

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 66.- 49-2015 I.D. 13-2015 S.N.
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 23 de julio de 2015.-
MATERIA: Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre el régimen de imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: <u>REF. LEGAL:</u> Artículos 2, 14, 17 N° 7, 21, 31 inciso 4° N°s 3 y 5, 33 N°s 2 y 5, 38 bis, 39, 54, 56, 58, 60, 62, 63, 65 y 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. 824 de 1974; y la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

I.- INTRODUCCIÓN.

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

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

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

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

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

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

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

En este sentido, el artículo 14 de la LIR, es la norma legal que establece las reglas y criterios para lograr la integración de la tributación a nivel empresarial (IDPC) con aquella que corresponda con los impuestos finales, IGC o IA, considerando la relación que existe entre la empresa y sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, de manera que las normas allí establecidas sólo son aplicables a aquellos contribuyentes que obtengan rentas de la primera categoría, que también deban gravarse con los impuestos finales en la forma que establece el referido artículo.

Quedan excluidos de su aplicación los contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al IDPC, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con los impuestos finales. Es el caso de las personas jurídicas reguladas en el Título XXXIII, del Libro I del Código Civil (Corporaciones y Fundaciones), quienes no tienen propietarios, comuneros, socios o accionistas, y de las empresas en que el Estado tenga el 100% de su propiedad, por cuanto la totalidad de sus rentas quedan sujetas a la tributación establecida en el artículo 2° del D.L. N° 2.398. Si bien, por regla general, estos contribuyentes están obligados a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa², tal obligación procede para el sólo efecto de determinar las rentas afectas al IDPC, en virtud de las normas contenidas en el Título II de la LIR relativas al referido tributo, cuya tasa en estos casos será de 25%.

La presente Circular tiene por objeto impartir las instrucciones relativas a las modificaciones incorporadas por la Ley al artículo 14 de la LIR y demás normas complementarias, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación que rigen a contar del 1° de enero de 2017, específicamente sobre el régimen de renta atribuida.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

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

Tal como se indicó precedentemente, para efectos de aplicar el IGC o IA sobre las rentas o cantidades determinadas por la empresa conforme al Título II de la LIR, el artículo 14 de dicha ley establece en sus letras A) y B), dos nuevos regímenes generales de tributación. El contribuyente obligado a declarar el IDPC sobre la base de sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa tiene la opción de elegir el régimen, y por tanto, debe optar por uno de ellos, y si así no lo hiciere, o bien, no cumpliera los requisitos y formalidades establecidos para ejercer dicha opción, el propio artículo 14 de la LIR, o el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, según el caso, se encargan de establecer el régimen de tributación que les corresponde por defecto.

1) Opción que deben ejercer los contribuyentes que hayan iniciado actividades con anterioridad al 31 de diciembre de 2016.

Los contribuyentes que hayan iniciado sus actividades con anterioridad al 31 de diciembre de 2016 y declaren el IDPC sobre la base de sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, de acuerdo a la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, para optar por el régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, deberán considerar las siguientes normas:

1.1) Oportunidad en que deberán ejercer la opción.

La Ley distingue para estos efectos dos situaciones³:

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

Tales contribuyentes deberán ejercer la opción entre los meses de junio a diciembre de 2016, ambos incluidos, cumpliendo las formalidades indicadas en el N° 1.2) siguiente.

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

² Conforme a lo establecido en el inciso final del artículo 68 de la LIR.

³ En el N° 10, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Estos contribuyentes, deberán ejercer la referida opción dentro del plazo que establece el artículo 68 del Código Tributario, esto es, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, debiendo acompañar a la declaración de inicio de actividades, la declaración del ejercicio de la opción y demás antecedentes que correspondan, según lo indicado en el N° 1.2) siguiente.

Se hace presente que las reglas indicadas en esta letra b), serán aplicables para los contribuyentes cuyo inicio de actividades se verifique hasta el 31 de diciembre de 2016, puesto que son éstos los que se rigen por la norma transitoria referida anteriormente, no obstante que la declaración de inicio de actividades pueda presentarse hasta el último día del mes de febrero del año 2017.

1.2) Formalidades que deberán cumplir⁴.

Según sea la organización jurídica del contribuyente obligado a declarar el IDPC sobre la base de sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, deberán cumplir al momento de ejercer la opción con las siguientes formalidades:

- a) Empresarios Individuales (EI), Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL) y contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio, suscrita por el contribuyente.
- b) Comunidades (Cm): Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por la totalidad de los comuneros.
- c) Sociedades de Personas (SP), Sociedades por Acciones (SpA) y Sociedades Anónimas Cerradas (SA Cerrada): Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar además una escritura pública en que conste el acuerdo sobre el ejercicio de la opción de la totalidad de los socios o accionistas.
- d) Sociedades Anónimas Abiertas (SA Abierta): Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar además el acta reducida a escritura pública de la junta extraordinaria de accionistas que haya aprobado la opción de régimen con un quorum favorable de a lo menos dos tercios de las acciones emitidas con derecho a voto, debiendo cumplirse previamente todas las solemnidades establecidas en el artículo 3° de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, esto es, inscripción del extracto de la escritura pública en el registro de comercio y publicación en el diario oficial en el plazo de 60 días contados desde la fecha de la reducción a escritura pública.

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

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

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

Los contribuyentes que inicien actividades a contar del 1° de enero de 2017 y deban declarar el IDPC sobre la base de sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, para optar por los regímenes de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, deberán considerar las siguientes normas:

2.1) Oportunidad en que deberán ejercer la opción⁵.

Los contribuyentes deberán distinguir las siguientes dos situaciones:

⁴ Conforme a lo dispuesto en el N° 10, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁵ Conforme al inciso 4°, del artículo 14 de la LIR.

a) Contribuyentes que inicien actividades.

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

b) Contribuyentes que opten por cambiar de régimen general.

Los contribuyentes que habiendo completado el plazo de 5 años comerciales consecutivos de permanencia en uno de los dos regímenes generales de tributación, conforme al inciso 5°, del artículo 14 de la LIR, ya sea en el régimen de la letra A) o en el de la B) del referido artículo 14, según corresponda, podrán optar por cambiarse al régimen alternativo, debiendo presentar la declaración y demás antecedentes que se indican en el N° 2.2) siguiente, dentro de los tres últimos meses del año comercial que precede a aquel en que deseen ingresar al nuevo régimen.

2.2) Formalidades que deberán cumplir⁶.

Según sea la organización jurídica del contribuyente obligado a declarar el IDPC sobre la base de sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, deberá cumplir al momento de ejercer la opción con las siguientes formalidades:

- a) EI; EIRL y contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio, suscrita por el contribuyente.
- b) Cm: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por la totalidad de los comuneros, quienes deberán adoptar por unanimidad dicha decisión.
- c) SP y SpA: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar además una escritura pública en que conste el acuerdo unánime sobre el ejercicio de la opción de la totalidad de los socios o accionistas.
- d) SA Cerrada y SA Abierta: Ejercerán la opción mediante la presentación de una declaración al Servicio suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar además el acta reducida a escritura pública de la junta extraordinaria de accionistas que haya aprobado la opción de régimen con un quorum favorable de a lo menos dos tercios de las acciones emitidas con derecho a voto, debiendo cumplirse previamente todas las solemnidades establecidas en el artículo 3° de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, esto es, inscripción del extracto de la escritura pública en el registro de comercio y publicación en el diario oficial en el plazo de 60 días contados desde la fecha de la reducción a escritura pública.

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

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

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

Para acogerse a los regímenes de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes acogidos a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, deberán aplicar lo dispuesto en las letras a) o b), del N° 6, de tal norma, según corresponda, dependiendo de si se trata de contribuyentes que decidan voluntariamente retirarse del régimen simplificado o deban abandonarlo

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

obligatoriamente por incumplimiento de los requisitos que establece dicho artículo para permanecer en él.

3.1) Oportunidad en que deberán ejercer la opción.

Estos contribuyentes deberán distinguir las siguientes dos situaciones:

a) Contribuyentes que opten por retirarse del régimen simplificado.

Sin perjuicio de la obligación de dar aviso al Servicio durante el mes de octubre del año anterior a aquel en que deseen retirarse del régimen simplificado, según establece la letra a), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, estos contribuyentes deberán optar por uno de los regímenes generales establecidos en el artículo 14 de la LIR, presentando la declaración y demás antecedentes que correspondan, según lo indicado en el N° 2.2) anterior, dentro de los tres últimos meses del año comercial que precede a aquél en que deseen incorporarse al régimen general.

Se hace presente que respecto de los contribuyentes que decidan retirarse voluntariamente del régimen simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, el párrafo 1°, del N° 5, de la letra A de dicha norma, exige un periodo de permanencia en el régimen simplificado de al menos 5 años comerciales consecutivos, y por tanto, sólo podrán hacerlo voluntariamente cuando cumplan con dicho requisito.

b) Contribuyentes que deban retirarse del régimen simplificado.

Según lo dispuesto en la letra b), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, en estos casos, la opción por el régimen general se ejercerá dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta, correspondiente al último ejercicio comercial sujeto al régimen simplificado, esto es, en el mes de abril del año respectivo, debiendo acompañar al "Aviso de retiro del régimen de contabilidad simplificada" (Formulario N° 3265), la declaración y demás antecedentes que correspondan según lo indicado en el N° 2.2) anterior.

3.2) Formalidades que deberán cumplir.

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

3.3) Situación especial de los contribuyentes acogidos al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, hasta el 31 de diciembre de 2016.

Estos contribuyentes deberán distinguir las siguientes dos situaciones:

a) Contribuyentes que opten por retirarse del régimen simplificado para tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa, a partir del 1° de enero de 2017.

De acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias de la Ley⁷, los contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, pueden optar por incorporarse al régimen general establecido en el artículo 14 de dicha ley, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, debiendo aplicar para tales efectos, lo establecido en los N°s 5 y 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que rige a contar de la misma fecha.

Según dispone la letra a), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, para optar por los regímenes de las letras A) o B) del artículo 14 de la misma ley, deberán hacerlo en la forma dispuesta en el inciso 4° de este último artículo.

En consecuencia, tales contribuyentes se sujetarán a las mismas reglas indicadas en el N° 2.2) anterior, según la organización jurídica del contribuyente de que se trate, debiendo ejercer la opción por uno de los regímenes señalados, dentro de los tres últimos meses del año comercial 2016.

b) Contribuyentes que deban retirarse del régimen simplificado a contar del 1° de enero de 2017, porque dejaron de cumplir los requisitos para mantenerse en él.

⁷ Conforme al inciso 2°, del N° 3), del numeral III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Según se establece en las disposiciones transitorias de la Ley⁸, los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, y siempre que cumplan con los requisitos que dicha norma exige para mantenerse en el régimen, se entenderán acogidos de pleno derecho al mismo régimen del artículo que es sustituido a partir del 1° de enero de 2017.

Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 dejen de cumplir con los requisitos para continuar en el régimen simplificado establecidos en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente a esa fecha, deberán comunicar esta circunstancia al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año siguiente al incumplimiento y ejercer la opción de acogerse a uno de los regímenes generales de tributación de las letras A) o B), del artículo 14 de la misma ley, dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al último ejercicio comercial en que se encuentre sujeto al régimen simplificado, esto es, en el mes de abril del año 2017, debiendo acompañar al “Aviso de retiro del régimen de contabilidad simplificada” (Formulario 3265), la declaración y los demás antecedentes que correspondan, según lo indicado en el N° 2.2) anterior. La falta de aviso en ningún caso supone mantenerse en el régimen simplificado.

Las instrucciones de este Servicio sobre los efectos tributarios que se derivan del cambio del régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, a uno de los regímenes generales de tributación de las letras A) o B), del artículo 14 de la misma ley, se encuentran contenidas en la Circular N° 48 de 2015.

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

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

4.1) Oportunidad en que deberán ejercer la opción.

Estos contribuyentes deberán distinguir las siguientes dos situaciones:

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

Conforme a lo dispuesto en el párrafo 3°, del N° 4, del artículo 34 de la LIR, estos contribuyentes podrán optar por abandonar el régimen de renta presunta dando aviso al Servicio durante el mes de octubre del año anterior a aquel en que deseen incorporarse al régimen general. En la misma oportunidad deberán optar por uno de los regímenes de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, acompañando la declaración y demás antecedentes que correspondan, según lo indicado en el N° 2.2) anterior.

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

Según lo dispuesto en el párrafo 1°, del N° 4, del artículo 34 de la LIR, la opción por el régimen general que corresponda, se ejercerá en estos casos dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta presunta, esto es, en el mes de abril del año respectivo. La falta de aviso en ningún caso supone mantenerse en el régimen de presunción.

4.2) Formalidades que deberán cumplir.

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

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

⁸ Conforme al inciso 2°, del N° 3), del numeral III.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Como fue señalado en la parte introductoria de esta Circular, en relación al ámbito de aplicación del artículo 14 de la LIR, los nuevos regímenes de tributación que se establecen en dicha norma sólo resultan aplicables a contribuyentes que obtengan rentas de la primera categoría, que directa o indirectamente tengan propietarios, comuneros, socios o accionistas que deban gravarse con el IGC o IA, según corresponda.

En tal sentido, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 2° del citado artículo, son sólo estos contribuyentes los que deben optar por uno de los regímenes establecidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, siendo en principio el propio contribuyente quien decidirá el régimen de tributación al que quedará sujeto.

Sin embargo, si el contribuyente obligado a determinar sus rentas efectivas sobre un balance general según contabilidad completa, no ejerciere la opción en la oportunidad respectiva, o bien, la ejerciere sin cumplir con los requisitos y formalidades respectivos señalados precedentemente, el inciso 3°, del artículo 14 de la LIR, establece por defecto el régimen al que quedará sujeto el contribuyente, conforme al detalle que a continuación se indica.

a) Quedarán por defecto, sujetos al régimen de renta atribuida los siguientes contribuyentes:

- i) El Empresario Individual;
- ii) La Empresa Individual de Responsabilidad Limitada;
- iii) Las Comunidades, cualquiera sea su origen, cuyos comuneros sean exclusivamente personas naturales domiciliadas o residentes en Chile;
- iv) Las Sociedades de Personas, cuyos socios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile.

b) Quedarán por defecto, sujetos al régimen de imputación parcial de crédito los siguientes contribuyentes:

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

Así por ejemplo, quedan por defecto en el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las SpA, SA Abiertas, SA Cerradas, SP que tenga algún socio persona jurídica, los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR, etc.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Respecto de los contribuyentes del régimen simplificado que pasen al régimen de renta efectiva según contabilidad completa, mencionados en el N° 3.3) anterior, el régimen por defecto que les corresponda se determinará considerando al 1° de enero de 2017 la organización jurídica del contribuyente de que se trate, de acuerdo a lo señalado en las letras a) y b), del N° 5) anterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

¹¹ Debe tenerse presente que la letra f), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, establece que si el contribuyente abandona el régimen simplificado en forma voluntaria u obligatoria, no puede volver a éste sino después de transcurridos 5 años comerciales consecutivos en el régimen general. Las instrucciones de este Servicio sobre lo dispuesto en el artículo 14 ter, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 se encuentran contenidas en la Circular N° 69 de 2014, y las instrucciones sobre la referida norma, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, se encuentran contenidas en la Circular N° 48 de 2015.

Tratándose del régimen de renta presunta, el N° 4, del artículo 34 de la LIR establece que los contribuyentes que deban salir de éste, porque han dejado de cumplir los requisitos que establece la norma legal, no podrán reincorporarse al régimen de

B) RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA.

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

1) Tributación que afecta a la empresa, contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, comunidad o sociedad respectiva (en adelante, en general, “empresa”).

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

1.1) Tasa del IDPC.

La Ley modificó el artículo 20 de la LIR¹² aumentando en forma gradual la tasa del IDPC. A partir del año comercial 2017, ésta alcanza una tasa de 25%. Las instrucciones de este Servicio relativas a esta modificación particular se encuentran contenidas en la Circular N° 52 de 2014.

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

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

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

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

a) Modificaciones al artículo 33 de la LIR.

i) Deducción por gastos rechazados afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR¹³.

La Ley incorporó una nueva letra c), en el N° 2, del artículo 33 de la LIR. Dicha modificación tiene por objeto incorporar dentro de los ajustes que se deben realizar en la determinación de la RLI del ejercicio, la deducción de aquellas partidas señaladas en los numerales i. del inciso 1° y i) del inciso 3°, ambos del artículo 21 de la LIR, considerando que dichas cantidades correspondientes a gastos rechazados tienen una tributación especial contemplada en los incisos referidos. Por una parte, las cantidades señaladas en el inciso 1°, se gravan en la propia empresa con un impuesto único de 40%,

renta presunta, salvo que hayan transcurrido 5 años comerciales consecutivos sin desarrollar la actividad por la que originalmente tributaban en renta presunta. En cambio, los contribuyentes que se retiren en forma voluntaria de este régimen, no podrán volver a reincorporarse a él. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 37 de 2015.

¹² A través de la letra a), del N° 10), del artículo 1°, en concordancia con el artículo cuarto de las disposiciones transitorias, ambas de la Ley.

¹³ Modificación efectuada por la letra a), del N° 16), del artículo 1° de la Ley.

y en el caso de las partidas gravadas conforme al inciso 3°, éstas se afectan con el IGC o IA, según corresponda, más una tasa adicional de 10%, siendo para cada uno de estos casos, la única tributación que afecta a las sumas gravadas, lo que se logra por la vía de su deducción en la determinación de la RLI.

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

ii) Retiros o dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas, que forman parte de la RLI¹⁴.

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

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

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

Deberán incorporar como parte de la RLI, las rentas o cantidades afectas a IGC o IA que perciban a título de retiros o dividendos desde empresas constituidas o establecidas en el país que determinen sus rentas efectivas según contabilidad completa, sea que éstas se encuentren sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR.

Tales retiros o dividendos percibidos se incorporarán incrementados previamente en la forma señalada en el inciso final del N° 1, del artículo 54 de la LIR, esto es, incrementados en una suma equivalente al crédito por IDPC a que tienen derecho tales cantidades conforme al párrafo 1°, del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR.

Este ajuste debe realizarse independientemente de la exención de que gozan los demás dividendos pagados por sociedades anónimas o por sociedades en comandita por acciones, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 39 de la LIR, y de la deducción que ordena la letra a), del N° 2, del artículo 33 de la LIR. La exención y/o deducción referida, según corresponda, no procede respecto de los retiros o dividendos afectos al IGC o IA percibidos, y por ende, si dichas partidas han sido deducidas de la renta declarada conforme a estas disposiciones, deberán reponerlas para afectarlas con el IDPC, toda vez que forman parte de las rentas que deben ser atribuidas por la empresa mediante su incorporación en la RLI, según lo dispuesto en la letra c), del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

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

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

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

Se hace presente que los retiros, remesas o distribuciones percibidos que resulten imputados al Fondo de Utilidades Tributables (FUT) de la empresa pagadora de los mismos, se considerarán siempre como un retiro, remesa o dividendo afecto a IGC o IA percibido desde una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, aun cuando esta última se encuentre sujeta al régimen de la letra A) de dicho artículo¹⁵. Tal definición sólo tiene por objeto establecer que en estos casos dichos retiros, remesas o dividendos siempre deben formar parte de la RLI de la empresa que los percibe, procediendo en contra del IDPC que se determine la imputación del 100% del crédito por IDPC a que tengan derecho tales sumas, el que se asignará conforme a los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016¹⁶.

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

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

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

La letra C), del artículo 14 ter de la LIR, establece un incentivo al ahorro para las micro, pequeñas y medianas empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR, que se encuentren sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la misma ley¹⁷.

Dicho beneficio consiste en la posibilidad de que estos contribuyentes efectúen una deducción de la RLI gravada con el IDPC por un monto equivalente al 20% de dicha RLI que se mantenga invertida en la empresa. En todo caso, el monto máximo de dicha rebaja en ningún caso podrá exceder de una suma equivalente a 4.000 Unidades de Fomento (UF), según el valor de ésta al último día del año comercial respectivo.

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

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

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

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

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

ii.- Los ingresos del giro comprenderán todas las cantidades o sumas provenientes de ventas, exportaciones, servicios u otras operaciones que conforman el giro del contribuyente, ya sea, gravadas, no gravadas o exentas del Impuesto al Valor Agregado del D.L. N° 825 de 1974, excluyendo el IVA recargado en las operaciones afectas a dicho tributo, como también los demás impuestos especiales, adicionales o específicos que se recarguen en el precio del producto o servicio

¹⁵ De acuerdo al párrafo final, del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

¹⁶ De acuerdo al párrafo penúltimo, del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

¹⁷ Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, también pueden optar por aplicar una deducción similar, pero ésta será analizada en la Circular que se emita respecto de ese tipo de contribuyentes.

que corresponda. En consecuencia, sólo se considerarán los ingresos del giro, esto es, los que provienen de la actividad habitual del contribuyente, excluyéndose aquellos que sean extraordinarios o esporádicos, como ocurre en los originados en ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que en este último caso, no se encuentre dentro del giro de la empresa.

iii.- No importa si en alguno de los ejercicios comerciales consecutivos o en algunos meses de ellos no se efectuaron ventas o servicios o no se obtuvieron otros ingresos del giro, igualmente dichos ejercicios deben considerarse para el cálculo del promedio.

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

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

Para tales efectos, la norma indica que se considerarán como relacionadas, aquellas que lo estén en los términos establecidos en la letra a), del N° 1, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, esto es, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las respectivas entidades, los que formen parte del mismo grupo empresarial, los controladores, y las empresas relacionadas, conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c), del referido artículo 100.

Las instrucciones de este Servicio sobre la forma de computar los ingresos de las entidades relacionadas se encuentran contenidas en la letra b), de la letra B), del N° 1, del Capítulo 1, del Título II, de la Circular N° 48 de 2015.

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

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

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

Ejemplo:

➤ Utilidad según balance	\$ 90.000.000
➤ <u>Más:</u> Gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR	\$ 10.000.000
➤ RLI afecta al IDPC	\$ 100.000.000
➤ <u>Menos:</u> Retiros del ejercicio actualizados	\$ (40.000.000)
➤ RLI del IDPC invertida en la empresa	\$ 60.000.000
➤ Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa, letra C), art. 14 ter LIR 20% s/\$ 60.000.000 inferior a 4.000 UF	\$ 12.000.000
➤ RLI afecta al IDPC	\$ 100.000.000
➤ <u>Menos:</u> Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa	\$ (12.000.000)
➤ RLI definitiva sobre la cual se calcula el IDPC	\$ 88.000.000

En el ejercicio respectivo, se atribuye una RLI de \$ 88.000.000, suma que debe incorporarse al registro a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Los \$ 12.000.000 restantes, al no formar parte de la RLI no deben ser atribuidos así como tampoco se anotan de manera directa en registro alguno. No obstante lo anterior, dado su carácter se reflejarán indirectamente al efectuar el cálculo de las rentas afectas a IGC o IA, a que se refiere el registro de la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, atendido que éstas son rentas o cantidades acumuladas e invertidas en la empresa que tributan al momento de su retiro, remesa o distribución.

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

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

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

La Ley modifica a partir del 1° de enero de 2017, el N° 3, del artículo 31 de la LIR, sustituyendo el inciso 2° de este numeral por cuatro nuevos incisos, pasando los anteriores incisos 3° y 4°, a ser los nuevos incisos 6° y 7°¹⁸.

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

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

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

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

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

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

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

¹⁸ Modificación efectuada a través de la letra d), del N° 15, del artículo 1° de la Ley.

carácter de pago provisional, cuando dicha pérdida absorba total o parcialmente las rentas o cantidades que la LIR establece.

De acuerdo con la modificación legal analizada, a contar del 1° de enero de 2017, la PT en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, procediendo solamente su imputación a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, luego a las rentas que se le atribuyan en el ejercicio respectivo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIR y en la letra A, del artículo 14 ter de la misma ley, y finalmente, en caso que dichas rentas no sea suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto de tal ejercicio según lo señalado en el numeral iii) precedente y así sucesivamente.

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

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

En primer lugar, la PT deberá imputarse a los retiros de utilidades y dividendos percibidos por la empresa durante el mismo año comercial en que se determina la PT, siempre que se trate de cantidades afectas al IGC o IA y sea que dichas cantidades provengan de empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR. Para efectos de dicha imputación, estas sumas se incrementarán previamente en la forma señalada en el inciso final, del N° 1, del artículo 54 de la LIR, en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC que les corresponda, conforme a lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR.

De acuerdo a ello, la imputación de la PT se efectuará en primer término a los retiros o distribuciones percibidos desde una empresa sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sea que tengan o no derecho al crédito por IDPC que establece el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, comenzando en orden cronológico por aquellas que si tienen tal derecho y luego aquellas que no lo tienen, y a continuación se imputará a aquellos percibidos desde otras empresas sujetas a las disposiciones de la letra B), del mismo artículo 14 de la LIR, en el mismo orden ya señalado.

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

En el caso que la PT absorba total o parcialmente tales utilidades incrementadas en el ejercicio, el IDPC pagado sobre éstas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad incrementada absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la LIR¹⁹.

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

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

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

¹⁹ Se hace presente que, conforme a lo dispuesto en los artículos 20 N° 1 letra a) y 41 A) letra D) N° 7, en ningún caso dará derecho a devolución el crédito por IDPC en aquella parte que se haya deducido de dicho tributo el crédito por el impuesto territorial o por impuestos pagados o adeudados en el exterior, según corresponda a cada caso. Las instrucciones de este Servicio sobre tales materias se encuentran contenidas en las Circulares N° 37 y 46 de 2015, respectivamente.

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

En este caso, el total del crédito por IDPC correspondiente a los retiros y dividendos incrementados que resultaron absorbidos, constituirá un pago provisional por las utilidades absorbidas, procediendo la imputación o devolución de aquella parte del referido crédito que corresponda, distinguiendo también aquella parte del pago provisional con derecho a devolución de aquella sin derecho, imputándose en primer lugar este último.

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

Se reitera que los retiros, remesas o distribuciones percibidos que resulten imputados al Fondo de Utilidades Tributables (FUT) de la empresa pagadora de los mismos, se considerarán siempre como un retiro, remesa o dividendo afecto a IGC o IA percibido desde una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, aun cuando esta última se encuentre sujeta al régimen de la letra A) de dicho artículo. Tal definición sólo tiene por objeto establecer que en estos casos dichos retiros o dividendos siempre deben formar parte de la RLI de la empresa que los percibe, y por tanto, también deberán imputarse a la PT en la forma antes señalada, considerándose como provenientes de una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Cuando dichas utilidades resulten absorbidas total o parcialmente por la PT, el 100% del crédito por IDPC a que tenga derecho la parte absorbida, el que se asignará conforme a los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, tendrá el carácter de pago provisional, distinguiendo también aquella parte con derecho a devolución de aquella sin derecho.

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

2ª Imputación: A las rentas que le sean atribuidas por terceros a la empresa.

Si una vez efectuada la 1ª imputación, aún subsiste un resultado negativo o PT, ésta deberá imputarse a las rentas o cantidades que le sean atribuidas por terceros a la empresa, atendida su calidad de propietario, comunero, socio o accionista de otras empresas, comunidades o sociedades.

La imputación se efectuará a las cantidades que le sean atribuidas, sin aplicar el incremento que establece el inciso final, del N° 1, del artículo 54 de la LIR. Para estos efectos se considerarán las siguientes rentas o cantidades:

i.- En primer término, la PT se imputará a las rentas que les sean atribuidas por terceros desde empresas que declaren su renta efectiva según contabilidad completa, comenzando por aquellas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, aplicándose lo dispuesto en los N°s 2 y 3 de esa letra. A continuación, se imputarán las rentas atribuidas desde empresas que declaren su renta efectiva según contabilidad completa sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, aplicando lo dispuesto en el N° 4 de esa letra.

ii.- Si luego de la imputación anterior, se mantuviera aún un saldo de PT no absorbida, dicho saldo deberá imputarse a las rentas que le sean atribuidas por terceros desde empresas sujetas a las normas de los N°s 1 y 2 de la letra C), del artículo 14 de la LIR, comenzando por aquellas que les atribuyan los contribuyentes que tributen en base a renta efectiva y no se encuentren obligados a determinar su renta según contabilidad completa, y luego, aquella atribuida por contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, quienes deben atribuir las rentas que determinen conforme a las reglas de su respectivo régimen.

iii.- Finalmente, si aún existe un saldo de PT que no ha resultado absorbido por las rentas antes indicadas, éste se deberá imputar a las rentas que le sean atribuidas por terceros desde empresas sujetas al régimen simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Se debe tener presente que en los casos señalados anteriormente, dentro de las rentas que le sean atribuidas a la empresa pueden encontrarse rentas exentas del IDPC u otras cantidades que no han formado parte de la RLI de la empresa que las atribuye, las que igualmente deberán ser absorbidas por la PT. En tal caso, como la ley no ha establecido un orden de prelación respecto de la imputación de la PT, una vez efectuadas las imputaciones anteriores, será el propio contribuyente quién deberá determinar si imputa dicha PT en primer lugar a las rentas gravadas con el referido tributo, o bien, a aquellas que no lo han sido.

Por otra parte, es importante destacar que el primer efecto que produce la absorción de las rentas que han sido atribuidas a la empresa es la interrupción de la atribución de la misma, en aquella parte que resulte efectivamente absorbida por la PT. Por lo tanto, la empresa con PT, sólo deberá atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas respectivos, según corresponda, la parte de las rentas que le han sido atribuidas por otras empresas, que no resultaron absorbidas por dicha PT, monto este último que deberá ser anotado para efectos de control en la columna correspondiente al registro de Rentas Atribuidas de Terceros (RAT) a que se refiere la letra b), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según se analiza en el N° 3.2) siguiente de esta letra B).

Un segundo efecto que produce la absorción de rentas que le han sido atribuidas a la empresa, dice relación con que el IDPC pagado sobre aquella parte que proporcionalmente corresponda a la renta atribuida absorbida, tendrá el carácter de pago provisional por utilidades absorbidas y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la LIR, distinguiendo aquella parte con derecho a devolución de aquella sin derecho.

Un tercer efecto que produce la absorción de rentas que le hayan sido atribuidas por terceros, dice relación con la anotación que deben efectuar en el registro de Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)²⁰. En estos casos, se deberá deducir del mencionado registro, pudiendo inclusive resultar un saldo negativo del mismo, una suma equivalente al monto de las rentas atribuidas a la empresa por terceros que resultaron absorbidas por la PT. Dicho ajuste tiene por objeto reflejar la disminución patrimonial que provoca la PT, que si bien se consumió en parte por la absorción de rentas atribuidas por terceros, tal absorción no conlleva una compensación a nivel patrimonial (salvo por el monto correspondiente al pago provisional por utilidades absorbidas que se origine cuando corresponda), puesto que, atendida la naturaleza de las rentas atribuidas, éstas no han sido percibidas o devengadas por la empresa que sufre la PT. Este ajuste se efectuará en forma separada de las rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta obtenidos por la empresa, como se explicará más adelante, rebajando la cantidad señalada en la misma columna en que se anotarían las cantidades que perciba la empresa a título de retiros o dividendos de utilidades que han completado totalmente su tributación con impuesto a la renta, originadas en rentas que fueron previamente atribuidas. Finalmente, cabe señalar que las rentas atribuidas que resultan absorbidas por la PT corresponden a rentas brutas, es decir, forma parte de éstas el IDPC que las gravó, por lo tanto, la deducción que se debe efectuar en la columna señalada, debe ser hasta el monto que equivale proporcionalmente a la utilidad neta que forma parte de las rentas atribuidas que resultaron absorbidas, ya que ese es el monto máximo de utilidad que el contribuyente podrá efectivamente percibir cuando tales rentas atribuidas sean retiradas o distribuidas desde la empresa que las generó.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, la imputación de las pérdidas tributarias se efectuarán en el orden señalado, independientemente de si las rentas o cantidades a las cuales se imputan se han gravado o no con el IDPC. Por ello, se reitera que el criterio contenido en los Oficios N°s 194 de 2010 y 198 de 2014 quedan sin efecto, cuestión ya señalada en la Circular N° 10 de 2015.

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

3ª Imputación: Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.

La PT que no haya resultado absorbida luego de aplicar las reglas de imputación anteriores, se deducirá como gasto en la determinación de la RLI o PT del ejercicio siguiente, tal como se indicó en el numeral iii) de esta letra, considerándose bajo el concepto de pérdidas de ejercicios anteriores. Para estos efectos, la PT no absorbida que podrá ser deducida como gasto, se reajustará por el porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que ésta se generó y el mes anterior al de cierre del ejercicio siguiente²¹.

²⁰ Según se establece en la letra c), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

²¹ Según lo dispuesto en los incisos 2° y siguientes del N° 3, del artículo 31 de la LIR.

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

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

d) Derogación de las normas que obligaban a considerar para efectos del artículo 14 de la LIR, la diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

La Ley suprime a contar del 1° de enero del 2017, el párrafo 3°, del N° 5, del artículo 31 de la LIR, norma según la cual, la depreciación acelerada contemplada en dicho numeral y en el N° 5 bis, del artículo 31, aplicada a los bienes físicos del activo inmovilizado de contribuyentes de la primera categoría que declaran su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, sujetos al sistema de tributación a base de retiros, remesas o distribuciones establecido en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, opera sólo para efectos del cálculo del IDPC, y no así para los efectos del referido artículo 14, y por tanto, para la aplicación del sistema de retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA, se considera sólo la depreciación normal²². Lo anterior, sin perjuicio de los ajustes que deban efectuarse en la determinación de la RLI, cuando habiéndose deducido como gasto la depreciación acelerada en años anteriores, en el resultado de balance o financiero, se aplique un régimen de depreciación distinto, disminuyendo con ello la renta declarada.

La derogación de esta norma se fundamenta en el reemplazo del actual régimen de tributación, y su control a través del registro FUT, por los dos nuevos regímenes generales de tributación a contar del 1° de enero de 2017, en los cuales no es necesario controlar el tratamiento diferenciado de la depreciación para efectos de determinar la tributación con el IGC o IA, puesto que se incorporan nuevas normas de control y de determinación de rentas afectas a los citados tributos.

En consecuencia, quedará sin efecto dicha norma a contar del 1° de enero de 2017. No obstante su derogación, y sólo para efectos de información, el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley²³, establece que los contribuyentes sujetos al IDPC que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa, deben determinar e informar a este Servicio, entre otros antecedentes, el saldo que mantengan al 31 de diciembre de 2016, correspondiente a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal, producto de la aplicación de lo dispuesto en los N°s 5 y 5 bis, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR. Dicha obligación se cumplirá mediante una declaración que deberá ser presentada antes del 15 de marzo de 2017, en la forma que determine este Servicio mediante resolución.

2) Renta atribuida.

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

En concordancia con lo anterior, la Ley también introduce el concepto de renta atribuida a la LIR, a partir de la misma fecha, con el objeto de establecer que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se gravarán con el IGC o IA, sobre las rentas que les sean atribuidas por la empresa al término del año comercial respectivo, incluyéndose dentro de éstas, aquellas que sean percibidas, devengadas, o le sean a su vez "atribuidas" a dicha empresa en la misma oportunidad.

a) Concepto de renta atribuida.

²² Modificación efectuada en virtud de lo establecido en la letra e), del N° 15), del artículo 1° de la Ley.

²³ Obligación establecida en el numeral v), de la letra a), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

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

De la definición legal se pueden identificar las siguientes características:

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

Lo anterior, es sin perjuicio de la atribución de rentas que la empresa también debe efectuar a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, que sean contribuyentes de la primera categoría, sea que determinen rentas efectivas o presuntas, quienes a su vez deberán atribuir dichas rentas que les han sido atribuidas, a sus respectivos propietarios, comuneros, socios o accionistas, y así sucesivamente, hasta que éstas sean atribuidas en el mismo año comercial a contribuyentes del IGC o IA, según corresponda²⁴.

De esta forma, cada vez que a un contribuyente de la primera categoría se le atribuyan rentas atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de otra empresa que debe a su vez atribuir, éstas deberán a su vez ser atribuidas, al término del mismo año comercial, a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, sean éstos contribuyentes de la primera categoría o del IGC o IA, según corresponda, y así sucesivamente, hasta que éstas se atribuyan en definitiva a contribuyentes de los impuestos finales que deban gravarse con el IGC o IA sobre las mismas. Lo anterior, salvo que las rentas atribuidas resulten absorbidas por pérdidas tributarias, en cuyo caso, se interrumpe la referida atribución, o sólo deberá atribuirse aquella parte de la renta atribuida que no haya resultado absorbida por la pérdida.

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

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

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

1.- El saldo positivo de la RLI determinada conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, de acuerdo a lo señalado en el N° 1.2), de esta letra B)²⁵.

2.- Las rentas o cantidades percibidas por la empresa a título de retiros o distribuciones efectuadas desde empresas, comunidades o sociedades que se encuentren sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, cuando se trate de rentas afectas a IGC o IA.

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

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

²⁴ En concordancia con lo establecido en el párrafo final, del N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

²⁵ Según lo dispuesto en el párrafo 1°, de la letra a), del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

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

ii.- Rentas atribuidas de terceros. Esto es, las rentas que le hubieren sido atribuidas a la empresa, atendido su carácter de propietaria, comunera, socia o accionista de otra empresa sujeta al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, o bien, que se le atribuya en virtud de otras disposiciones legales, como por ejemplo, aquellas rentas que deba atribuir una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, en virtud de lo dispuesto en el N° 4, de dicha letra B)²⁶.

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

Por su parte, el N° 4, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, establece que las empresas acogidas al régimen establecido en dicha letra, que sean a su vez propietarias, comuneras, socias o accionistas de otras empresas que declaren su renta efectiva en el régimen de renta atribuida, o tributen conforme a la letra C), del artículo 14 de dicha ley, o en el régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la misma, según corresponda, deberán atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, las rentas afectas a IGC o IA, que les sean atribuidas por las referidas empresas. También deberán atribuir, las rentas que, por aplicación de éstas reglas, le hayan sido atribuidas desde empresas sujetas al mismo régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

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

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

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

De acuerdo con lo anterior, en el siguiente cuadro se presenta un resumen de los casos de contribuyentes obligados a atribuir las rentas o cantidades respectivas:

Régimen al que se encuentra sujeta la empresa:	Rentas o cantidades que deben ser atribuidas:
Empresas que declaren el IDPC, determinado sobre rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos a las disposiciones de la letra	1.- Rentas percibidas o devengadas por la propia empresa (Rentas atribuidas propias).

²⁶ Según lo dispuesto en la letra b), del N°2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

A), del artículo 14 de la LIR.	2.- Rentas que le han sido atribuidas desde otras empresas en las que participa (Rentas atribuidas de terceros).
Empresas que declaren el IDPC, determinado sobre rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.	1.- Rentas que le han sido atribuidas desde otras empresas en las que participa (Rentas atribuidas de terceros).
Empresas que declaren el IDPC, sobre rentas efectivas y no las determinen según contabilidad completa, conforme a lo dispuesto en el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.	1.- Rentas percibidas o devengadas por la propia empresa (Rentas atribuidas propias). 2.- Rentas que le han sido atribuidas desde otras empresas en las que participa (Rentas atribuidas de terceros).
Empresas que declaren el IDPC, determinado sobre rentas presuntas, conforme a lo dispuesto en el N° 2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.	1.- Rentas determinadas en base a la presunción establecida en el artículo 34 de la LIR (Rentas atribuidas propias). 2.- Rentas que le han sido atribuidas desde otras empresas en las que participa (Rentas atribuidas de terceros).
Empresas que declaran el IDPC, determinado sobre rentas efectivas conforme a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.	1.- Rentas percibidas (o devengadas en los casos que establece la LIR) por la propia empresa, determinadas de acuerdo a las reglas aplicables a este régimen (Rentas atribuidas propias). 2.- Rentas que le han sido atribuidas desde otras empresas en las que participa (Rentas atribuidas de terceros).

Estas cantidades formarán parte de la renta que la empresa deba atribuir, en la medida en que no hayan resultado absorbidas por una PT sufrida por la misma empresa, según lo analizado en la letra c), del N° 1.2), de esta letra B).

Se hace presente que, en la eventualidad que una empresa reciba la atribución de rentas desde otras empresas en las que participa, y éstas correspondan a la atribución que originalmente efectuó la propia empresa, tales cantidades se considerarán como rentas atribuidas de terceros, y por lo tanto, en esa calidad, deberán volver a ser atribuidas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas conforme a lo indicado en este número, y así sucesivamente, hasta que sean atribuidas en su totalidad a contribuyentes del IGC o IA, según corresponda.

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

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

i) Rentas que deben ser atribuidas.

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

ii) Forma en que se debe atribuir la renta.

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

i.- Empresas con un único propietario o accionista.

Se encuentran en esta situación las EI, las EIRL, los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR, así como las SpA cuando existe un único accionista.

En todos estos casos, debe atribuirse el total de la renta respectiva al dueño de la empresa individual, al titular de la EIRL, a la persona natural sin domicilio ni residencia en Chile o a la sociedad o persona jurídica constituida fuera del país, según corresponda, en el caso del contribuyente del artículo 58 N° 1, y al único accionista propietario del 100% de las acciones de una SpA, según corresponda²⁷.

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

Se encuentran en esta situación las Cm, SP, las SpA con más de un accionista y las SA en general.

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

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

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

(a) Que exista un acuerdo expreso.

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

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

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

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

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

Según la referida norma legal, el contribuyente deberá haber informado al Servicio sobre el acuerdo respecto de la forma de repartir las utilidades en la empresa, siendo aplicable lo dispuesto en el N° 6, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. De acuerdo con esta última norma, tal información deberá ser presentada hasta el 15 de marzo de cada año, en la forma que este Servicio establecerá mediante resolución.

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

²⁷ Según lo dispuesto en la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

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

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

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

ii.2.- Regla residual de atribución.

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

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

Si el capital solamente se encuentra suscrito y pendiente de pago en su totalidad, la atribución de rentas se efectuará a todos los socios o accionistas, aun cuando no hayan enterado su aporte a la sociedad, en la proporción en que hayan acordado enterar dicho capital.

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

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

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

La tributación que afecta a los propietarios²⁸, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sobre las rentas percibidas o devengadas por éstas, o bien, sobre las rentas que les hayan sido atribuidas a las mismas, se sujeta a lo dispuesto por dicha norma y las siguientes instrucciones:

3.1) Rentas o cantidades sobre las cuales se gravan con el IGC o IA²⁹.

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

a) Sobre las rentas que la empresa, comunidad o sociedad les atribuya conforme a las reglas de la letra A), del artículo 14 de la LIR y demás disposiciones legales, correspondientes a rentas o

²⁸ Para los efectos analizados, quedan comprendidos bajo el concepto de propietarios, el dueño de la empresa individual, el titular de una EIRL y la persona natural sin domicilio ni residencia en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimiento permanente según el N° 1, del artículo 58 de la LIR.

²⁹ El N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, establece las rentas o cantidades que se afectan con el IGC o IA bajo este régimen.

cantidades percibidas o devengadas en el mismo ejercicio por la empresa, o a rentas que le hayan sido atribuidas desde otras empresas.

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

b) Sobre todas las rentas o cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, siempre que no se trate de rentas exentas de IGC o IA, según corresponda, de ingresos no constitutivos de renta, o de cantidades que ya han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.

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

3.2) Registros que deben llevar las empresas sujetas al régimen de renta atribuida para el control de dicha tributación³⁰.

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

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

a) Rentas Atribuidas Propias (RAP)³¹.

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

a.1) Rentas propias que deben ser atribuidas.

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

- i)** El saldo positivo de la RLI determinada conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, de acuerdo a lo señalado en el N° 1.2) de esta letra B)³².
- ii)** Las rentas o cantidades percibidas por la empresa a título de retiros o distribuciones efectuadas desde empresas, comunidades o sociedades que se encuentren sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, cuando se trate de rentas afectas al IGC o IA.

Estas sumas, según se analizó en el N° 1.2) de esta letra B), siempre estarán formando parte de la RLI determinada por el contribuyente de acuerdo a lo establecido en la letra a), del N° 5, del artículo 33 de la LIR, y por tanto, se atribuyen como parte de dicha RLI según lo indicado. Es decir, no debe efectuarse una nueva anotación por este concepto, al haberse incorporado en dicha RLI.

- iii)** Las rentas percibidas o devengadas por la empresa que se encuentren exentas del IDPC, determinadas también conforme a lo dispuesto en el numeral i) anterior.
- iv)** Otras cantidades percibidas o devengadas por la propia empresa durante el año comercial respectivo, que no haya formado parte de la RLI o de las rentas exentas referidas, pero que igualmente se encuentren gravadas con IGC o IA, según corresponda.

³⁰ Según lo dispuesto en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

³¹ Establecido en la letra a), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

³² Según lo dispuesto en el párrafo 1°, de la letra a), del N°2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

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

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

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

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

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

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

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

b) Rentas Atribuidas de Terceros (RAT)³³.

En este registro, los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, según corresponda, el saldo positivo de las rentas o cantidades señaladas en la letra b), del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, esto es, el saldo que se determine de las rentas atribuidas a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de:

- i) Empresas obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR;
- ii) Empresas obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, en los casos a que se refiere el N° 4 de dicha letra;
- iii) Empresas que determinen su renta efectiva y no lo hagan según contabilidad completa, conforme a los N°s 1 y 2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR;
- iv) Empresas que determinen sus rentas efectivas, acogidas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

El objeto de este registro es llevar un control detallado de las rentas que le han sido atribuidas a la empresa por otras en las que participa en calidad de propietario, comunero, socio o accionista, independientemente del régimen de tributación al que estas últimas se encuentren sujetas y para los efectos de que dichas sumas sean a su vez atribuidas a sus propietarios, comuneros, socios o

³³ Establecido en la letra b), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

accionistas, y así sucesivamente, hasta que tales rentas sean atribuidas en el mismo ejercicio a un contribuyente del IGC o IA, según sea el caso, para gravarlas con dichos impuestos.

Para determinar el monto de las rentas atribuidas de terceros que se anotarán en este registro y que deberán a su vez atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, la empresa deberá imputar al total de dichas rentas o cantidades, en la forma señalada en el N° 3, del artículo 31 de la LIR, el monto de la PT del ejercicio que no absorbió al término del mismo a los retiros o dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo periodo, según el orden de imputación analizado en la letra c), del N° 1.2) de esta letra B).

Por lo tanto, el monto total de la renta atribuida de terceros, o bien, el saldo positivo de ésta que resulte luego de la imputación de la PT del ejercicio, según proceda, corresponderá al monto que al término del año comercial respectivo deberá anotarse en este registro, y que en la misma oportunidad deberá ser atribuido a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa. Deberá también identificarse a los dueños, comuneros, socios o accionistas a quienes se atribuyó la renta y qué proporción.

Cabe tener presente que este registro no da cuenta de rentas o cantidades susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas por los propietarios, comuneros, socios o accionistas, y por tanto, en ningún caso se efectuarán imputaciones de retiros, remesas o distribuciones a dicho registro.

c) Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)³⁴.

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

- i) Las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por la empresa, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR.
- ii) Los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por la empresa, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR.
- iii) Las cantidades percibidas a título de retiros o dividendos de cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR, esto es, aquellas que en su origen provienen de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, cuando dichos retiros o distribuciones resulten imputados a las sumas anotadas en el registro RAP de la empresa fuente de tales retiros o dividendos, o a las cantidades a que se refiere este numeral.

El contribuyente deberá registrar las rentas o cantidades señaladas en los numerales i), ii) y iii) anteriores en columnas separadas. La separación de las cantidades que han completado totalmente su tributación respecto de los demás ingresos no constitutivos de renta, se relaciona con que las primeras se han afectado con impuesto en alguna oportunidad anterior, mientras que las segundas no lo han hecho, y tal cuestión puede resultar relevante para los efectos de certificar la tributación que ha afectado a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa sobre las rentas de la misma.

Por otra parte, en los casos en que la PT absorba rentas atribuidas de terceros, tal como se indicó en la letra c), del N° 1.2) de esta letra B), deberá deducirse de las rentas o cantidades señaladas en el numeral iii) anterior, una cantidad equivalente a las rentas atribuidas por terceros que fueron absorbidas por la PT netas del impuesto, es decir, deducido el pago provisional determinado, pudiendo incluso generarse un saldo negativo en dicha columna en caso que no existan rentas de este tipo al momento de efectuar la deducción correspondiente.

Cabe señalar además que para determinar el resultado neto de las rentas o cantidades que deben incorporarse en cada una de las columnas señaladas, deberán deducirse de éstos, al término del año comercial respectivo y en forma previa a incorporar dichas cantidades al registro, y de la imputación de retiros, remesas o distribuciones, los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a cada una de estas rentas o cantidades, según lo establecido en la letra e), del N° 1, del artículo 33 de la LIR. De esta manera, se incorporarán al citado registro, las cantidades netas o líquidas susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, ya rebajados los gastos, costos o desembolsos referidos.

³⁴ Establecido en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Si producto de esta imputación se determina un saldo negativo, éste deberá reajustarse por la variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al cierre del ejercicio y el mes anterior al cierre del ejercicio siguiente, para imputarse a las rentas o cantidades que se determinen a esa fecha, y así sucesivamente³⁵.

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

d) Rentas o cantidades Afectas al IGC o IA (RAI)³⁶.

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

De esta manera, el saldo que muestra este registro, corresponde a cantidades que forman parte del patrimonio de la empresa y exceden la suma del capital aportado a la misma, así como también a todas aquellas cantidades acumuladas o retenidas que no deben afectarse con impuesto al momento de su retiro, remesa o distribución, o bien, a aquellas que debiendo afectarse con impuesto, lo harán en el orden y oportunidad que la ley establece.

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

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

En este registro, los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, aquellas rentas o cantidades que forman parte del patrimonio de la empresa y que al momento de su retiro, remesa o distribución se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, conforme a lo establecido en los N°s 1 y 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, en concordancia con los artículos 54, 58 y 62 de la misma ley.

Para determinar el monto de las rentas o cantidades afectas al IGC o IA que se anotarán en este registro, se deberá descontar del valor del patrimonio que registra la empresa al término del ejercicio, todas aquellas cantidades que al momento de su retiro, remesa o distribución no se afectarán con impuesto atendido el tratamiento tributario que la ley les otorga. En este sentido, la LIR establece que como patrimonio se deberá considerar el valor positivo del patrimonio neto financiero o del capital propio tributario, el que sea mayor entre ambas cantidades y según el valor de los mismos al término del año comercial respectivo.

Para estos efectos, el valor del Patrimonio Neto Financiero (PNF) deberá determinarse de acuerdo a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios, según lo dispuesto en los artículos 16 y siguientes del Código Tributario.

Por su parte, el Capital Propio Tributario (CPT) se determinará aplicando lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR.

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

³⁵ Sobre esta materia, resultan aplicables las instrucciones impartidas por este Servicio en la Circular N° 68 de 2010, en todo aquello que resulte pertinente.

³⁶ Establecido en la letra d), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Del valor del patrimonio así determinado y con los ajustes que correspondan según lo mencionado en el párrafo anterior, se deducirá de éste, el saldo positivo de las cantidades anotadas en los registros RAP y REX. El valor que deberá considerarse de estos dos últimos registros, corresponde al determinado al término del año comercial respectivo y para el ejercicio siguiente, una vez efectuada la imputación de las partidas a que se refiere el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR³⁷, y la imputación de retiros, remesas o distribuciones, y cualquier otra imputación que conforme a la ley proceda efectuar en esa oportunidad de los señalados registros.

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

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

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

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

Concepto	Monto
La cantidad mayor entre: El PNF y el CPT, según sus valores positivos determinados al término del año comercial respectivo.	(+)
Por no formar parte del saldo del PNF y del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas : El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los remanentes de rentas o cantidades provenientes del ejercicio anterior anotados en los registros RAP, REX y RAI, y que al término del ejercicio tampoco resulten imputados a los saldos que se determinen a esa fecha en los registros RAP y REX. Estas partidas deben incorporarse reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	(+)
Saldo del registro RAP que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de las partidas señaladas en el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, y de los retiros, remesas o distribuciones).	(-)
Saldo del registro REX que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo).	(-)

³⁷ En concordancia con lo dispuesto en el inciso 2°, de la letra a), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Cantidades afectas al IGC o IA, determinado al término del año comercial respectivo (se considera sólo el valor positivo que resulte).	(=)
---	------------

d.2) Situación especial, en caso de empresas que registren saldos acumulados en el FUT, en el Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) o en el Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR), o que mantengan saldos de retiros en exceso al término del año comercial respectivo³⁸.

En concordancia con lo indicado en la letra g) siguiente, en caso que la empresa registre al término del ejercicio respectivo utilidades acumuladas en el FUT, FUNT o FUR, o bien, si mantiene en esa oportunidad un saldo de retiros en exceso pendientes de tributación³⁹, para efectos de determinar el monto de las cantidades afectas al IGC o IA que se deben anotar en el registro a que se refiere esta letra, deberá ajustar el PNF o el CPT, según corresponda, agregando por una parte el saldo de retiros en exceso no imputados, toda vez que representan activos que han salido de la empresa disminuyendo el patrimonio y que no han definido su situación tributaria, y por otra, deduciendo el saldo de utilidades acumuladas en los registros FUT, FUNT y FUR, según corresponda, por cuanto, tales cantidades no se incorporan al registro de utilidades afectas al IGC o IA de que trata esta letra, puesto que se sujetan al tratamiento tributario específico que dispone el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, según se analizará en el N° 3.4) siguiente.

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

Concepto	Monto
La cantidad mayor entre: El PNF y el CPT, según sus valores positivos determinados al término del año comercial respectivo.	(+)
Por no formar parte del saldo del PNF y del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas : El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los remanentes de rentas o cantidades provenientes del ejercicio anterior anotados en los registros RAP, REX y RAI, y que al término del ejercicio tampoco resulten imputados a los saldos que se determinen a esa fecha en los registros RAP y REX. Estas partidas deben incorporarse reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	(+)
Saldo de retiros en exceso pendientes de imputación y tributación determinados al término del año comercial respectivo, reajustado por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	(+)
Saldo del registro RAP que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de las partidas señaladas en el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, y de los retiros, remesas o distribuciones).	(-)
Saldo del registro REX que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo).	(-)

³⁸ De acuerdo al numeral ii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

³⁹ Corresponde al saldo de retiros en exceso que se pueda generar hasta el 31 de diciembre de 2014, que se mantenga pendiente de imputación a partir del ejercicio comercial 2017.

No se considerará bajo este concepto, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado, en tanto se encuentren incluidas dentro del saldo de FUT o FUR.	
Saldo de FUT determinado al término del año comercial respectivo (después de la imputación de retiros, remesas o distribuciones que procedan a esa fecha).	(-)
Saldo de FUNT determinado al término del año comercial respectivo (después de la imputación de retiros, remesas o distribuciones que procedan a esa fecha).	(-)
Saldo al FUR determinado al término del año comercial respectivo (sólo debe considerarse cuando no ha sido considerado dentro del valor del capital aportado a la empresa).	(-)
Cantidades afectas al IGC o IA, determinado al término del año comercial respectivo (se considera sólo el valor positivo que resulte).	(=)

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

e) Retiros, remesas y distribuciones (RET)⁴⁰.

En este registro se llevará la anotación y control de todos los retiros, remesas o distribuciones efectuados desde la empresa durante el año comercial respectivo, individualizando al propietario, comunero, socio o accionista que percibió dichas rentas o cantidades, con indicación del monto del retiro, remesa o distribución, reajustado por el porcentaje de la variación del IPC entre el mes que precede a aquel en que se efectuó y el mes anterior al término del ejercicio, así como del registro al cual resultaron imputados o si no lo fueron.

Cabe señalar que lo anterior, es sin perjuicio del reajuste que en definitiva se efectuará al retiro, remesa o distribución para efectos de su declaración en las bases imponibles del IGC o IA, el cual dependerá de si existe remanente del saldo inicial en los registros de las letras a), c) y d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, en cuyo caso dichas cantidades se imputarán a su valor histórico al remanente reajustado a la fecha en que éstos ocurran. De lo contrario, es decir, en caso de que no exista saldo positivo en los registros señalados, dichos retiros, remesas o distribuciones deberán reajustarse al término del ejercicio comercial a efectos de ser imputados a los remanentes que se determinen de dichos registros al 31 de diciembre del ejercicio comercial respectivo.

f) Saldo Acumulado de Créditos (SAC)⁴¹.

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

Cabe precisar que en este registro también se incorpora el saldo de crédito por impuestos pagados en el exterior, imputables directamente a los IGC o IA conforme a los artículos 41 A y 41 C de la LIR, los cuales no constituyen un crédito por IDPC propiamente tal, pero por el hecho de incorporarse al citado registro, se otorgan a los retiros, remesas o distribuciones considerándolos en tal calidad.

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

Ahora bien, el saldo acumulado de créditos referido se conforma por la suma de los siguientes créditos:

i) De acuerdo a lo establecido en el inciso 2°, de la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se debe incorporar la suma del monto del impuesto pagado por la empresa con ocasión del

⁴⁰ Establecido en la letra e), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

⁴¹ Establecido en la letra f), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

cambio de régimen de tributación desde el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, al régimen de renta atribuida, en virtud de lo establecido en la letra b), del N° 1.-, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, materia que se analiza en la Circular que instruye sobre los efectos del cambio de régimen de tributación que se emitirá al efecto.

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

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

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

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

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

iv) De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 41 A y 41 C de la LIR, en ciertos casos se deben incorporar a este registro, el total o la parte que corresponda, de los créditos por impuestos pagados en el exterior, lo que se encuentra instruido en la Circular N° 46 de 2015 de este Servicio.

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

En términos generales, dicho crédito corresponde a:

i.- Los remanentes o excedentes de crédito por impuestos pagados en el exterior, determinados conforme a la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, en contra del IDPC al 31 de diciembre del año 2016. En efecto, el artículo tercero de las disposiciones transitorias, en su número V), sobre remanentes de créditos por impuestos pagados en el extranjero, indica que estas cantidades deberán imputarse al IDPC que se determine en el año comercial 2017 sobre rentas extranjeras o nacionales y en caso de resultar un exceso, éste deberá ser incorporado al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o en la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según sea el régimen de tributación general al que se encuentre sujeto el contribuyente.

ii.- El crédito por impuestos pagados en el exterior en contra de los impuestos finales que se determine a partir del 1° de enero de 2017, conforme a la letra A.-, del artículo 41 A y de acuerdo al artículo 41 C, ambos de la LIR. Dicho crédito es aquél que resulte de restar al crédito total disponible a que se refieren dichas normas, el crédito imputable al IDPC.

En tales casos, se deberá incorporar este crédito al saldo acumulado de créditos por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, pudiendo imputarlo en contra del IGC o IA que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, conforme a lo prescrito en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR. A efectos de controlar el destino de estos créditos, la LIR indica que los contribuyentes deberán mantener un registro separado de estas sumas, así como del IDPC pagado con el crédito por IPE.

iii.- Los excedentes del crédito por impuestos pagados en el exterior determinados conforme a las letras B.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR, producidos cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su

imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias.

En tal caso, dicho excedente de crédito se anotará en el registro del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, imputable a los impuestos finales determinados sobre las rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en el N° 7.- de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos constituidos por estos excedentes, en la forma que determine este Servicio mediante resolución.

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

Se hace presente que se deberá controlar en forma separada, aquella parte de los créditos por IDPC referidos que otorgan derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación, de aquellos créditos que no otorgan tal derecho, siendo el propio contribuyente quien decidirá cuál de estos se imputará en primer término. Al respecto, cabe señalar que los créditos por IDPC que no dan derecho a devolución, corresponden entre otros, al IDPC pagado con el crédito por impuesto territorial (contribuciones de bienes raíces) o con créditos por impuestos pagados en el exterior. Tampoco dará derecho a devolución, el crédito por impuesto pagado en el exterior en aquella parte imputable contra impuestos finales conforme a las reglas del artículo 41 A y 41 C de la LIR, que se incorpore a este registro. Asimismo, el impuesto del N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, cuando ha sido pagado con cualquiera de los referidos créditos, también mantendrá tal carácter en la parte cubierta por éstos.

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

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

De acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias de la Ley⁴², los contribuyentes sujetos al IDPC que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, deberán determinar al 31 de diciembre de 2016 e informar al Servicio mediante declaración que deberá ser presentada antes del 15 de marzo de 2017, en la forma que se establecerá por resolución, los siguientes antecedentes:

i) El saldo de utilidades que se registre en el FUT a que se refiere la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, el crédito e incremento por IDPC⁴³ que corresponda sobre dichas utilidades, así como el saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales⁴⁴.

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

⁴² Según la letra a), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁴³ Crédito e incremento a que se refieren los artículos 54, 56 N° 3, 62 y 63 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

⁴⁴ Saldo de crédito total disponible imputables contra los impuestos finales, determinado de acuerdo a lo establecido en la letra A), del artículo 41 A y 41 C de la LIR, según el texto vigente de dichas normas al 31 de diciembre de 2016.

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

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

Cabe señalar que en este registro se controlan los aportes recibidos por la empresa así como la adquisición de acciones de pago que hubieren efectuado accionistas de una sociedad anónima, financiados con rentas o cantidades retiradas de otra empresa obligada a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa mediante el mecanismo de reinversión, cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016⁴⁵.

Se deberá mantener el control en este registro, de la individualización del socio o accionista que efectuó el aporte o adquirió las acciones, la oportunidad en que se materializó dicho aporte o adquisición, el tipo de utilidad de que se trata, controlando separadamente de las rentas afectas al IGC o IA, las rentas exentas de dichos tributos y los ingresos no constitutivos de renta, además del crédito e incremento por el IDPC, según corresponda⁴⁶.

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

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

iv) El saldo de retiros en exceso que se mantengan en la empresa al 31 de diciembre de 2016 como pendientes de tributación, con identificación del socio que efectuó tales retiros o de su cesionario⁴⁷.

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

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

vi) El monto de la diferencia positiva que resulte de deducir a la cantidad mayor entre el valor del patrimonio neto financiero y del capital propio tributario determinados al 31 de diciembre de 2016, el saldo de FUT, FUR y FUNT a que se refieren los numerales i) al iii) precedentes, y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores,

⁴⁵ Las instrucciones sobre esta materia se encuentran contenidas en la Circular N° 10 de 2015.

⁴⁶ Según lo dispuesto en el numeral ii), de la letra a), del N° 1 y N° 2, ambos del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁴⁷ Las instrucciones de este Servicio sobre el tratamiento tributario de los retiros en exceso determinados hasta el 31 de diciembre de 2014, durante los años comerciales 2015 y 2016, se encuentran contenidas en la Circular N° 10 de 2015.

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

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

Los contribuyentes señalados en el párrafo 1° de esta letra g), deberán mantener el control de las rentas o cantidades acumuladas en el FUT y FUNT, aplicando al efecto las disposiciones de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016⁴⁸, y en lo que resulte pertinente, las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia⁴⁹. Estas cantidades deben ser consideradas en la determinación del saldo de utilidades afectas a IGC o IA, según lo indicado en la letra d) precedente.

En cuanto a la imputación de los retiros, remesas o distribuciones efectuados a contar del 1° de enero de 2017 a los saldos acumulados en el FUT y FUNT referidos, se estará al orden de imputación que establece la letra c), del N° 1.-, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, y que se analiza en la letra a), del N° 3.4) siguiente.

Respecto de las cantidades anotadas en el FUR, también se deberá mantener el control de dichas cantidades, las que se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, al momento de la enajenación de los derechos o acciones, al momento de efectuar una devolución de capital o al término de giro de la empresa, según corresponda, todo lo cual se instruye en el numeral iii), de la letra b), del N° 3.4) siguiente. Además, el saldo de este registro debe ser considerado en la determinación del saldo de utilidades afectas a IGC o IA, según lo indicado en la letra d) precedente.

También se deberá mantener el control de los saldos de retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2016⁵⁰, los que serán considerados en la determinación del saldo de utilidades afectas al IGC o IA, según lo indicado en la letra d) precedente. En cuanto a la imputación de estas cantidades, se estará al orden que establece la Ley y que se analiza en el numeral iv), de la letra b), del N° 3.4.- siguiente. Además, el saldo de este registro debe ser considerado en la determinación del saldo de utilidades afectas a IGC o IA, según lo indicado en la letra d) precedente.

Respecto de las cantidades a que se refiere el numeral v) precedente, sólo deberán ser informadas al Servicio mediante la declaración mencionada en el párrafo 1° de esta letra g), sin que sea exigible el control posterior de estas partidas.

La forma de llevar los registros a que se refieren las letras a) a la f) anteriores, será establecida por este Servicio mediante resolución que emitirá para tal efecto⁵¹.

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

a) Contribuyentes gravados.

i) Contribuyentes del IGC.

Los contribuyentes personas naturales domiciliados o residentes en Chile, que sean empresarios individuales, titulares de una EIRL, comuneros, socios o accionistas de empresas desde las cuales se les atribuyan rentas conforme a los artículos 14, 14 ter y 38 bis de la LIR.

ii) Contribuyentes del IA.

⁴⁸ Según lo dispuesto en el numeral i), de la letra b), del N° 1, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁴⁹ Contenidas principalmente en la Resolución Ex. N° 2154 de 1991, y en Circulares N°60 de 1990, N°17 de 1993, N°42 de 1995, N°66 de 1997, N° 68 de 2010 y N°10 de 2015, entre otras.

⁵⁰ Según lo dispuesto en el párrafo 2°, del N° 4, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁵¹ Según lo dispuesto en el N° 1, de la letra F), del artículo 14 de la LIR.

Los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas desde las cuales se les atribuyan rentas conforme a los artículos 14, 14 ter y 38 bis de la LIR.

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

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

i) Contribuyentes del IGC.

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

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

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

ii) Contribuyentes del IA.

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

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

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

c) Tasa del impuesto.

i) Contribuyentes del IGC.

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

Se hace presente que la Ley eliminó de dicha escala, las tasas correspondientes a un 35,5% y 40%, pasando a ser de un 35% la tasa marginal más alta.

ii) Contribuyentes del IA.

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

d) Crédito por IDPC.

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

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

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

De conformidad con lo establecido en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, en concordancia con el párrafo final del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la misma ley, sobre las rentas atribuidas que se incorporen en la base imponible del IGC o IA, según corresponda, los contribuyentes tendrán derecho al crédito por IDPC en contra del impuesto respectivo, el que será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades atribuidas, la misma tasa del IDPC con que se afectaron dichas rentas. Tratándose de rentas atribuidas de terceros, el crédito por IDPC corresponderá a la misma cantidad que hubiere afectado a la empresa que las atribuye en primer término.

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

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

La Ley incorporó modificaciones al artículo 65 de la LIR⁵⁵, principalmente con el objeto de adecuar las disposiciones relativas a los sujetos que se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuesto a la renta, en relación con el nuevo régimen establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR.

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

- i) Los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR, sobre las rentas que se les atribuya⁵⁶.
- ii) Los contribuyentes del IGC, quienes deben incluir en la base imponible gravada con dicho impuesto, las rentas atribuidas provenientes de la empresa, comunidad, o sociedad de la que son propietarios, comuneros, socios o accionistas, según corresponda⁵⁷.
- iii) Los contribuyentes del inciso 1°, del artículo 60 de la LIR, por las rentas atribuidas provenientes de la empresa, comunidad o sociedad de la que son propietarios, comuneros o socios, según corresponda⁵⁸.
- iv) Los contribuyentes del N° 2, del artículo 58 de la LIR, por las rentas atribuidas provenientes de la SA o Spa o sociedad en comandita por acciones en la que sean accionistas⁵⁹.

f) Retención de IA sobre la renta atribuida.

Al respecto, cabe señalar que la LIR no establece normas de retención de IA sobre la renta atribuida a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, sin perjuicio de las obligaciones de declaración y pago comentadas en la letra e) anterior.

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

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

⁵⁵ Modificaciones efectuadas por el N° 44), del artículo 1° de la Ley.

⁵⁶ Según lo dispuesto en el N° 1, del artículo 65 de la LIR.

⁵⁷ Según lo dispuesto en el N° 3, del artículo 65 de la LIR.

⁵⁸ Según lo dispuesto en el N° 4, del artículo 65 de la LIR.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a las utilidades acumuladas en este registro, y éstos sean percibidos por contribuyentes de la primera categoría, se incorporarán al término del año comercial en que se perciba, al registro REX que debe llevar la empresa sujeta al régimen de renta atribuida, clasificándolo en la columna señalada en el numeral iii.-, del numeral ii) siguiente, atendida su naturaleza.

ii) En segundo lugar, se imputarán al registro REX. La imputación a las utilidades acumuladas en este registro, se efectuará en el siguiente orden:

i.- Comenzando por las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por la empresa, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR.

ii.- Los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por la empresa, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR.

iii.- Las cantidades percibidas a título de retiros o dividendos de cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR, esto es, aquellas que en su origen provienen de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, cuando dichos retiros o

distribuciones resulten imputados a las sumas anotadas en el registro RAP, o a la cantidades a que se refiere este numeral.

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

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

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

Los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a las rentas o cantidades incluidas en este registro, siempre se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, cuando sean percibidos por contribuyentes de los referidos impuestos finales.

En caso que sean percibidos por contribuyentes del IDPC que determinen sus rentas efectivas según contabilidad completa, independientemente del régimen al que se encuentren sujetos –de la letra A) o de la letra B) del artículo 14 de la LIR-, formarán parte de la RLI afecta al referido tributo, según lo dispuesto en las letras a) y b), del N° 5, del artículo 33 de la LIR.

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

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

Si a la fecha del retiro, remesa o distribución, no existen o se han agotado las rentas o cantidades anotadas en los registros señalados, para definir la situación tributaria de los retiros, remesas o dividendos (considerados provisorios para estos efectos) no imputados al saldo del remanente proveniente del ejercicio inmediatamente anterior, se deberá considerar al término del año comercial respectivo, el resultado del mismo.

De esta manera, una vez que al término del ejercicio se han incorporado las rentas o cantidades que correspondan en los registros RAP, REX y RAI, se imputarán a éstos los retiros, remesas o dividendos provisorios, aplicándose el mismo orden de imputación indicado precedentemente, para lo cual, tales retiros, remesas o distribuciones no imputados se reajustarán por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.

Si al término del mismo año comercial, aún se mantiene una parte o el total de los retiros, remesas o dividendos provisorios no imputados a los saldos de los registros RAP, REX y RAI que se determinen a esa fecha, tales cantidades igualmente se gravarán con el IGC o IA, según corresponda, con derecho a los créditos que se mantengan en el SAC. Conforme a lo establecido en el N° 1, en concordancia con el N° 5, ambos de la letra A), del artículo 14 de la LIR, los retiros, remesas o distribuciones solamente estarán liberados de tributación cuando se trate de rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o de cantidades que han cumplido totalmente los impuestos de la LIR, lo que ocurre sólo cuando éstos resultan imputados a los registros RAP o REX, o al capital, cuando se hubiere efectuado una devolución del mismo, conforme a lo dispuesto en el N° 7, del artículo 17 de la

LIR, cumpliendo además las formalidades propias de dicha devolución, incluyendo el aviso que debe darse a este Servicio conforme al artículo 69 del Código Tributario.

Se reitera lo señalado en la letra d), del N° 3.2) anterior, en cuanto a que los retiros, remesas o distribuciones que a la fecha de su pago no hayan sido imputados a los saldos de rentas o cantidades acumuladas en los registros RAP, REX o RAI, o que al término del ejercicio no se imputen a cualquiera de los dos primeros registros señalados, el saldo de retiros, remesas o distribuciones no imputado debe agregarse al valor del patrimonio neto financiero o del capital propio tributario, según corresponda, a considerar para el cálculo del saldo del registro RAI que debe determinar la empresa al término del año comercial respectivo, ya que tal disminución patrimonial se verá reflejada en esa oportunidad, mediante su deducción de las utilidades que existan a esa fecha, según el orden de imputación antes indicado.

Por último, considerando que la imputación de los retiros, remesas o distribuciones se efectúa en el orden cronológico en que hayan ocurrido, si en un mismo día se han efectuado retiros, remesas o distribuciones por más de un propietario, comunero, socio o accionista desde una empresa, la imputación a los saldos acumulados en los registros RAP, REX o RAI según corresponda, se efectuará en forma proporcional a cada uno de ellos, considerando el porcentaje que represente cada retiro, remesa o distribución sobre el total de ellos efectuados ese mismo día.

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

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

Según lo señalado en la letra g), del N° 3.2) anterior, los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 mantengan saldos de utilidades acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR, o que mantengan saldos de retiros en exceso pendientes de tributación a esa fecha, deberán también mantener el control de dichas cantidades a partir del 1° de enero de 2017, las que se someterán al tratamiento tributario regulado en el numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, que a continuación se analiza.

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

En virtud de lo establecido en la letra c), del N° 1, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, los retiros, remesas o distribuciones que a partir del 1° de enero de 2017 se efectúen desde empresas, comunidades o sociedades acogidas al régimen de renta atribuida, deberán imputarse en la forma y en el orden de imputación establecido en la letra A), del artículo 14 vigente a contar de ese año, de acuerdo a lo analizado en la letra a) anterior.

Sin embargo, en cuanto al orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones se aplicarán complementariamente las siguientes reglas:

i.- En primer lugar, y a la fecha en que tales retiros, remesas o distribuciones se efectúen, se imputarán a las cantidades indicadas en los numerales i) y ii), de la letra a) anterior, y en la forma allí señalada.

ii.- En segundo lugar, la imputación se efectuará en la misma oportunidad, a las utilidades acumuladas en el registro FUT y luego al FUNT.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones excedan del remanente proveniente del ejercicio anterior de las cantidades anotadas en los registros RAP y REX, debidamente reajustado, y antes de efectuar imputaciones al saldo del registro RAI (como ocurriría normalmente en este régimen en caso de no existir un saldo de FUT o FUNT acumulado), dichos retiros, remesas o distribuciones deberán imputarse al remanente de FUT que se mantenga al término del ejercicio inmediatamente anterior, según su saldo reajustado a la fecha del retiro, remesa o distribución, comenzando por las rentas más antiguas acumuladas en dicho registro y con derecho al crédito por IDPC que corresponda, de acuerdo con la tasa de dicho tributo que les haya afectado. En este caso, tales retiros, remesas o distribuciones se gravarán con el IGC o IA, según corresponda.

De mantenerse una diferencia de retiros, remesas o distribuciones no imputados al saldo acumulado de FUT por haberse éste agotado, dicha diferencia se imputará a las utilidades acumuladas en el registro FUNT que se mantenga al término del ejercicio inmediatamente anterior, según su saldo reajustado a la fecha del retiro, remesa o distribución, comenzando por las rentas exentas de los impuestos finales, luego por los ingresos no constitutivos de renta y finalmente aquellas rentas que se

hayan afectado con el IDPC en carácter de único. Los retiros, remesas o distribuciones efectuados con cargo a estas rentas o cantidades, por regla general, quedarán liberados de toda tributación, salvo el caso de las rentas exentas del IGC, las que igualmente deberán ser consideradas en la base imponible de dicho tributo, pero solamente para efectos de la progresividad de éste, según lo establecido en el N° 3, del artículo 54 de la LIR.

Cuando los retiros o distribuciones resulten imputados a las utilidades acumuladas en el FUT o FUNT, y éstos sean percibidos por contribuyentes de la primera categoría, se aplicarán las reglas generales establecidas en la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017. En tales casos, dichas rentas se considerarán como retiros o distribuciones efectuados desde una empresa que tributa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, y por lo tanto, si el retiro o distribución resulta imputado al saldo de FUT, deberá considerarse en la determinación de la RLI de los contribuyentes que determinen sus rentas efectivas según contabilidad completa sujetos al régimen de renta atribuida, conforme a lo dispuesto en la letra a), del N° 5, del artículo 33 de la LIR, para afectarse con el IDPC correspondiente, pudiendo imputarse totalmente en contra de dicho tributo, el 100% del crédito por IDPC a que tiene derecho tal retiro o distribución. Si el retiro o dividendo resulta imputado al saldo de FUNT, éste se incorporará al término del año comercial en que se perciba, al registro REX que debe llevar la empresa, clasificándolo según la naturaleza de la renta de que se trate.

Para la imputación de estas cantidades al FUT y FUNT, así como para la determinación del crédito por IDPC que corresponda, serán aplicables en lo que resulte pertinente, las instrucciones impartidas anteriormente por este Servicio⁶⁰.

iii.- Cuando la imputación de retiros, remesas o distribuciones hubieren agotado el saldo de FUT y FUNT acumulado de acuerdo a lo señalado anteriormente, la suma de los retiros, remesas o distribuciones que no haya sido imputada por tal motivo, deberá imputarse al registro RAI, según el remanente del mismo proveniente del ejercicio inmediatamente anterior y a la fecha en que éstos se efectúen.

Para tal efecto, se aplicarán las mismas reglas señaladas en el numeral iii), de la letra a) anterior.

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

ii) Aplicación del orden de imputación antes señalado, en el primer año de vigencia del nuevo régimen de renta atribuida.

Considerando que al 1° de enero de 2017 no existirán remanentes del ejercicio anterior en los registros RAP, REX y RAI, puesto que éstos se determinarán sólo al término del primer año comercial de aplicación del nuevo régimen de tributación de renta atribuida, los retiros, remesas y distribuciones que se efectúen a partir de esa fecha, y de acuerdo al orden de imputación antes señalado, se deducirán en primer término de las utilidades acumuladas en los registros FUT y FUNT, de acuerdo a lo señalado en el numeral ii.-, del numeral i) anterior, con los efectos allí señalados según la naturaleza de las utilidades a las que finalmente resulten imputados.

iii) Tratamiento tributario de las reinversiones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2016.

Los contribuyentes deberán mantener el control, en el registro FUR, de las reinversiones recibidas⁶¹, materializadas mediante el aporte en sociedades de personas efectuado a contar del 1° de enero de 2015, o mediante la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas a contar del 1° de mayo de 1998, o de sociedades anónimas cerradas a contar del 19 de junio de 2001, considerando en todos los casos las reinversiones realizadas hasta antes del 1° de enero de 2017.

De esta manera, cuando no se hubieren cedido o enajenado los derechos o acciones respectivas, o no se hubiere efectuado una devolución de capital con cargo a dichas cantidades al 31 de diciembre de 2016, deberá mantenerse en un registro separado dichas sumas, con indicación del socio o accionista que efectuó el aporte o adquirió las acciones, la oportunidad en que ello se realizó, el tipo de utilidad de que se trata y el crédito e incremento por el IDPC que les corresponde.

⁶⁰ Contenidas principalmente en la Resolución Ex. N° 2154 de 1991, y en Circulares N°60 de 1990, N°17 de 1993, N°42 de 1995, N°66 de 1997, N°68 de 2010 y N°10 de 2015, entre otras.

⁶¹ Según lo dispuesto en el N° 2, del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conforme a lo establecido en el inciso final, del N° 2, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, los contribuyentes que a partir del 1° de enero de 2017 cedan o enajenen los derechos sociales o acciones respectivas, no podrán volver a reinvertir las cantidades que obtuvieren producto de dicha cesión o enajenación.

ii.- Al momento de una devolución de capital.

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

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

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

1°.- Utilidades acumuladas en el registro RAP;

2°.- Utilidades acumuladas en el registro REX;

3°.- Utilidades acumuladas en el registro FUT y FUNT;

4°.- Utilidades acumuladas en el registro RAI;

5°.- Utilidades acumuladas en el registro FUR, las que sólo afectarán al socio o accionista titular de la reinversión.

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

También dicha norma establece que las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas por concepto de devolución de capital se afectarán con IDPC, IGC o IA, según corresponda, en la forma dispuesta en el artículo 14 de la LIR, y en último término la devolución se imputará al capital social y sus reajustes. En este sentido, se aplican en lo pertinente, las instrucciones impartidas en relación a la imputación de retiros, remesas y distribuciones efectuadas a los distintos registros según el orden de imputación indicado. En consecuencia, sólo una vez que se hayan agotado las utilidades acumuladas en los registros señalados, la devolución de capital se imputará al saldo acumulado en el registro FUR, siendo estas rentas las últimas en imputarse antes de pasar a la imputación del capital social efectivamente aportado a la empresa.

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

6°.- Finalmente, lo que exceda de las rentas o cantidades anteriores se imputará al capital social y sus reajustes, conformado por el monto aportado por los propietarios, socios o accionistas perceptores de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, también reajustadas (descontando de dichas sumas, los valores que han sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR, puesto que si bien, estas cantidades jurídicamente son consideradas como parte del capital, para efectos tributarios constituyen utilidades capitalizadas que no han pagado todos los impuestos de la LIR).

7°.- Otras cantidades que se devuelvan y que excedan las señaladas anteriormente.

iii.- Al término de giro de la empresa.

Si al momento del término de su giro, la respectiva empresa mantiene saldos acumulados en el registro FUR, tales cantidades se considerarán retiradas a esa fecha por el socio o accionista titular de tales reinversiones⁶², afectándose con el IGC o IA, según corresponda, salvo que en la empresa desde la cual originalmente se efectuó el retiro para reinvertir, dichas cantidades hayan correspondido a rentas exentas de impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas al IDPC en carácter de único, en cuyo caso mantendrán tal calidad al momento de considerarse retiradas al término de giro de la sociedad.

iv) Tratamiento tributario de los retiros en exceso⁶³.

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

A partir de la fecha señalada, el saldo de tales retiros en exceso deberán imputarse al término de cada ejercicio comercial con posterioridad a cualquier otra imputación que establezca la LIR, al remanente que se determine en el registro RAP, y posteriormente al remanente de rentas que existan a esa fecha en el registro REX. De mantenerse un saldo de retiros en exceso pendiente de tributación, éste se deberá imputar en el mismo orden a los remanentes de los referidos registros que se determinen en el ejercicio siguiente, o subsiguiente, y así sucesivamente hasta su total agotamiento.

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

⁶² Según lo dispuesto en el N° 2, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

⁶³ Según lo dispuesto en el N°4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Considerando que en el régimen de renta atribuida los retiros en exceso solamente podrán imputarse a rentas o cantidades que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR, a rentas exentas de impuestos finales o a ingresos no constitutivos de renta, para determinar el tratamiento tributario de tales partidas, se deberá distinguir, al momento de la imputación del retiro, si éste corresponde al propietario, comunero o socio que originalmente percibió tales cantidades, o bien, si se trata del cesionario de los derechos sociales, a quien la ley traspa la eventual obligación tributaria que puede implicar la imputación del retiro en exceso efectuado por el cedente de los derechos.

En cuanto al tratamiento tributario de los excesos de retiros, respecto de los propietarios o socios de la empresa en donde se produjo dicho exceso de retiros se debe distinguir:

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

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

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

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

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

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

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

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

Si el propietario, comunero o socio que efectuó el retiro en exceso, enajena el todo o parte de sus derechos, el retiro se entenderá efectuado por el o los cesionarios en la proporción correspondiente. En este caso,⁶⁴ si el cesionario es una sociedad anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, deberá pagar el impuesto a que se refiere el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, sobre el total del retiro que se le imputa. En caso que el cesionario sea una sociedad de personas, las utilidades que le

⁶⁴ Contendida en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

correspondan por el retiro que se le imputa, se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades, lo que en ningún caso afectará los saldos de utilidades acumuladas y el orden de imputación de los retiros efectivos que se hayan realizado desde esta segunda sociedad. Si alguno de los socios es a su vez una sociedad, deberá aplicar las reglas anteriores, gravándose con el impuesto del inciso 1° del artículo 21 de la LIR, o entendiéndose retiradas, según corresponda, y así sucesivamente.

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

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

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

Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten gravados con el IGC o IA, (sea que resulten imputados al registro RAI, o no se imputen a ninguno de los registros analizados), y la empresa mantenga a la fecha de imputación de éstos, un remanente en el registro SAC según lo señalado en la letra f), del N° 3.2) anterior, dichos retiros, remesas o distribuciones tendrán derecho al crédito por IDPC contra los impuestos finales, el que corresponderá al monto menor entre:

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

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

La “tasa de crédito” aplicable sobre el monto de los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados al remanente del ejercicio anterior del registro RAI, será la que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente al término del ejercicio anterior, por cien menos la tasa del referido tributo, todo expresado en porcentaje.

En caso que los retiros, remesas o distribuciones se imputen al término del ejercicio en que éstos se efectúen, al saldo que se determine a esa fecha en el registro RAI, o bien, cuando a esa fecha no resulten imputados a ninguno de los registros que mantiene la empresa por no existir rentas o cantidades acumuladas, pero si existe un saldo en el registro SAC, la tasa de crédito aplicable se calculará considerando la tasa de IDPC vigente a esa misma fecha.

Ejemplo:

Tasa de IDPC vigente = 25%

Tasa de crédito = $25\% / (100\% - 25\%) = 33,3333\%$ ⁶⁵

El monto de crédito por IDPC determinado por aplicación de las reglas anteriores, se imputará a la fecha del retiro, remesa o distribución o al término del ejercicio, según corresponda, al saldo acumulado de créditos anotado en el registro del mismo nombre. Si el registro SAC está conformado por créditos que otorgan derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación contra impuestos finales y créditos que no otorgan tal derecho, es el propio contribuyente quien decidirá cuál de estos se imputarán de este registro en primer lugar.

⁶⁵ Equivalente a 0,333333, que es el factor a utilizar para la determinación del incremento por IDPC de la LIR a que se refieren los artículos 38 bis, 54 N° 1 y 62 de la ley precitada y el correspondiente crédito por igual concepto a que aluden los artículos 56 N° 3 y 63 de la ley mencionada, según lo instruido en Circular N° 2 de 2015.

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

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

Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a los remanentes de utilidades provenientes del saldo acumulado de FUT determinado al 31 de diciembre de 2016, según el orden de imputación analizado en la letra b) anterior, se otorgará el crédito que corresponda al IDPC que gravó a dichas utilidades.

Para la determinación del crédito e incremento por IDPC, así como su imputación a los impuestos finales, serán aplicables en lo que resulte pertinente, las instrucciones impartidas anteriormente por este Servicio⁶⁶.

ii.- Crédito por IDPC, producto del pago voluntario de este tributo sobre el retiro, remesa o distribución efectuado por la empresa⁶⁷.

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

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

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

Donde:

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

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

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

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

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

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

1°.- El primer efecto, tiene que ver con el carácter de IDPC que tiene este tributo, lo que se desprende de lo dispuesto en el inciso 9°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al establecer que este pago voluntario se efectúa "a título de IDPC". Sin embargo, tal carácter está limitado solamente para efectos de la imputación contra el IGC o IA, a que se tendría derecho, de conformidad a lo dispuesto en los artículos 20 inciso 1°, en concordancia con lo dispuesto en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR; para las normas de imputación contra el IDPC, según lo dispuesto en el artículo 33 N° 5 de la misma ley; para la eventual imputación o devolución como pago provisional por utilidades absorbidas, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la LIR; para el tratamiento que tendría el IDPC pagado, conforme a lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 21 en concordancia con lo establecido en el artículo 33 N° 1 de la misma ley; y

⁶⁶ Contenidas principalmente en la Resolución Ex. N° 2154 de 1991, y en Circulares N°60 de 1990, N°17 de 1993, N°42 de 1995, N°66 de 1997, N°68 de 2010 y N°10 de 2015, entre otras.

⁶⁷ Conforme a lo establecido en los incisos 9° y 10°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

finalmente para la aplicación de las normas de declaración y pago, conforme a lo dispuesto en los artículos 65 N°1, 69 inciso 1°, 96 y 97, todos de la LIR.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Contribuyentes gravados con el IGC⁶⁸: Incorporarán en la renta bruta global el monto neto del retiro, remesa o distribución percibida y un monto equivalente al crédito por IDPC pagado voluntariamente por la empresa correspondiente a dichas rentas.

⁶⁸ Según lo dispuesto en los artículos 54 N°1 y 56 N° 3, de la LIR.

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

- Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, señalados en el artículo 58 N° 1 de la LIR o que sean propietarios o socios de empresas, comunidades o sociedades de personas constituidas en el país⁶⁹: Incorporarán en su declaración anual de impuestos a la renta, en la base imponible afecta a IA, el monto neto del retiro o remesa percibida y un monto equivalente al crédito por IDPC pagado voluntariamente por la empresa, correspondiente a dichas rentas.

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

Lo anterior, es sin perjuicio de las obligaciones de retención del IA, que conforme a lo dispuesto en el artículo 74 N° 4 de la LIR debe efectuar la empresa o sociedad respectiva al momento de la remesa de las rentas.

Al respecto, cabe señalar que, si a la fecha en que se efectuó el retiro o remesa, ésta resultó imputado al remanente del ejercicio anterior del registro RAI, tales partidas definen su situación tributaria en esa misma oportunidad, por lo tanto, si no existen saldos acumulados de crédito en el registro del mismo nombre, no procederá otorgar el crédito del artículo 63 de la LIR contra la retención de IA. No obstante lo anterior, la empresa o sociedad podrá de todas formas otorgar el referido crédito al momento de efectuar la retención, debiendo para ello anticipar su decisión de acogerse al pago voluntario de IDPC, respecto de aquella parte de los retiros o remesas imputados al registro RAI que correspondan a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, y hasta por el monto que voluntariamente decida acoger a esta modalidad, sin perjuicio de que el pago voluntario de este impuesto especial, se realizará en la declaración anual de impuestos a la renta que deberá presentar la empresa o sociedad en el mes de abril del año siguiente a aquel en que se haya determinado dicho tributo.

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

- Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que sean accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones constituidas en el país: Considerando que estos contribuyentes no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta por los dividendos que les distribuya la respectiva sociedad, ésta deberá anticipar su decisión de acogerse al pago voluntario de IDPC, solo respecto de aquella parte de los dividendos que a la fecha de su distribución resulten imputados al registro RAI, y que originalmente no han tenido derecho a crédito, por no existir saldos acumulados de crédito en el registro respectivo. No obstante, el pago voluntario de este IDPC especial, se realizará en la declaración anual de impuestos a la renta que deberá presentar la sociedad en el mes de abril del año siguiente a aquel en que se haya determinado dicho tributo.

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

- Contribuyentes de IDPC con contabilidad completa: Estos contribuyentes, independientemente del régimen al que se encuentre sujetos, deben considerar formando parte de la RLI afecta a IDPC, los retiros o dividendos afectos al IGC o IA provenientes de empresas que tributan en el régimen de renta atribuida, con derecho a imputar contra el

⁶⁹ Según lo dispuesto en los artículos 62 y 63 de la LIR.

IDPC que se determine sobre la RLI, el crédito asociado a los referidos retiros o dividendos⁷⁰. De esta forma, si el crédito tiene su origen en el pago voluntario de IDPC efectuado por la empresa de origen de los retiros o dividendos, también procederá en los mismos términos, la imputación de este crédito.

Ahora bien, si el contribuyente determina una pérdida tributaria y ésta resulta total o parcialmente absorbida por los retiros o dividendos percibidos que se afectaron con el IDPC pagado en forma voluntaria por la empresa de origen, también procederá su imputación o devolución, considerándose como un pago provisional por utilidades absorbidas de acuerdo a las reglas ya analizadas⁷¹.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 9 sobre esta materia.

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

i) Contribuyentes gravados.

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

ii) Determinación de la base imponible del IGC.

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 1°, del N° 1, del artículo 54 de la LIR⁷², los contribuyentes señalados, deben incorporar en la determinación de la renta bruta global, las rentas o cantidades percibidas o retiradas por éstos, que correspondan a rentas imponibles determinadas de acuerdo con las normas de las categorías que establece la misma ley.

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

De esta forma, los retiros o dividendos percibidos por los contribuyentes de este impuesto, pero sólo cuando se trate de cantidades afectas al IGC⁷³, conforme a lo dispuesto en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán formar parte de la renta bruta global.

Además, cuando proceda aplicar el crédito por IDPC establecido en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 la LIR, correspondiente a los retiros o dividendos señalados, se agregará también en la determinación de la renta bruta global un monto equivalente al referido crédito⁷⁴.

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

iii) Tasa del impuesto.

⁷⁰ Según lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR.

⁷¹ Conforme a lo dispuesto en el N°3, del artículo 31 de la LIR.

⁷² Modificado por el número 34), del artículo 1° de la Ley.

⁷³ Para estos efectos, son cantidades afectas al IGC, aquellos retiros o dividendos imputados al registro establecido en la letra d), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, o aquellos que al término del ejercicio comercial respectivo no resultaron imputados a ninguno de los registros que establece el N° 4 de la misma norma.

⁷⁴ En concordancia con lo dispuesto en el inciso 4°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR y en el inciso 8°, del N° 1, del artículo 54, ambos de la LIR.

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

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

i) Contribuyentes gravados.

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

ii) Determinación de la base imponible afecta al IA.

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

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

Además, cuando proceda aplicar el crédito establecido en el artículo 63 de la LIR, correspondiente a los retiros, remesas o dividendos señalados, se agregará en la determinación de la base imponible de IA un monto equivalente al referido crédito⁷⁵.

iii) Tasa del impuesto.

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

iv) Normas sobre retención del IA.

Según lo establecido en los incisos 1° y 2°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, la empresa, comunidad o sociedad sujeta al régimen de renta atribuida, deberá practicar una retención de IA sobre los retiros, remesas o distribuciones efectuados a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del referido impuesto, cuando se trate de rentas o cantidades afectas a IA, o cuando a la fecha del retiro, remesa o distribución, éstos hayan sido imputados con cargo a las rentas anotadas en el registro RAI, y en caso de que éstas no hayan sido suficientes para cubrirlos, sobre el total o la parte de dichos repartos que excedan de las referidas cantidades.

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

- Cuando los retiros, remesas o distribuciones, a la fecha en que éstos se efectúan, resulten imputados al FUT o FUNT, en este último caso cuando se trate de rentas exentas de IGC.
- Cuando los retiros, remesas o distribuciones, a la fecha en que éstos se efectúan, resulten imputados a las rentas o cantidades anotadas en el registro RAI.
- Cuando los retiros, remesas o distribuciones, a la fecha en que éstos se efectúan, no resultan imputados a ningún registro, es decir, se trata de retiros, remesas o dividendos provisorios.

⁷⁵ Conforme a lo dispuesto en el inciso 4°, del N°5, de la letra A), del artículo 14 y en el inciso final del artículo 62, todos de la LIR.

Cada vez que se practique la retención del IA sobre los retiros, remesas o distribuciones imputados con cargo al FUT, FUNT (rentas exentas de IGC) o al registro RAI, se deducirá de dicha retención, el crédito por IDPC acumulado a la fecha del retiro, remesa o distribución en el registro FUT, FUNT o en el SAC, según corresponda, monto que se determinará en conformidad a lo dispuesto en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 y en el artículo 63, ambos de la LIR. En el caso del crédito por IDPC acumulado en el FUT y FUNT, se aplicará lo dispuesto en el artículo 63 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

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

Los retiros, remesas o distribuciones que excedan de las cantidades anotadas en los registros RAP, REX, FUT, FUNT o RAI, según corresponda, se considerará que corresponden a repartos efectuados con cargo a las rentas afectas del ejercicio en marcha, y en tal caso, la retención se practicará con la tasa de IA que corresponda, siempre con derecho al crédito por IDPC, según la tasa vigente de este último impuesto en el año en que se efectúa el retiro, remesa o distribución. Lo anterior, es sin perjuicio de que tales cantidades definirán su situación tributaria frente al IA, dependiendo del resultado tributario definitivo obtenido por la empresa al término del ejercicio comercial respectivo.

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

La base imponible sobre la cual la empresa, comunidad o sociedad debe practicar la retención de IA, respecto de los retiros, remesas o distribuciones que efectúen a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del referido tributo, se encuentra conformada por el monto de dichos retiros, remesas o distribuciones, más el incremento por un monto equivalente al crédito por IDPC, en los casos que proceda dicho crédito.

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

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

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

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

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

Atendido que la procedencia de la deducción del crédito por IDPC al momento de practicar la retención de IA sobre los retiros, remesas o distribuciones en algunos casos no es definitiva, en el evento que dicha deducción resulte improcedente, ya sea total o parcialmente, la empresa o sociedad deberá declarar y pagar al Fisco por cuenta del propietario, socio, comunero o accionista contribuyente del IA, la diferencia de dicho tributo que se determine al haberse deducido indebidamente el todo o parte del crédito por IDPC, sin perjuicio del derecho de la empresa, sociedad o comunidad de repetir en contra de dicho propietario, socio, comunero o accionista⁷⁶. No se incluyen dentro de esta obligación y por tanto se liberan de la misma, los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR, atendido que el mismo contribuyente se encuentra obligado a presentar una declaración anual de impuestos a la renta, declarando el IA definitivo que corresponda.

⁷⁶ Según lo dispuesto en el inciso 4°, del N°4, del artículo 74 de la LIR.

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.

iv.- Retención de IA respecto de retiros, remesas o distribuciones imputados a rentas acumuladas en el registro FUT.

Tratándose de retiros, remesas o distribuciones imputadas con cargo a utilidades acumuladas en el registro FUT, se deducirá del monto de la retención de IA, el crédito por IDPC correspondiente a dichas utilidades, según la tasa de impuesto que las gravó, debiendo para tal efecto, agregar en la determinación de la base imponible de IA un monto equivalente al referido crédito.

En el anexo de esta Circular, se incluye el Ejemplo N° 10 sobre esta materia.

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

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

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

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

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

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

En este sentido, cabe señalar que el artículo 14 de la LIR, establece que los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida deben certificar a sus propietarios, comuneros socios o accionistas, en la forma y plazo que establezca el Servicio a través de resolución, el monto de las rentas o cantidades que les atribuyan, retiren, les sean remesadas o les distribuyan, así como el crédito que establecen los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR⁷⁷.

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

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

Se hace presente que, lo dispuesto en el N° 2, de la letra F), del artículo 14 de la LIR, no resulta aplicable en los casos en que habiéndose otorgado créditos por IDPC conforme a lo dispuesto en el N° 4, del artículo 74 de la LIR al momento de practicar la retención de IA sobre los retiros, remesas o distribuciones efectuados por la empresa, comunidad o sociedad a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, dicho crédito ha resultado improcedente o superior al que efectivamente correspondía, puesto que en tal caso se aplicará lo dispuesto en el inciso 4° de esta última norma legal, que regula especialmente los efectos tributarios para la empresa, comunidad o sociedad, producto de las diferencias de IA que se deriven de tales situaciones.

⁷⁷ Según lo dispuesto en el inciso final, del N°6, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De acuerdo con lo establecido en el N° 6, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida deberán:

a) Informar al Servicio lo siguiente:

- El monto de las rentas del ejercicio que hayan sido atribuidas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, distinguiendo entre rentas atribuidas propias o de terceros, indicando además el porcentaje que a cada uno corresponde y el criterio, que de acuerdo a lo establecido en las letras a) y b) del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, haya sido utilizado para atribuir las referidas rentas;
- El monto de los retiros, remesas o distribuciones efectivas realizadas durante el año comercial respectivo, detallando para cada uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas, el monto de cada retiro, remesa o dividendo, la fecha en que éste se efectuó y el tipo de registro con cargo al cual fue imputado;

- El remanente proveniente del ejercicio anterior, los aumentos y disminuciones, así como el saldo final que se determine para los siguientes registros:
 - i) RAP;
 - ii) REX;
 - iii) RAI; y,
 - iv) SAC.
- El saldo final que se determine al término del año comercial respectivo, en los siguientes registros:
 - i) FUT;
 - ii) FUNT;
 - iii) FUR;
 - iv) Registro de retiros en exceso.
- Un detalle con los distintos componentes del capital propio tributario, del patrimonio neto financiero, del capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos las disminuciones del mismo, que sirvieron de base para determinar el saldo del registro RAI.

El plazo para presentar la información antes señalada, será hasta antes del 15 de marzo de cada año. El Servicio regulará a través de una resolución la forma en que se deberá cumplir con estas obligaciones.

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

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

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

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

III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Las normas legales de que trata la presente Circular, consistentes en modificaciones al artículo 14 de y demás preceptos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y sobre otras normas transitorias que regulan diversas situaciones tributarias que contempla la Ley N° 20.780, rigen, como regla general, a contar del 1° de enero de 2017, sin perjuicio de las reglas especiales de vigencia y transición que considera dicha Ley, y se indican en cada uno de los casos analizados.

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

Saluda a Ud.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

PCR/HGM/CFS/LGS/PCT/LRP

DISTRIBUCIÓN:

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

ANEXO: EJEMPLOS.

EJEMPLO N° 1: Reconocimiento de retiros o dividendos afectos al IGC O IA, percibidos por empresas sujetas al régimen de renta atribuida. Determinación de la RLI de primera categoría.

ANTECEDENTES

I.- La Sociedad AA Limitada, sujeta al régimen de renta atribuida, presenta los siguientes antecedentes relacionados con sus inversiones en acciones, para el año comercial 2017.

- Dividendo 1, afecto al IGC o IA, percibido en el mes de marzo de 2017, desde una empresa acogida al régimen de renta atribuida (Art. 14 letra A)), con derecho a crédito e incremento por IDPC, con tasa de 25%. \$ 10.000
- Dividendo 2, afecto al IGC o IA, percibido en el mes de abril de 2017, desde una empresa acogida al régimen de renta atribuida (Art. 14 letra A)), imputado al FUT, con derecho al crédito e incremento por IDPC, con tasa de 20%. \$ 5.000
- Dividendo 3, afecto al IGC o IA, percibido en el mes de octubre de 2017, desde una empresa acogida al régimen de imputación parcial del IDPC en los impuestos finales (Art. 14 letra B)), con derecho a crédito e incremento por IDPC con de tasa 25,5%, sujeto a restitución. \$ 25.000

II.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Resultado financiero según balance.....	\$ 50.000
Agregados:	
Provisiones varias.....	\$ 12.500
Multas pagadas al fisco, (reajustadas).....	\$ 2.300
Deducciones:	
Dividendo 1, afecto al IGC o IA percibido en marzo de 2017 (histórico).....	-\$ 10.000
Dividendo 2, afecto al IGC o IA percibido en abril de 2017 (histórico).....	-\$ 5.000
Dividendo 3, afecto al IGC o IA percibido en octubre de 2017 (histórico).....	-\$ 25.000
Desagregados:	
No hay.....	\$ -
RLI al 31 de diciembre de 2017 antes de ajuste que ordena el N° 5, del art. 33 de la LIR	\$ 24.800

DESARROLLO

I.- RLI al 31 de diciembre de 2017 antes de ajuste que ordena el N° 5, del art. 33 de la LIR \$ 24.800

Ajustes de acuerdo al artículo 33 N°5, de la LIR:

Reposición; Art. 33 N°5, letra a) de la LIR:

- Dividendo 1, afecto al IGC o IA percibido en marzo de 2017 (histórico)..... \$ 10.000
- Dividendo 2, afecto al IGC o IA percibido en abril de 2017 (histórico)..... \$ 5.000
- Dividendo 3, afecto al IGC o IA percibido en octubre de 2017 (histórico)..... \$ 25.000

Incremento por crédito por IDPC

- Dividendo 1 afecto al IGC o IA (\$10.000 x 0,333333)..... \$ 3.333
- Dividendo 2 afecto al IGC o IA (\$ 5.000 x 0,25)..... \$ 1.250
- Dividendo 3 afecto al IGC o IA (\$25.000 x 0,342281)..... \$ 8.557

Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre de 2017. \$ 77.940 (1)

II.- Declaración anual de impuestos Sociedad AA Limitada.

Impuesto de Primera Categoría determinado (\$77.940 x 25%)..... \$ 19.485

Menos: Créditos por IDPC

- Dividendo 1, (((\$10.000 + 3.333) x 25%)..... -\$ 3.333
- Dividendo 2, (((5.000 + 1.250) x 20%)..... -\$ 1.250 (2)
- Dividendo 3, (\$8.557 x 65%)..... -\$ 5.562

Impuesto de Primera Categoría a pagar. \$ 9.340

(1) RLI que deberá atribuirse a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, de acuerdo a la letra A), del artículo 14 de la LIR.

(2) Dividendo imputado al Fondo de Utilidades Tributables, se considera percibido desde una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, pero dicho crédito por IDPC no está sujeto a la obligación de restitución.

EJEMPLO N° 2: Imputación de PT y determinación del pago provisional por utilidades absorbidas por dividendos o retiros afectos al IGC o IA, percibidos durante el ejercicio por un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida (primera imputación).

ANTECEDENTES

- I.- La Sociedad BB Limitada, sujeta al régimen de renta atribuida, presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2017.
- II.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Resultado financiero según balance (pérdida).....	-\$	20.000
Agregados:		
Provisiones varias.....	\$	20.000
Multas pagadas al fisco, (reajustadas).....	\$	2.000
Deducciones:		
Dividendo 1, afecto al IGC o IA, percibido en marzo 2017 (histórico).....	-\$	80.000
Desagregados:		
No hay.....	\$	-
RLI al 31 de diciembre de 2017, antes de ajuste que ordena el N° 5, del art. 33 de la LIR	-\$	78.000

- III.- El dividendo percibido proviene de una empresa sujeta al régimen de renta atribuida, con derecho a crédito e incremento por IDPC.

DESARROLLO

- I.- Imputación de la pérdida tributaria conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR.

RLI al 31 de diciembre de 2017, antes de ajuste que ordena el N° 5, del art. 33 de la LIR	-\$	78.000
Reposición (Art. 33 N°5, letra a) de la LIR)		
Dividendo 1, afecto al IGC o IA, percibido en marzo 2017 (histórico).....	\$	80.000
Incremento por crédito por IDPC (\$80.000 x 0,333333).....	\$	26.667 (1)
Renta Líquida Imponible determinada al 31 de diciembre de 2017.....	\$	28.667 (3)

- II.- Determinación del pago provisional por utilidades absorbidas

Monto del dividendo absorbido por la pérdida tributaria.....	\$	78.000
Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (\$78.000 x 25%).....	\$	19.500 (2)

- III.- Declaración anual de impuestos Sociedad BB Limitada.

Impuesto de Primera Categoría determinado (\$28.667 x 25%).....	\$	7.167
Menos:		
Crédito por IDPC asociado al dividendo imputables al IDPC de la sociedad BB Ltda. (\$28.667 x 25%).....	-\$	7.167 (1)
Menos:		
Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (\$78.000 x 25%).....	-\$	19.500
Resultado declaración anual de impuestos (devolución).....	-\$	19.500

(1) El crédito por IDPC no recuperado como pago provisional por utilidades absorbidas se imputará en contra del IDPC que se devenga sobre la RLI (\$26.667 - \$19.500 = \$7.167)

(2) El pago provisional por utilidades absorbidas corresponde al crédito por IDPC que se determine sobre la proporción del dividendo que fue absorbido por la pérdida tributaria.

(3) RLI que deberá atribuirse a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, de acuerdo a la letra A), del artículo 14 de la LIR, con derecho al crédito por IDPC que gravó dicha renta, equivalente a la suma de \$7.167.-

EJEMPLO N° 3: Imputación de PT y determinación del pago provisional por utilidades absorbidas sobre rentas atribuidas por terceros, por un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida (segunda imputación).

ANTECEDENTES

I.- La Sociedad CC Limitada, sujeta al régimen de renta atribuida, presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2017.

II.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Resultado financiero según balance (pérdida).....	\$	40.000
Agregados:		
Provisiones varias.....	\$	1.500
Deducciones:		
No hay.....	\$	-
Desagregados:		
No hay.....	\$	-
Pérdida Tributaria determinada al 31 de diciembre de 2017.....	\$	38.500

III.- De conformidad a certificados proporcionados por las sociedades respectiva, se informa las siguientes participaciones en renta atribuida:

- Participación en renta atribuida Sociedad 1.....	\$	10.000
Crédito por impuesto de primera categoría con derecho a devolución (\$10.000 x 25%).....	\$	2.500
- Participación en renta atribuida Sociedad 2.....	\$	21.000
Crédito por impuesto de primera categoría con derecho a devolución (\$21.000 x 25%).....	\$	5.250
- Participación en renta atribuida Sociedad 3.....	\$	3.500
Crédito por impuesto de primera categoría con derecho a devolución (\$3.500 x 25%).....	\$	875

DESARROLLO

I.- Imputación de pérdida tributaria conforme al N°3, del artículo 31 de la LIR.

Pérdida Tributaria determinada al 31 de diciembre de 2017.....	\$	38.500
Participación Sociedad 1.....	\$	10.000
Participación Sociedad 2.....	\$	21.000
Participación Sociedad 3.....	\$	3.500
Saldo PT por imputar como gasto ejercicio siguiente.	-\$	4.000 (1)

II.- Determinación pago provisional por utilidades absorbidas:

Monto de la renta atribuida de terceros absorbida por la pérdida tributaria.....	\$	34.500
Pago provisional por utilidades absorbidas (($\$10.000 + \$21.000 + \$3.500 = \34.500) x 25%).....	\$	8.625

(1) Saldo de Pérdida Tributaria a deducir como gasto en el ejercicio siguiente.

EJEMPLO N° 4: Imputación de PT que no es absorbida por utilidades, y que se imputa como gasto en el ejercicio siguiente, por un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida (tercera imputación).

ANTECEDENTES

I.- La Sociedad CC Limitada, sujeta al régimen de renta atribuida presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2017.

II.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Resultado financiero según balance (pérdida)	-\$ 100.000
Agregados:	
Provisiones varias	\$ 20.000
Multas pagadas al fisco, (reajustadas)	\$ 2.000
Deducciones:	
Dividendo 1, afecto al IGC o IA, percibido en marzo 2017 (histórico)	-\$ 80.000
Desagregados:	
No hay	\$ -
PT al 31 de diciembre de 2017, antes de ajuste del N° 5, del art. 33 de la LIR	-\$ 158.000

III.- El dividendo percibido proviene de una empresa sujeta al régimen de renta atribuida, con derecho al crédito e incremento por IDPC.

DESARROLLO

I.- Imputación de PT conforme al N°3, del artículo 31 de la LIR.

PT al 31 de diciembre de 2017, antes de ajuste del N° 5, del art. 33 de la LIR	-\$ 158.000
Reposición (Art. 33 N°5, letra a), de la LIR)	
Dividendo 1, afecto al IGC o IA, percibido en marzo 2017 (histórico)	\$ 80.000
Incremento por crédito por IDPC (\$80.000 x 0,333333)	\$ 26.667
PT definitiva al 31 de diciembre de 2017	-\$ 51.333

II.- Determinación del pago provisional por utilidades absorbidas

Monto del dividendo absorbido por la pérdida tributaria	\$ 106.667
Pago provisional por utilidades absorbidas ([80.000 + 26.667= 106.667] x 25%)	\$ 26.667

III.- Pérdida tributaria que podrá ser imputada como gasto en la determinación de la Renta Líquida Imponible del ejercicio siguiente, reajustada.

Gasto para el ejercicio siguiente, de acuerdo al artículo 31 N°3.	-\$ 51.333
---	------------

EJEMPLO N° 5: Aplicación de reglas de atribución de contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida.

ANTECEDENTES

I.- La Sociedad Frío Cordillerano S.A., con inicio de actividades de fecha 15 de junio de 2017, proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus accionistas:

II.- De conformidad a junta extraordinaria de accionistas reducida a escritura pública con fecha 10 de junio de 2017, se aprobó con quórum favorable superior a dos tercios de las acciones emitidas con derecho a voto, la incorporación de la sociedad al régimen de renta atribuida, establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR. Dicho acuerdo fue comunicado al Servicio de Impuestos Internos al momento de iniciar actividades. En dicho acuerdo, se estipula que la renta será distribuida, y en consecuencia atribuida, conforme al siguiente detalle:

Accionista A.....	60%
Accionista B.....	25%
Accionista C.....	15%

III.- De conformidad a los estatutos y registros contables, el capital de la sociedad está conformado de acuerdo al siguiente detalle al momento de iniciar actividades, el cual no ha tenido modificaciones posteriores:

	Capital suscrito	Capital pagado
Accionista A.....	\$ 20.000	\$ 15.000
Accionista B.....	\$ 50.000	\$ 25.000
Accionista C.....	\$ 30.000	\$ 30.000
Total.....	\$ 100.000	\$ 70.000

IV.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Resultado financiero según balance.....	\$	80.000
<u>Agregados:</u>		
No tiene.....	\$	-
<u>Deducciones:</u>		
No tiene.....	\$	-
<u>Desagregados:</u>		
No tiene.....	\$	-
Renta líquida imponible determinada.....	\$	80.000
IDPC (RLI x 25%)	\$	20.000

DESARROLLO

I.- Determinación de rentas atribuidas afectas a IGC o IA correspondiente a los accionistas:

Renta líquida imponible del ejercicio.....	\$	80.000		
Renta atribuida accionista A.....	60%	\$	48.000	
Renta atribuida accionista B.....	25%	\$	20.000	
Renta atribuida accionista B.....	15%	\$	12.000	
Crédito por IDPC accionista A.....	\$	48.000	25%	\$ 12.000
Crédito por IDPC accionista B.....	\$	20.000	25%	\$ 5.000
Crédito por IDPC accionista B.....	\$	12.000	25%	\$ 3.000

La renta se atribuye de acuerdo a la proporción en que los accionistas han acordado repartir las utilidades sociales, según se informó previamente al Servicio.

EJEMPLO N° 6: Determinación de rentas o cantidades afectas al IGC o IA, a incluir en el registro RAI, por un contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida.

ANTECEDENTES

I.- La Sociedad DD Limitada, sujeta al régimen de renta atribuida, presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2018.

II.- De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2018:

Socio 1.....	\$	30.000	75%
Socio 2.....	\$	10.000	25%
	\$	40.000	100%

III.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Resultado financiero según balance.....	\$	10.000
Agregados:		
Provisiones varias.....	\$	200
Deducciones:		
Dividendo 1, afecto al IGC o IA, percibido empresa (Art. 14 letra B)), c/créd. IDPC sujeto a restitución (histórico -	\$	800
Desagregados:		
No hay.....	\$	-
RLI al 31 de diciembre de 2018 antes de ajuste que ordena el N° 5, del art. 33 de la LIR	\$	9.400

IV.- Para efectos de determinar las rentas gravadas con el IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes:

Capital Propio Tributario.....	\$	250.000
Patrimonio neto financiero.....	\$	224.000

V.- Los registros de rentas o cantidades y créditos acumulados al 31.12.2017, acusan los siguientes saldos:

Rentas atribuidas propias (RAP).....	\$	20.000
Ingresos no constitutivos de renta (REX).....	\$	10.000
Rentas o cantidades afectas al IGC o IA (RAI).....	\$	5.000
Nota: El IDPC pagado en abril de 2018.....	\$	6.800

VI.- La sociedad HH Limitada, mediante certificado N° 485, de fecha 15 de febrero de 2019, informa la siguiente participación en su renta atribuida al 31.12.2018, conforme al siguiente detalle:

Participación en renta atribuida al término del ejercicio.....	\$	20.000
Crédito por IDPC, con derecho a devolución.....	\$	5.000

VII.- Los registros de rentas o cantidades y créditos por IDPC acumulados al 31.12.2016 y actualizados al 31.12.2017, presentan la siguiente información:

a) Fondo de Utilidades Tributables (FUT):

Saldo rentas con crédito, tasa 20%.....	\$	80.000
Crédito e incremento por IDPC.....	\$	20.000

b) Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT):

Saldo ingresos no constitutivos de renta.....	\$	30.000
---	----	--------

VIII. Durante el ejercicio comercial 2018, los socios no efectuaron retiros, pero se pagó el IDPC con PPM.

IX.- Otros antecedentes:

VIPC 2018 (supuesto).....	3%
VIPC abril a diciembre 2018 (supuesto).....	2%

DESARROLLO

I.- RLI al 31 de diciembre de 2018 antes de ajuste que ordena el N° 5, del art. 33 de la LIR	\$ 9.400
Ajustes de acuerdo al artículo 33 N°5, de la LIR:	
Reposición (Art. 33 N°5, de la letra a), de la LIR)	
Dividendo 1, afecto al IGC o IA, percibido empresa (Art. 14 letra B)), c/créd. IDPC sujeto a restitución (histórico)...	\$ 800
Incremento por Crédito por IDPC (\$800 x 0,369863).....	\$ 296
Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre de 2018.....	\$ 10.496 ⁽¹⁾

II.- Declaración anual de impuestos sociedad DD Limitada:

Impuesto de Primera Categoría determinado (\$10.496 x 25%).....	\$ 2.624
Menos:	
Crédito IDPC sobre dividendo 1, sujeto a restitución (\$296 x 65%).....	-\$ 192
Impuesto neto a pagar.....	\$ 2.432

III.- Determinación de rentas, cantidades y créditos acumulados al 31.12.2017 (N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.)

Detalle	CONTROL	Renta atribuida propia	Renta atribuida de terceros	Ingresos no renta	Fondo Utilidades Tributables	Fondo Utilidades No Tributables	Rentas afectas IGC o IA	Crédito por IDPC por rentas de FUT	Incremento por IDPC por rentas del FUT
		RAP	RAT	REX	FUT	FUNT	RAI		
Remanente ej. anterior	\$ 145.000	\$ 20.000	-	\$ 10.000	\$ 80.000	\$ 30.000	\$ 5.000	\$ 20.000	\$ 20.000
Reajuste: 3%	\$ 4.350	\$ 600	-	\$ 300	\$ 2.400	\$ 900	\$ 150	\$ 600	\$ 600
Remanente reajustado	\$ 149.350	\$ 20.600	-	\$ 10.300	\$ 82.400	\$ 30.900	\$ 5.150	\$ 20.600	\$ 20.600
Más:									
Renta líquida imponible	\$ 10.496	\$ 10.496	-	-	-	-	-	-	-
Partic. Renta atribuida Soc. HH Ltda.	\$ 20.000	-	\$ 20.000	-	-	-	-	-	-
Subtotal.....	\$ 179.846	\$ 31.096	\$ 20.000	\$ 10.300	\$ 82.400	\$ 30.900	\$ 5.150	\$ 20.600	\$ 20.600
Menos:									
Atribuye Rta. Soc 1 (75%)	-\$ 15.000	-	-\$ 15.000	-	-	-	-	-	-
Atribuye Rta. Soc 2 (25%)	-\$ 5.000	-	-\$ 5.000	-	-	-	-	-	-
Pago IDPC (\$6.800 x 1,02)	-\$ 6.936	-\$ 6.936							
Más:									
Reverso Rtas. RAI	-\$ 5.150						-\$ 5.150		
Rtas. afectas IGC o IA	\$ 62.240	-	-	-	-	-	\$ 62.240	-	-
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ 210.000	\$ 24.160	\$ -	\$ 10.300	\$ 82.400	\$ 30.900	\$ 62.240	\$ 20.600	\$ 20.600

IV.- Determinación de rentas o cantidades afectas al IGC o IA, al término del año comercial respectivo a registrar en RAI:

Detalle:	\$
(+) Capital propio tributario (Mayor al PNF).....	\$ 250.000
(-) Saldo Renta atribuida propia (RAP).....	-\$ 24.160
(-) Saldo Rentas exentas, INR (REX).....	-\$ 10.300
(-) Capital aportado.....	-\$ 40.000
(-) Saldo FUT.....	-\$ 82.400 ⁽³⁾
(-) Saldo FUNT.....	-\$ 30.900 ⁽³⁾
(=) Rentas afectas a impuestos personales.....	\$ 62.240 ⁽²⁾

(1) Rentas atribuidas propias, que deberán ser atribuidas a sus socios para afectar dicha renta con el IGC o IA, según corresponda.

(2) Rentas afectas a IGC o IA, en la medida que sean retiradas o remesadas.

(3) Se sujetarán al orden de imputación que establece la letra c), del N°1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780/2014.

EJEMPLO N° 7: Imputación de retiros, en el caso de un contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida, que no mantiene utilidades acumuladas con anterioridad al 1° de enero de 2017.

ANTECEDENTES

I.- La Sociedad Cordillera Norte Ltda., sujeta al régimen de renta atribuida, con inicio de actividades con fecha 22 de febrero de 2017, proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios:

II.- De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al Servicio de Impuestos Internos, la renta será repartida, y en consecuencia atribuida, conforme al siguiente detalle:

Socio 1; PN contribuyente del IGC.....	90%
Socio 2; PN contribuyente del IGC.....	10%

III.- De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2017:

Socio 1.....	\$ 90.000.000
Socio 2.....	\$ 10.000.000
	<u>\$ 100.000.000</u>

IV.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Resultado financiero según balance.....	\$ 37.400.000
Agregados:	
20-03 Multas fiscales, reajustadas.....	\$ 96.154 1,040 \$ 100.000
Provisión impuesto renta AT. 2018.....	\$ 12.500.000
Deducciones:	
No tiene.....	\$ -
Renta líquida imponible determinada.....	<u>\$ 50.000.000</u>

V.- Para efectos de determinar las rentas gravadas con el IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes:

1) Capital propio tributario al 31.12.2017.....	\$ 147.441.000
2) Patrimonio neto financiero al 31.12.2017.....	\$ 154.441.000

VI.- La sociedad Quebrada Negra Ltda., acogida al régimen de imputación parcial de créditos, informa mediante certificado N° 25, de fecha 10 de febrero de 2018, la siguiente participación en rentas atribuidas de terceros:

Rentas atribuidas desde otras sociedades.....	\$ 3.000.000
Crédito por IDPC con derecho a devolución.....	\$ 750.000

VII.- La sociedad Quebrada Negra Ltda., informa además que con fecha 18 de noviembre de 2017 presenta término a su giro y que las rentas que se entienden retiradas a dicha fecha y sus créditos son los siguientes, en la proporción que le corresponde al socio, de conformidad al N° 2, del artículo 38 bis:

Rentas que se entienden retiradas.....	\$ 3.000.000
Crédito con derecho a devolución.....	\$ 600.000
Crédito sin derecho a devolución.....	\$ 450.000

VIII.- De acuerdo a los registros contables los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio, a valor histórico, fueron los siguientes:

15.06 Socio 1.....	\$ 1.100.000
01.09 Socio 2.....	\$ 1.300.000

IX.- El IPC del ejercicio es el siguiente (supuesto):

Marzo - diciembre 2017.....	4%
Junio - diciembre 2017.....	3%
Septiembre - diciembre 2017.....	2%

DESARROLLO

I.- Determinación de rentas, cantidades y créditos acumulados al 31.12.2017 (N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.)

Detalle	Control	Rentas atribuidas propias	Rentas atribuidas de terceros	Rentas afectas IGC o IA	Crédito por IDPC con devolución	Crédito por IDPC sin devolución
		RAP	RAT	RAI	SAC c/d	SAC s/d
Más:						
Renta líquida imponible	\$ 50.000.000	\$ 50.000.000				
Partic. Rta atribuida Soc. Quebrada Negra Ltda.	\$ 3.000.000		\$ 3.000.000			
Crédito IDPC por TG Soc. Quebrada Negra Ltda.					\$ 600.000	\$ 450.000
Menos:						
Pago multas fiscales	-\$ 100.000	-\$ 100.000				
Más:						
Rentas afectas IGC o IA del ejercicio	\$ 7.000.000			\$ 7.000.000		
Subtotal.....	\$ 59.900.000	\$ 49.900.000	\$ 3.000.000	\$ 7.000.000	\$ 600.000	\$ 450.000
Menos:						
Rentas atribuidas socio 1 \$ 3.000.000 90%	-\$ 2.700.000		-\$ 2.700.000			
Rentas atribuidas socio 2 \$ 3.000.000 10%	-\$ 300.000		-\$ 300.000			
Menos:						
15.06 Retiros socio 1 \$ 1.100.000 1,030	-\$ 1.133.000	-\$ 1.133.000				
01.09 Retiros socio 2 \$ 1.300.000 1,020	-\$ 1.326.000	-\$ 1.326.000				
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ 54.441.000	\$ 47.441.000	\$ -	\$ 7.000.000	\$ 600.000	\$ 450.000

II.- Determinación de rentas o cantidades afectas al IGC o IA, al término del año comercial respectivo a registrar en RAI:

(+) Patrimonio neto financiero (1).....	\$ 154.441.000
(-) Saldo final rentas atribuidas propias (RAP).....	-\$ 47.441.000
(-) Capital aportado, reajustado.....	-\$ 100.000.000
(=) Rentas afectas a impuestos personales.....	\$ 7.000.000

III.- Determinación de rentas atribuidas afectas a IGC o IA correspondiente a los propietarios:

a) Renta líquida imponible del ejercicio.....	\$ 50.000.000
Renta atribuida socio 1.....	90% \$ 45.000.000
Renta atribuida socio 2.....	10% \$ 5.000.000
Crédito por IDPC socio 1.....	\$ 45.000.000 25% \$ 11.250.000
Crédito por IDPC socio 2.....	\$ 5.000.000 25% \$ 1.250.000
b) Rentas atribuidas de terceros.....	\$ 3.000.000
Renta atribuida socio 1.....	90% \$ 2.700.000
Renta atribuida socio 2.....	10% \$ 300.000
Crédito por IDPC socio 1, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 2.700.000 25% \$ 675.000
Crédito por IDPC socio 2, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 300.000 25% \$ 75.000

IV. Situación tributaria de los retiros efectivos del ejercicios:

Retiros socios 1, no afectos a impuestos personales (reajustados).....	\$ 2.459.000
--	--------------

(1) Al ser mayor que el capital propio tributario.

EJEMPLO N° 8: Orden de imputación de Retiros, remesas y distribuciones, en el caso de un contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida, que mantiene utilidades acumuladas con anterioridad al 1° de enero de 2017.

ANTECEDENTES

I.- La Sociedad VV S.A., sujeta al régimen de renta atribuida inició actividades el día 22 de febrero de 2016, dado ello, proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios:

II.- De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al Servicio de Impuestos Internos, la renta será repartida, y por tanto atribuida, conforme al siguiente detalle:

Accionista 1; PN contribuyente del IGC.....	50%
Accionista 2; PN contribuyente del IGC.....	50%

III.- De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2018:

Accionista 1.....	\$	51.500
Accionista 2.....	\$	51.500
	\$	103.000

IV.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Resultado financiero según balance.....	\$	44.635
<u>Agregados:</u>		
18-05 Multas fiscales, reajustadas.....	854	1,018 \$ 869
Provisión impuesto renta AT. 2019.....	\$	15.723
<u>Deducciones:</u>		
Dividendo afecto a IGC o IA, percibido empresa régimen 14 letra B), (c/crédito con restitución).....	-\$	4.500
RLI al 31 de diciembre de 2018, antes de ajuste que ordena el N° 5, del art. 33 de la LIR	\$	56.727

Reposición (Artículo 33 N° 5, letra a):

Dividendo afecto a IGC o IA, percibido empresa régimen 14 letra B), (c/crédito con restitución).....	\$	4.500
Incremento por Crédito IDPC dividendo (\$4.500 x 0,369863).....	\$	1.664
Renta Líquida Imponible al 31.12.2018.....	\$	62.891
IDPC (\$62.891 x 25%)	\$	15.723

V.- En el mes de abril de 2018, la sociedad anónima distribuyó los siguientes dividendos:

Accionista 1.....	\$	45.000
Accionista 2.....	\$	45.000

Nota: El contribuyente paga dentro del plazo legal el IDPC correspondiente al AT 2018 por la suma de \$ 12.500 con PPM.

VI.- Para efectos de determinar las rentas gravadas con IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes:

1) Capital propio tributario al 31.12.2018.....	\$	168.300
2) Patrimonio neto financiero al 31.12.2018.....	\$	172.000

VII.- Los registros de rentas o cantidades y créditos acumulados al 31.12.2017, acusan los siguientes saldos:

Rentas atribuidas propias (RAP).....	\$	50.000
Rentas exentas IGC (REX).....	\$	20.000
Rentas afectas a IGC o IA (RAI).....	\$	5.000
Saldo crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC).....	\$	200

VIII.- Los registros de rentas o cantidades y créditos por IDPC acumulados al 31.12.2016 y actualizados al 31.12.2017, presentan la siguiente información:

Fondo de Utilidades Tributables (FUT):

Saldo rentas con crédito, tasa 21%.....	\$	15.000
Crédito e incremento por IDPC.....	\$	3.987

IX.- El IPC del ejercicio es el siguiente (supuesto):

Saldo inicial - abril de 2018 (variación noviembre 2017 a marzo 2018).....	1,0%
Abril - Diciembre de 2018.....	2,0%
Mayo - diciembre 2018.....	1,8%
VIPC 2018.....	3,0%

DESARROLLO

I.- Determinación de rentas, cantidades y créditos acumulados al 31.12.2018 (N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.)

Detalle	Control	Rentas atribuidas propias	Rentas exentas impuestos personales	FUT histórico, rentas afectas	Rentas afectas impuestos personales	Crédito por IDPC por rentas de FUT	Incremento por IDPC por rentas del FUT	Crédito por IDPC
				21%				25%
				0,265822				0,333333
		RAP	REX	FUT	RAI			SAC
Remanente anterior	\$ 90.000	\$ 50.000	\$ 20.000	\$ 15.000	\$ 5.000	\$ 3.987	\$ 3.987	\$ 200
Más: Reajuste enero-abril 1,00%	\$ 900	\$ 500	\$ 200	\$ 150	\$ 50	\$ 40	\$ 40	\$ 2
Remanente abril 2018	\$ 90.900	\$ 50.500	\$ 20.200	\$ 15.150	\$ 5.050	\$ 4.027	\$ 4.027	\$ 202
Menos:								
Distribución de dividendos acc. 1	-\$ 45.000	-\$ 25.250	-\$ 10.100	-\$ 7.575	-\$ 2.075	-\$ 2.014	-\$ 2.014	-\$ 101 (1)
Distribución de dividendos acc. 2	-\$ 45.000	-\$ 25.250	-\$ 10.100	-\$ 7.575	-\$ 2.075	-\$ 2.013	-\$ 2.013	-\$ 101 (1)
Subtotal N° 1	\$ 900	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 900	\$ -	\$ -	\$ -
Reajuste abril-diciembre 2,00%	\$ 18	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 18	\$ -	\$ -	\$ -
Remanente diciembre 2018	\$ 918	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 918	\$ -	\$ -	\$ -
Más:								
Renta Líquida Imponible	\$ 62.891	\$ 62.891						
Menos:								
Pago IDPC (\$12.500 x 1,02)	-\$ 12.750	-\$ 12.750						
Pago Multas fiscales	-\$ 869	-\$ 869						
Más:								
Reverso rentas afectas a IGC o IA	-\$ 918				-\$ 918			
Rentas afectas a IGC o IA del ejercicio	\$ 19.728				\$ 19.728			
Remanente ejercicio siguiente	\$ 69.000	\$ 49.272	\$ -	\$ -	\$ 19.728	\$ -	\$ -	\$ -

II.- Determinación de las rentas afectas a IGC o IA (RAI) al 31.12.2018:

(+) Patrimonio neto financiero.....	\$ 172.000
(-) Saldo rentas atribuidas propias (RAP).....	-\$ 49.272
(-) Saldo rentas exentas (REX).....	\$ -
(-) Capital aportado, reajustado.....	-\$ 103.000
(-) Saldo FUT.....	\$ -
(=) Rentas afectas a impuestos personales.....	<u>\$ 19.728</u>

III.- Determinación de rentas atribuidas afectas a IGC o IA correspondientes a los accionistas:

a) Renta líquida imponible del ejercicio.....	\$ 62.891
Renta atribuible accionista 1.....	50% \$ 31.446
Renta atribuible accionista 2.....	50% \$ 31.446
Crédito por IDPC accionista 1, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 31.446 25% \$ 7.862
Crédito por IDPC accionista 2, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 31.446 25% \$ 7.862

IV.- Determinación situación tributaria de los dividendos efectivos (valores históricos):

Accionistas A y B (IGC) (tienen igual situación tributaria):	
Dividendos con tributación cumplida.....	\$ 25.250
Dividendos exentos de IGC.....	\$ 10.100
Dividendos afecto a IGC imputados al FUT.....	\$ 7.575
Dividendos afectos a IGC imputados a RAI.....	\$ 2.075
Crédito por IDPC (\$ 2.014 + \$ 101).....	\$ 2.115
Incremento por crédito IDPC.....	\$ 2.115

(1) El crédito por IDPC determinado aplicando el factor 0,333333 sobre la suma de \$2.075, excede el saldo de crédito acumulado (SAC), y por lo tanto, se asigna todo el saldo de crédito por IDPC existente en el registro.

EJEMPLO N° 9: Pago voluntario del IDPC, efectuado por contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida.

ANTECEDENTES

- I.- La sociedad de Inversiones ZX Ltda., contribuyente sujeta al régimen de renta atribuida, entrega la siguiente información para el año comercial 2017:
- II.- De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al SII, la renta será repartida, y en consecuencia atribuida, conforme al siguiente detalle:

Socio 1; PN contribuyente del IGC.....	70%
Socio 2; PN contribuyente del IGC.....	30%

- III.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Resultado financiero según balance	\$ 12.000.000
<u>Agregados:</u>	
Gastos no acreditados (provisión).....	\$ 2.000.000
<u>Deducciones:</u>	
Resultados devengados empresas relacionadas.....	-\$ 10.000.000
Renta Líquida Imponible al 31.12.2017	\$ 4.000.000

- IV.- De acuerdo a los registros contables los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio, a valor histórico, fueron los siguientes:

Socio 1, septiembre de 2017.....	\$ 10.000.000
Socio 2, octubre de 2017.....	\$ 10.000.000

- V.- Para efectos de determinar las rentas gravadas con IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes:

Patrimonio Neto Financiero.....	\$ 2.000.000
Capital Propio tributario.....	\$ 1.500.000
Capital suscrito y pagado.....	\$ 17.500.000

- VI.- El IPC del ejercicio es el siguiente (supuesto):

Junio a diciembre de 2017.....	2,00%
Septiembre a diciembre de 2017.....	1,50%
Octubre a diciembre de 2017.....	1,00%

Nota: No existe saldo del ejercicio anterior en registros RAP, REX o RAI.

DESARROLLO

I.- Determinación de rentas, cantidades y créditos acumulados al 31.12.2017 (N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.)

Detalle	Control	Rentas atribuidas propias	Rentas afectas al IGC o IA
		RAP	RAI
Saldo inicial	\$ -	\$ -	\$ -
Más:			
Renta Líquida Imponible	\$ 4.000.000	\$ 4.000.000	\$ -
Rentas Afectas a IGC o IA	\$ 750.000	\$ -	\$ 750.000
Sub total	\$ 4.750.000	\$ 4.000.000	\$ 750.000
Menos:			
Socio 1:			
Retiro del ejercicio (\$10.000.000 x 1,015)..... \$ 10.150.000	-\$ 4.750.000	-\$ 4.000.000	-\$ 750.000
Retiros imputados..... -\$ 4.750.000			
Retiros provisorios..... \$ 5.400.000			
Socio 2:			
Retiro ejercicio (\$10.000.000 x 1,01)..... \$ 10.100.000		\$ -	
Retiros imputados..... \$ -			
Retiros provisorios..... \$ 10.100.000			
Remanente ejercicio siguiente	\$ -	\$ -	\$ -

II.- Determinación de la renta o cantidades afectas a IGC o IA al 31.12.2017:

(+) Patrimonio Neto Financiero.....	\$ 2.000.000
(-) Rentas atribuidas propias (RAP).....	\$ -
(-) Rentas exentas (REX).....	\$ -
(-) Capital aportado.....	-\$ 17.500.000
(+) Retiro provisorio reajustado (\$5.400.000 + \$ 750.000).....	\$ 6.150.000
(+) Retiro provisorio reajustado (10.000.000 x 1,01).....	\$ 10.100.000
(=) Rentas afectas a impuestos personales.....	<u>\$ 750.000</u>

III.- Determinación de la situación tributaria de los socios:

a.- Determinación de rentas atribuidas afectas a IGC o IA correspondientes a los socios:

Renta líquida imponible del ejercicio.....	\$ 4.000.000
Renta atribuible socio 1.....	70% \$ 2.800.000
Renta atribuible socio 2.....	30% \$ 1.200.000
Crédito por IDPC socio 1, correspondiente a la renta atribuida....	\$ 2.800.000 25% \$ 700.000
Crédito por IDPC socio 2, correspondiente a la renta atribuida....	\$ 1.200.000 25% \$ 300.000

b.- Determinación situación tributaria de los retiros efectivos (actualizados) antes del pago voluntario del IDPC:

Socio 1 (IGC)

Retiro con tributación cumplida imputados a RAP.....	\$ 4.000.000
Retiro afecto a IGC imputado a RAI.....	\$ 750.000
Retiro afecto a IGC no imputado a rentas acumuladas.....	\$ 5.400.000
Crédito por IDPC	\$ - (1)

Socio 2 (IGC)

Retiro con tributación cumplida imputados a RAP.....	\$ -
Retiro afecto a IGC imputado a RAI.....	\$ -
Retiro afecto a IGC no imputado a rentas acumuladas.....	\$ 10.100.000
Crédito por IDPC.....	\$ - (1)

IV.- Determinación del IDPC voluntario a pagar por la sociedad:

a) Determinación de la base imponible del pago voluntario:

Retiros afectos socio 1 (\$750.000 + \$5.400.000).....	\$	6.150.000
Retiros afectos socio 2.....	\$	10.100.000
Total retiros afectos a impuestos personales.....	\$	16.250.000

Base Imponible pago Voluntario [\$16.250.000 / (1-0,25)]..... \$ 21.666.667 (2)

b) Determinación del IDPC voluntario y su asignación:

Impuesto voluntario determinado (\$21.666.667 x 25%).....	\$	5.416.667
Menos: Saldo acumulado de crédito (SAC).....	\$	-
Impuesto voluntario a pagar en declaración anual de impuestos.....	\$	5.416.667 (3 y 4)

Socio 1, crédito por IDPC voluntario con derecho a devolución (\$ 6.150.000 x 0,333333)	\$	2.049.998
Socio 2, crédito por IDPC voluntario con derecho a devolución (\$10.100.000 x 0,333333)	\$	3.366.663

V.- Certificación de los retiros a los socios y sus créditos por IDPC en calidad de pago voluntario:

Socio 1 (IGC)

Retiro con tributación cumplida imputados a RAP	\$	4.000.000
Retiro afecto a IGC.....	\$	6.150.000
Crédito por IDPC voluntario con derecho a devolución (\$6.150.000 x 0,333333)	\$	2.049.998

Socio 2 (IGC)

Retiro con tributación cumplida imputados a RAP	\$	-
Retiro afecto a IGC.....	\$	10.100.000
Crédito por IDPC voluntario con derecho a devolución (\$10.100.000 x 0,333333)	\$	3.366.663

- (1) Al no existir crédito en el registrto SAC, la empresa podrá pagar de manera voluntaria el IDPC.
- (2) Se deberá deducir de la renta liquida imponible a contar del año siguiente, hasta su total extinción, sin producir pérdida tributaria por este efecto.
- (3) Este impuesto deberá ser pagado por la Sociedad con la presentación del Formulario 22 en el mes de abril del año siguiente.
- (4) El crédito se asignará sólo en el caso que el impuestos haya sido efectivamente pagado por la empresa o sociedad.

EJEMPLO N° 10: Contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida, con rentas acumuladas con anterioridad al 1° de enero de 2017, que practica retención de IA. Declaración de impuestos finales.

ANTECEDENTES															
I.-	La sociedad South investments Limitada, sujeta al régimen de renta atribuida, con inicio de actividades de fecha 10 de septiembre de 2010, proporciona los siguientes antecedentes, para efectos de determinar las obligaciones tributarias que procedan:														
II.-	De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al Servicio de Impuestos Internos, la renta será repartida, y en consecuencia atribuida, conforme al siguiente detalle: <table><tr><td>Socio 1; Residente en Chile (IGC).....</td><td>70%</td></tr><tr><td>Socio 2; No residente en Chile (IA).....</td><td>30%</td></tr></table>	Socio 1; Residente en Chile (IGC).....	70%	Socio 2; No residente en Chile (IA).....	30%										
Socio 1; Residente en Chile (IGC).....	70%														
Socio 2; No residente en Chile (IA).....	30%														
III.-	De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2018: <table><tr><td>Socio 1.....</td><td>\$ 150.000.000</td></tr><tr><td>Socio 2.....</td><td>\$ 50.000.000</td></tr><tr><td></td><td><u>\$ 200.000.000</u></td></tr></table>	Socio 1.....	\$ 150.000.000	Socio 2.....	\$ 50.000.000		<u>\$ 200.000.000</u>								
Socio 1.....	\$ 150.000.000														
Socio 2.....	\$ 50.000.000														
	<u>\$ 200.000.000</u>														
IV.-	Los registros de rentas o cantidades y créditos por IDPC acumulados al 31.12.2016 y actualizados al 31.12.2017, presentan la siguiente información: <table><tr><td colspan="2">a) Fondo de Utilidades Tributables (FUT):</td></tr><tr><td>Saldo rentas con crédito, tasa 21%.....</td><td>\$ 7.000.000</td></tr><tr><td>Saldo rentas con crédito, tasa 22,5%.....</td><td>\$ 4.000.000</td></tr><tr><td>Saldo créditos por IDPC.....</td><td>\$ 3.022.042</td></tr><tr><td>Saldo incremento por IDPC.....</td><td>\$ 3.022.042</td></tr><tr><td colspan="2">b) Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT):</td></tr><tr><td>Saldo ingresos no constitutivos de renta.....</td><td>\$ 700.000</td></tr></table>	a) Fondo de Utilidades Tributables (FUT):		Saldo rentas con crédito, tasa 21%.....	\$ 7.000.000	Saldo rentas con crédito, tasa 22,5%.....	\$ 4.000.000	Saldo créditos por IDPC.....	\$ 3.022.042	Saldo incremento por IDPC.....	\$ 3.022.042	b) Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT):		Saldo ingresos no constitutivos de renta.....	\$ 700.000
a) Fondo de Utilidades Tributables (FUT):															
Saldo rentas con crédito, tasa 21%.....	\$ 7.000.000														
Saldo rentas con crédito, tasa 22,5%.....	\$ 4.000.000														
Saldo créditos por IDPC.....	\$ 3.022.042														
Saldo incremento por IDPC.....	\$ 3.022.042														
b) Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT):															
Saldo ingresos no constitutivos de renta.....	\$ 700.000														
V.-	Los registros de rentas o cantidades y créditos acumulados al 31.12.2017, acusan los siguientes saldos: <table><tr><td>Saldo rentas atribuidas propias (RAP).....</td><td>\$ 10.000.000</td></tr><tr><td>Saldo ingresos no constitutivos de renta (REX).....</td><td>\$ 3.000.000</td></tr><tr><td>Saldo rentas y cantidades afectas a IGC o IA (RAI).....</td><td>\$ 4.000.000</td></tr><tr><td>Saldo crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC).....</td><td>\$ 600.000</td></tr></table>	Saldo rentas atribuidas propias (RAP).....	\$ 10.000.000	Saldo ingresos no constitutivos de renta (REX).....	\$ 3.000.000	Saldo rentas y cantidades afectas a IGC o IA (RAI).....	\$ 4.000.000	Saldo crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC).....	\$ 600.000						
Saldo rentas atribuidas propias (RAP).....	\$ 10.000.000														
Saldo ingresos no constitutivos de renta (REX).....	\$ 3.000.000														
Saldo rentas y cantidades afectas a IGC o IA (RAI).....	\$ 4.000.000														
Saldo crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC).....	\$ 600.000														
VI.-	Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR. <table><tr><td>Resultado financiero según balance.....</td><td>\$ 25.000.000</td></tr><tr><td colspan="2"><u>Agregados:</u></td></tr><tr><td>21-03 Multas fiscales, reajustadas.....</td><td>240.385 1,040 \$ 250.000</td></tr><tr><td>30-04 Pago impuesto renta AT. 2018, reajustado.....</td><td>2.500.000 1,030 \$ 2.575.000</td></tr><tr><td colspan="2"><u>Deducciones:</u></td></tr><tr><td>No tiene.....</td><td>\$ -</td></tr><tr><td>Renta líquida imponible determinada al 31.12.2018.....</td><td><u>\$ 27.825.000</u></td></tr></table>	Resultado financiero según balance.....	\$ 25.000.000	<u>Agregados:</u>		21-03 Multas fiscales, reajustadas.....	240.385 1,040 \$ 250.000	30-04 Pago impuesto renta AT. 2018, reajustado.....	2.500.000 1,030 \$ 2.575.000	<u>Deducciones:</u>		No tiene.....	\$ -	Renta líquida imponible determinada al 31.12.2018.....	<u>\$ 27.825.000</u>
Resultado financiero según balance.....	\$ 25.000.000														
<u>Agregados:</u>															
21-03 Multas fiscales, reajustadas.....	240.385 1,040 \$ 250.000														
30-04 Pago impuesto renta AT. 2018, reajustado.....	2.500.000 1,030 \$ 2.575.000														
<u>Deducciones:</u>															
No tiene.....	\$ -														
Renta líquida imponible determinada al 31.12.2018.....	<u>\$ 27.825.000</u>														
VII.-	Durante el ejercicio 2018 se materializaron los siguientes retiros efectivos de parte de los socios, los cuales se encuentran a valor histórico: <table><tr><td>20.03; Retiros socio 1.....</td><td>\$ 15.000.000</td></tr><tr><td>13.04; Retiros socio 2.....</td><td>\$ 40.000.000</td></tr></table>	20.03; Retiros socio 1.....	\$ 15.000.000	13.04; Retiros socio 2.....	\$ 40.000.000										
20.03; Retiros socio 1.....	\$ 15.000.000														
13.04; Retiros socio 2.....	\$ 40.000.000														
VIII.-	Para efectos de determinar las rentas gravadas con los impuestos global complementario o adicional, se proporcionan los siguientes antecedentes: <table><tr><td>1) Capital propio tributario al 31.12.2018.....</td><td>\$ 194.382.000</td></tr><tr><td>2) Patrimonio neto financiero al 31.12.2018.....</td><td>\$ 204.382.000</td></tr></table>	1) Capital propio tributario al 31.12.2018.....	\$ 194.382.000	2) Patrimonio neto financiero al 31.12.2018.....	\$ 204.382.000										
1) Capital propio tributario al 31.12.2018.....	\$ 194.382.000														
2) Patrimonio neto financiero al 31.12.2018.....	\$ 204.382.000														
IX.-	El IPC del ejercicio fue el siguiente (supuesto): <table><tr><td>Saldo inicial - marzo de 2018 (variación noviembre 2017 a febrero 2018).....</td><td>2%</td></tr><tr><td>Marzo - abril 2018.....</td><td>1%</td></tr><tr><td>Saldo inicial - diciembre de 2018 (variación noviembre 2017 a noviembre 2018).....</td><td>6%</td></tr><tr><td>Marzo - diciembre 2018.....</td><td>4%</td></tr><tr><td>Saldo inicial - abril de 2018 (variación noviembre 2017 a marzo 2018).....</td><td>3%</td></tr><tr><td>Abril - diciembre 2018.....</td><td>3%</td></tr></table>	Saldo inicial - marzo de 2018 (variación noviembre 2017 a febrero 2018).....	2%	Marzo - abril 2018.....	1%	Saldo inicial - diciembre de 2018 (variación noviembre 2017 a noviembre 2018).....	6%	Marzo - diciembre 2018.....	4%	Saldo inicial - abril de 2018 (variación noviembre 2017 a marzo 2018).....	3%	Abril - diciembre 2018.....	3%		
Saldo inicial - marzo de 2018 (variación noviembre 2017 a febrero 2018).....	2%														
Marzo - abril 2018.....	1%														
Saldo inicial - diciembre de 2018 (variación noviembre 2017 a noviembre 2018).....	6%														
Marzo - diciembre 2018.....	4%														
Saldo inicial - abril de 2018 (variación noviembre 2017 a marzo 2018).....	3%														
Abril - diciembre 2018.....	3%														

DESARROLLO

I.- Determinación de rentas y créditos acumulados al 30.04.2018. (para efectos de retención del artículo 74 N° 4, de la LIR)

Detalle	Control	Rentas atribuidas propias	Ingresos no renta	FUT		FUNT	Rentas afectas impuestos personales	Crédito por IDPC por rentas de FUT	Incremento por IDPC por rentas del FUT	Crédito IDPC
				Rentas afectas		Ingresos no renta				25%
				21%	22,5%					0,333333
				0,265822	0,290322					SAC
				RAP	REX					
Remanente anterior	\$ 28.700.000	\$ 10.000.000	\$ 3.000.000	\$ 7.000.000	\$ 4.000.000	\$ 700.000	\$ 4.000.000	\$ 3.022.042	\$ 3.022.042	\$ 600.000
Más: Reajuste enero- 2%	\$ 574.000	\$ 200.000	\$ 60.000	\$ 140.000	\$ 80.000	\$ 14.000	\$ 80.000	\$ 60.441	\$ 60.441	\$ 12.000
Remanente marzo 2018.....	\$ 29.274.000	\$ 10.200.000	\$ 3.060.000	\$ 7.140.000	\$ 4.080.000	\$ 714.000	\$ 4.080.000	\$ 3.082.483	\$ 3.082.483	\$ 612.000
Menos:										
Retiros socio 1 (IGC)	-\$ 15.000.000	-\$ 10.200.000	-\$ 3.060.000	-\$ 1.740.000				-\$ 462.530	-\$ 462.530	\$ -
Subtotal N° 1	\$ 14.274.000	\$ -	\$ -	\$ 5.400.000	\$ 4.080.000	\$ 714.000	\$ 4.080.000	\$ 2.619.953	\$ 2.619.953	\$ 612.000
Reajuste marzo-abril 1%	\$ 142.740	\$ -	\$ -	\$ 54.000	\$ 40.800	\$ 7.140	\$ 40.800	\$ 26.200	\$ 26.200	\$ 6.120
Remanente abril 2018	\$ 14.416.740	\$ -	\$ -	\$ 5.454.000	\$ 4.120.800	\$ 721.140	\$ 4.120.800	\$ 2.646.153	\$ 2.646.153	\$ 618.120
Menos:										
Retiros socio 2 (IA) \$ 40.000.000										
Retiros imputados -\$ 14.416.740	-\$ 14.416.740			-\$ 5.454.000	-\$ 4.120.800	-\$ 721.140	-\$ 4.120.800	-\$ 2.646.153	-\$ 2.646.153	-\$ 618.120
Retiros provisorios \$ 25.583.260										
Remanente abril 2018	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

(1) El crédito determinado aplicando el factor 0,333333 sobre la suma de \$4.120.800, excede el saldo acumulado de crédito por IDPC (SAC), por lo tanto, se asigna sólo el saldo existente de dicho crédito.

II.- Retención sobre retiros efectivos afectos a IA

Monto del retiro imputado al remanente	\$ 13.695.600	(\$5.454.000 + \$4.120.800 + \$4.120.800)
Monto del retiro provisorio	\$ 25.583.260	
Incremento por crédito IDPC según remanente	\$ 3.264.273	(\$2.646.153 + \$618.120)
Incremento por crédito por IDPC sobre retiro provisorio	\$ 8.527.745	(\$25.583.260 x 0,333333)
Base de retención IA.....	\$ 51.070.878	
Tasa de retención IA..... 35%	\$ 17.874.807	
Menos: Crédito por IDPC.....	-\$ 11.792.018	(\$2.646.153 + \$618.120 + \$8.527.745)
Retención neta IA a pagar F-50.....	\$ 6.082.789	

III.- Determinación de rentas, cantidades y créditos acumulados al 31.12.2018 (N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.)

Detalle	Control	Rentas atribuidas propias	Ingresos no renta	FUT		FUNT	Rentas afectas impuestos personales	Crédito por IDPC por rentas de FUT	Incremento por IDPC por rentas del FUT	Crédito por IDPC
				Rentas afectas		Ingresos no renta				25%
				21%	22,5%					0,333333
				0,265822	0,290322					SAC
		RAP	REX				RAI			
Remanente al 30.04.2018	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Más:										
Renta líquida imponible	\$ 27.825.000	\$ 27.825.000								
Menos:										
Pago multas fiscales	-\$ 250.000	-\$ 250.000								
Pago IDPC AT. 2018	-\$ 2.575.000	-\$ 2.575.000								
Más:										
Rentas afectas IGC o IA del ejercicio	\$ 5.732.758						\$ 5.732.758			
Subtotal.....	\$ 30.732.758	\$ 25.000.000	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 5.732.758	\$ -	\$ -	\$ -
Menos:										
Retiro provisorio Socio 2										
\$25.583.260 x 1,030	-\$ 26.350.758	-\$ 25.000.000					-\$ 1.350.758			
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ 4.382.000	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 4.382.000	\$ -	\$ -	\$ -

IV.- Determinación de las rentas afectas a IGC o IA al 31.12.2018:

(+) Patrimonio neto financiero.....	\$ 204.382.000
(-) Saldo rentas atribuidas propias (RAP).....	\$ -
(-) Saldo rentas exentas (REX).....	\$ -
(-) Saldo FUT.....	\$ -
(-) Saldo FUNT.....	\$ -
(-) Capital aportado, reajustado.....	-\$ 200.000.000
(+) Retiro provisorio no imputado a RAP o REX (\$26.350.758 - \$25.000.000).....	\$ 1.350.758
(=) Rentas afectas a impuestos personales.....	\$ 5.732.758

V.- Determinación de rentas atribuidas afectas a IGC o IA correspondientes a los socios:

a) Renta líquida imponible del ejercicio.....			\$	27.825.000
Renta atribuible Socio 1.....	70%		\$	19.477.500
Renta atribuible socio 2.....	30%		\$	8.347.500
Crédito por IDPC socio 1, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 19.477.500	25%	\$	4.869.375
Crédito por IDPC socio 2, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 8.347.500	25%	\$	2.086.875

VI.- Determinación situación tributaria de los retiros efectivos:

Socio 1 (IGC)

Retiro con tributación cumplida.....	\$ 10.200.000	1,040	\$	10.608.000
Retiro ingresos no renta.....	\$ 3.060.000	1,040	\$	3.182.400
Retiro afecto a IGC (FUT).....	\$ 1.740.000	1,040	\$	1.809.600
Crédito por IDPC.....	\$ 462.530	1,040	\$	481.031
Incremento por crédito IDPC.....	\$ 462.530	1,040	\$	481.031

Socio 2 (IA)

Retiro afectos a IA (30.04.) (\$5.454.000 + \$4.120.800 + \$4.120.800).....	\$ 13.695.600	1,030	\$	14.106.469
Retiro afectos a IA (31.12.).....(\$1.350.758 / 1,030).....	\$ 1.311.415	1,030	\$	1.350.758
Retiro ingresos no renta.....	\$ 721.140	1,030	\$	742.774
Retiro con tributación cumplida.....(\$25.000.000 / 1,030).....	\$ 24.271.845	1,030	\$	25.000.000
Crédito por IDPC.....	\$ 3.264.273	1,030	\$	3.362.201
Incremento por crédito IDPC (\$2.646.153 + \$618.120).....	\$ 3.264.273	1,030	\$	3.362.201

VII.- Declaración anual de impuestos socio contribuyente de IA:

Retiros afectos a IA (\$14.106.469 + \$1.350.758).....			\$	15.457.227
Renta atribuida.....			\$	8.347.500
Incremento por IDPC correspondiente a los retiros afectos.....			\$	3.362.201
Base imponible afecta a impuesto adicional.....			\$	27.166.928
Impuesto adicional según tasa.....	35%		\$	9.508.425
Menos:				
Crédito por IDPC correspondiente a la renta atribuida.....			-\$	2.086.875
Crédito por IDPC correspondiente a los retiros afectos.....			-\$	3.362.201
Retenciones de IA que afectó a los retiros.....	\$ 6.082.789	1,030	-\$	6.265.273
Resultado liquidación anual de impuestos a la renta.....			-\$	2.205.924