enajenación de los títulos o instrumentos en el extranjero, que se indican, cuando la totalidad o una parte del valor de éstos se encuentre representado por uno o más de los activos subyacentes situados en Chile. Los referidos títulos o instrumentos son los siguientes:

i.- Derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero.

ii.- Otros derechos representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero.

iii.- Títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero.

a) Cantidades sobre las cuales debe practicarse la retención de impuesto y plazo en que debe enterarse al Fisco.

Tratándose de las enajenaciones de los títulos o instrumentos señalados, el adquirente de las acciones, cuotas, derechos y demás títulos, cualquiera sea el domicilio o residencia de éste, efectuará la retención del impuesto que grave dichas enajenaciones con una tasa del 20%, aplicada sobre la renta determinada en la forma establecida en la letra (b), del N° 3, del artículo 58 de la LIR⁹⁷.

La referida retención deberá practicarse al término del ejercicio respectivo, y debe ser declarada y pagada al Fisco⁹⁸ mediante una declaración anual, por lo que el adquirente de los títulos se encuentra obligado a presentar una declaración anual de impuesto en el mes de abril del año siguiente, declarando y enterando las retenciones que haya efectuado por estos conceptos en el ejercicio inmediatamente anterior. Para estos efectos, la renta gravada se actualizará hasta el término del ejercicio⁹⁹, y sobre dicha cantidad se aplicará la retención del 20% señalada. Para tales

⁹³ Conforme a lo dispuesto en el artículo 65 N° 4 de la LIR. Lo indicado, es sin perjuicio de la liberación de esta obligación que pueda efectuar el Director de este Servicio mediante resolución, conforme a lo establecido en la parte final, del N° 1 del artículo 65 de la LIR. Actualmente contenida en Resolución Exenta N° 36, del 14.03.2011.

⁹⁴ De acuerdo a lo establecido en el N°3, del artículo 69 de la LIR.

⁹⁵ La Ley N° 20.630, modificó el artículo 10 de la LIR en el cual se indican las rentas de fuente chilena.

⁹⁶ Establecido en el N° 3, del artículo 58 de la LIR.

⁹⁷ Las instrucciones de este Servicio sobre la forma en que debe efectuarse la determinación de la renta gravada conforme a la letra (b), del N° 3, del artículo 58 de la LIR, serán impartidas mediante una nueva Circular.

⁹⁸ En conformidad a lo establecido en los artículos 65 N° 1, 69 y 72 de la LIR.

⁹⁹ Según la variación del IPC entre el último día del mes anterior a la enajenación y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

efectos, el adquirente deberá inscribirse en el Rol Único Tributario¹⁰⁰, en caso que no se encuentre inscrito previamente.

La retención de impuesto referida, se efectúa a cuenta del IA en carácter de único que afecta al mayor valor obtenido en la operación de enajenación de que se trate, por lo que al enajenante de los títulos le asiste el derecho a dar de abono dicha retención al IA que debe declarar anualmente¹⁰¹, la que se imputará sin reajuste alguno.

b) Retención por la cual puede optar el adquirente de los títulos o instrumentos.

El adquirente de los referidos títulos o instrumentos, podrá optar¹⁰² por retener la totalidad del impuesto sobre la renta gravada determinada en la forma establecida en la letra (b), del N° 3, del artículo 58 de la LIR, es decir, podrá efectuar la retención referida con una tasa del 35%, la que deberá ser declarada y pagada en la misma oportunidad señalada en la letra a) anterior. Cuando así ocurra, el enajenante de los títulos o instrumentos extranjeros se liberará de la obligación de presentar la declaración anual del referido tributo, puesto que en tal caso, la obligación de pago del IA se encuentra cumplida. Para tales efectos, el adquirente deberá inscribirse en el Rol Único Tributario, en caso que no se encuentre inscrito previamente.

c) Posibilidad de considerar estas rentas como esporádicas, para la declaración y pago del impuesto.

En caso que el contribuyente enajenante opte por considerar las rentas señaladas como esporádicas para efectos de la declaración y pago del impuesto, y por tanto, declare y pague el IA de 35% dentro del mes siguiente a la enajenación, o la fecha de pago, remesa, abono en cuenta o puesta a su disposición, también se liberará¹⁰³ de la obligación de presentar la declaración anual del referido tributo. Por su parte, el adquirente en este caso, se liberará¹⁰⁴ de la obligación de practicar la retención de impuesto que establece el inciso final, del N° 4, del artículo 74 de la LIR. Para determinar la renta gravada con impuesto en esta situación, el contribuyente enajenante podrá optar por cualquiera de los métodos señalados en las letras (a) o (b), del inciso primero, del N° 3, del artículo 58 de la LIR.

d) Determinación del IA por parte de este Servicio.

En los casos que el IA no sea declarado y pagado conforme a lo dispuesto precedentemente, ya sea mediante la retención de impuestos, o mediante la declaración anual de impuestos que deba presentar el enajenante, este Servicio podrá liquidar y girar el impuesto adeudado al enajenante de los títulos o instrumentos extranjeros, en su condición de contribuyente del referido tributo, así como también al adquirente de las acciones, cuotas, títulos o derechos emitidos por la sociedad o entidad extranjera¹⁰⁵, considerando los antecedentes que obren en poder del Servicio y previa Citación.

Cuando en un proceso de fiscalización¹⁰⁶ efectuado al contribuyente enajenante o al adquirente de las acciones, cuotas, títulos o derechos señalados, según corresponda, éstos no acrediten fehacientemente el valor de adquisición de tales instrumentos o títulos, este Servicio determinará la renta afecta a IA conforme a lo establecido en la letra (b), del N° 3, del artículo 58 de la LIR, con la información que obre en su poder. En tal caso, dichos contribuyentes perderán la posibilidad de optar por alguno de los dos métodos que establece la norma legal precitada para determinar la renta afecta a impuesto.

e) Régimen tributario por el que pueden optar los contribuyentes.

El contribuyente enajenante o el adquirente en su caso, de los títulos o instrumentos extranjeros señalados, y que han dado origen a la renta gravada, podrá optar por acoger la renta afecta al IA determinada conforme a las reglas anteriores, al régimen de tributación que habría correspondido aplicar si se hubieran enajenado directamente los activos subyacentes situados en Chile.

¹⁰⁰ En conformidad a lo dispuesto en el artículo 66 del Código Tributario.

¹⁰¹ Conforme a las normas de los artículos 65 N° 1, 69 y 72 de la LIR.

¹⁰² De acuerdo a la parte final, del inciso 4°, del N° 3, del artículo 58 de la LIR.

¹⁰³ De acuerdo a la parte final, del inciso 4°, del N° 3, del artículo 58 de la LIR.

¹⁰⁴ De acuerdo al inciso 4°, del N° 3, del artículo 58 de la LIR.

¹⁰⁵ En conformidad a la facultad establecida en el inciso 5°, del N° 3, del artículo 58 de la LIR.

¹⁰⁶ Conforme a lo dispuesto por el inciso 3°, del N° 3, del artículo 58 de la LIR.

El ejercicio de esta opción se efectuará en sustitución del IA en carácter de único y se aplicará considerando las normas, requisitos y condiciones que hubieran sido aplicables si la enajenación de tales activos subyacentes se hubiera efectuado directamente por el titular de dichos bienes en el país. El régimen de tributación que resulte del ejercicio de esta opción, puede permitir por ejemplo, que se apliquen en la especie, los impuestos generales de la LIR, el IDPCU a la renta, o la determinación de un ingreso no constitutivo de renta, todo ello, de acuerdo a la legislación tributaria chilena vigente en el momento de la enajenación de los respectivos títulos extranjeros.

Al respecto, debe tenerse presente que el análisis del cumplimiento de los requisitos para acoger la renta afecta a IA a un régimen de tributación más favorable, se efectuará considerando para todos los efectos que los activos subyacentes respectivos han sido enajenados directamente en el país.

El ejercicio de la opción se manifestará en la forma que determine este Servicio, declarándose los impuestos respectivos conforme a las reglas e instrucciones generales que resulten aplicables, todo lo anterior, sin perjuicio de las facultades generales de fiscalización de este Servicio, en cuanto a la verificación del cumplimiento de los requisitos y condiciones por parte del contribuyente para quedar sujeto a un régimen tributario o a otro.

B.- SITUACIONES ESPECIALES EN LAS CUALES PUEDE NO EFECTUARSE LA RETENCIÓN DE IMPUESTO.

El artículo 74 N° 4 de la LIR, establece las siguientes situaciones especiales en las cuales puede no efectuarse la retención de impuesto:

1.- REINVERSIÓN DE UTILIDADES.

La Ley N° 20.630 no modificó las normas de retención de impuestos relacionadas con el régimen de reinversión de utilidades tributables, específicamente respecto a la liberación de la retención de IA que puede operar en dichos casos, conservando el mismo texto existente con anterioridad a la sustitución del N°4 del artículo 74 de la LIR.

Como consecuencia de lo anterior, puede no practicarse la retención del IA si el perceptor del retiro, contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, declara a la empresa o entidad fuente de la cual se efectúa el retiro, que reinvertirá¹⁰⁷ las utilidades tributables retiradas desde la empresa fuente en otras sociedades establecidas en Chile que determinen su renta efectiva por medio de contabilidad completa dando cumplimiento a los requisitos legales.

Por tanto, sobre esta materia continúan vigentes las instrucciones dictadas con anterioridad por este Servicio¹⁰⁸, así como aquellas que las modifiquen y las instrucciones sobre la forma, plazo y requisitos que debe cumplir la declaración que debe efectuar el contribuyente¹⁰⁹.

2.- RENTAS O CANTIDADES REGULADAS POR UN CONVENIO VIGENTE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

Los contribuyentes que remesen, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean residentes de países con los que exista un Convenio vigente para evitar la doble tributación internacional, podrán no efectuar las retenciones de impuesto señaladas o efectuarlas con la tasa prevista en el Convenio, según sea el caso, cuando se trate de rentas o cantidades que sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia del destinatario, o deba aplicarse en virtud del Convenio una tasa inferior a la que corresponde de acuerdo a la LIR.

Conforme a lo dispuesto en el inciso 11, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, para que el agente retenedor pueda no practicar la retención, o practicarla con la tasa rebajada establecida en el Convenio según corresponda, deben cumplirse las siguientes condiciones:

¹⁰⁷ Acogido a lo dispuesto en la letra c), del N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

¹⁰⁸ Circular 48 de 2003 y sus modificaciones.

¹⁰⁹ Declaración a que se refiere el inciso 3°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, cuyas instrucciones se encuentra actualmente contenidas en la Resolución Exenta N° 7 de 2004.

a) La renta o cantidad remesada, distribuida, abonada en cuenta, puesta a disposición del interesado o pagada, debe ser de aquellas amparadas por un Convenio para evitar la doble tributación internacional vigente, suscrito con el país del domicilio o residencia del beneficiario efectivo de ella.

b) El beneficiario de la renta o cantidad, debe acreditar su residencia al agente retenedor, mediante la entrega de un certificado emitido por la Autoridad Competente del otro Estado Contratante. Tal certificado deberá ser presentado debidamente traducido y legalizado¹¹⁰.

Sin perjuicio de lo anterior, no será necesaria dicha legalización en los siguientes casos:

i.- Cuando sea posible verificar la autenticidad de un certificado expedido por la autoridad competente del otro Estado Contratante de acuerdo a lo dispuesto en el Convenio en cuestión, por funcionarios de este Servicio en el sitio de Internet o por otros medios tecnológicos que disponga al afecto la administración fiscal extranjera;

ii.- De encontrarse en vigor en Chile como en el país Contratante, la Convención de la Haya que suprime la exigencia de legalización de documentos públicos extranjeros. En tal caso, no será necesario la legalización de los certificados otorgados cuando éstos hayan sido autenticados mediante el sistema de apostilla, y otorgados por la autoridad Competente del Estado de que emana dicho instrumento.

Respecto de la traducción del certificado, ésta podrá ser oficial o privada. En este último caso, sólo podrá aceptarse mientras se acompañe una declaración jurada del contribuyente o su representante legal, informado ante este Servicio en el sentido de que corresponde fielmente al contenido del documento respectivo.

c) El beneficiario de la renta o cantidad, debe declarar al agente retenedor, en la forma y plazo que determine este Servicio mediante resolución, que:

i.- Al momento de la declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y

ii.- Cuando el Convenio así lo exija, que es el beneficiario efectivo¹¹¹ de dichas rentas o cantidades, o bien, tiene la calidad de residente calificado en el otro Estado Contratante.

d) El Convenio en cuestión debe disponer un límite máximo de imposición para el tipo de renta o cantidad que se trate, el cual debe ser inferior al contemplado en la legislación local para el mismo tipo de renta o cantidad, o bien, debe liberar de tributación en la fuente a dicho tipo de renta o cantidad, quedando gravada sólo en el país de residencia del beneficiario efectivo de ella.

Ahora bien, cuando este Servicio determine en un proceso de fiscalización que no concurrían los requisitos para aplicar las disposiciones del Convenio, en virtud de las cuales no se efectuó retención alguna o se practicó por un monto inferior a la que hubiese correspondido, y el agente retenedor, sea o no sociedad, se encuentre relacionado en los términos establecidos en el artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores con el beneficiario o perceptor de las rentas o cantidades, dicho agente retenedor será el único 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. De no existir relación entre el agente retenedor y el beneficiario o preceptor de las rentas en los términos antedichos, serán aplicables las reglas generales sobre la materia¹¹².

¹¹⁰ Bastando para estos efectos la certificación efectuada por las autoridades consulares chilenas en el país de residencia del beneficiario efectivo de la renta de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil aplicado en relación con lo dispuesto en el artículo 420 del Código Orgánico de Tribunales.

¹¹¹ En los términos establecidos en las instrucciones contenidas en la Circular N° 57 de 2009, de este Servicio, y sus modificaciones.

¹¹² Conforme a lo dispuesto en el artículo 83 de la LIR.

C.- FE DE ERRATAS CIRCULAR N° 45 DE 2013, SOBRE TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.

En el párrafo final, de la letra b), del número 7.5, de la letra B., del Capítulo II de la referida Circular:

Donde dice: “Tal remanente de utilidades,” **Debe decir:** “Tal pago del IDPC,”

III.- VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES LEGALES ANALIZADAS E INSTRUCCIONES IMPARTIDAS MEDIANTE ESTA CIRCULAR.

Las modificaciones legales analizadas mediante las instrucciones de la presente Circular, rigen a contar del 1° de enero de 2013, conforme a lo establecido en el artículo 8° de la Ley N° 20.630, afectando, en consecuencia, a las retenciones de IA que deban practicarse a partir de esa fecha sobre las rentas o cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se distribuyan, retiren, remesen al exterior o se pongan a disposición del interesado, o se determinen al término del ejercicio, según corresponda, considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera sea la forma de percepción.

En todo caso, debe tenerse presente que las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630 que afectan a los artículos 10 y 58 N° 3 de la LIR, rigen a contar de su publicación en el Diario Oficial, es decir, a partir del 27 de septiembre de 2012. Por lo tanto, las enajenaciones que se efectuaron de acuerdo a las normas del inciso 3° y siguientes, del artículo 10 de la LIR, a partir de la fecha antes señalada y hasta el 31 de diciembre de 2012, debieron quedar sujetas a las normas generales de retención contenidas en los artículos 74 N° 4 inciso 1° y 79 según sus textos anteriores a su modificación efectuada por la Ley N° 20.630, en todo lo que fuere pertinente, debiendo declararse y pagarse dicha retención por el adquirente de los títulos mediante el Formulario 50 sobre declaración y pago simultáneo de impuestos.

Las instrucciones de la presente Circular, rigen a contar de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

Saluda a Ud.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

ANEXO N° 1: FORMA DE CALCULAR LA RETENCIÓN DE IA RESPECTO DE CONTRIBUYENTES QUE DECLAREN RENTAS EFECTIVAS DETERMINADAS MEDIANTE CONTABILIDAD COMPLETA.

ANEXO N° 2: FORMA DE CALCULAR LA DIFERENCIA DE IA CUANDO EL CRÉDITO POR IDPC HA RESULTADO INDEBIDO, TOTAL O PARCIALMENTE.

ANEXO N° 3: FORMA DE CALCULAR LA RETENCIÓN DE IA RESPECTO DE CONTRIBUYENTES ACOGIDOS AL RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 BIS DE LA LIR.

JARB/PCR/ASR
DISTRIBUCIÓN:
AL BOLETÍN
A INTERNET
OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA
AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO

ANEXO N° 1: FORMA DE CALCULAR LA RETENCIÓN DE IA RESPECTO DE CONTRIBUYENTES QUE DECLAREN RENTAS EFECTIVAS DETERMINADAS MEDIANTE CONTABILIDAD COMPLETA.

En el ejemplo, se considera la tasa actualmente vigente de un 20% por concepto de IDPC.

1. Cálculo base imponible:

Renta o cantidad neta susceptible de remesarse al exterior (no imputadas al FUT, FUF, ni FUNT).	800
Incremento por IDPC artículo 63 de la LIR (800 x 0,25)	200
Base Imponible para el cálculo de la retención de IA	1.000

2. Cálculo de la retención del IA:

Base imponible para el cálculo de la retención de IA	1.000
Impuesto Adicional (1.000 x 35%)	350
Crédito por Impuesto de Primera Categoría (1.000 x 20%)	(200)
Impuesto Adicional a retener según artículo 74 N° 4 de la LIR	150

3. Cálculo de la cantidad a remesar al exterior:

Renta o cantidad neta susceptible de remesarse al exterior	800
Impuesto Adicional retenido a declarar y pagar en Formulario 50	(150)
Cantidad líquida a remesar efectivamente al exterior	650

ANEXO N° 2: FORMA DE CALCULAR LA DIFERENCIA DE IA CUANDO EL CRÉDITO POR IDPC HA RESULTADO INDEBIDO, TOTAL O PARCIALMENTE.

En este caso, el retiro, remesa o distribución al cual se le otorgó crédito por IDPC en los términos señalados en el Anexo N° 1, resulta imputado al término del ejercicio a cantidades gravadas con IA, pero sin derecho al crédito por IDPC. (Cálculo considerando los datos del Anexo N° 1)

4. Recálculo de la base imponible:

Renta o cantidad neta susceptible de remesarse al exterior (imputadas en definitiva al FUT, pero sin derecho al crédito por IDPC)	800
Incremento por IDPC artículo 63 de la LIR	0
Base Imponible para el recálculo de la retención de IA	800

5. Recálculo de la retención del IA:

Base imponible para el recalcu de la retención de IA	800
Impuesto Adicional (800 x 35%) recalculado	280
Crédito por Impuesto de Primera Categoría	(0)
Impuesto Adicional recalculado	280

6. Cálculo de la diferencia de IA a pagar:

Impuesto Adicional recalculado (de acuerdo a N° 5 anterior)	280
Impuesto Adicional retenido (de acuerdo a N° 2 anterior)	(150)
Diferencia de Impuesto Adicional determinada	130
Reajuste establecido en el artículo 74 N° 4, inciso 5° (10% supuesto)	13
Diferencia de Impuesto Adicional a pagar	143

NOTA: Se hace presente que conforme a lo establecido en el inciso 5°, del número 4, del artículo 74, la empresa, sociedad o comunidad respectiva, es quién deberá enterar la diferencia de Impuesto Adicional determinada.

ANEXO N° 3: FORMA DE CALCULAR LA RETENCIÓN DE IA RESPECTO DE CONTRIBUYENTES ACOGIDOS AL RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 BIS DE LA LIR.

1. Cálculo base imponible:

Renta o cantidad bruta susceptible de remesarse al exterior	1.000
Incremento por IDPC artículo 63 de la LIR (No procede)	0
Base Imponible para el cálculo de la retención de IA	1.000

2. Cálculo de la retención del IA:

Base imponible para el cálculo de la retención de IA	1.000
Impuesto Adicional (1.000 x 35%)	350
Crédito por Impuesto de Primera Categoría (1.000 x 20%)	(200)
Impuesto Adicional a retener según artículo 74 N° 4 de la LIR	150

3. Cálculo de la cantidad a remesar al exterior:

Renta o cantidad neta susceptible de remesarse al exterior	800
Impuesto Adicional retenido a declarar y pagar en Formulario N° 50	(150)
Cantidad líquida o neta efectivamente a remesar al exterior	650